

HREB

— Hoge Raad voor de Economische Beroepen

Jaarverslag

2006
2007

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

Samenstelling(*) van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen¹ (2006 – 2012)

Voorzitter:



De Heer Jean-Paul SERVAIS

Leden:



Mevrouw Ann JORISSEN



De Heer Philippe LAMBRECHT



Mevrouw Cindy LAUREYS



De Heer Pierre-Armand MICHEL



De Heer Jean-Luc STRUYF



Mevrouw Bergie VAN DEN BOSSCHE

Wetenschappelijke adviseurs van de Hoge Raad



Mevrouw Catherine DENDAUW



Mevrouw Veerle VAN DE WALLE (**)

(*) Situatie op 31 december 2007. Mevrouw Cindy Laureys vervangt mevrouw Katleen Van Havere sinds 30 mei 2007.

(**) Vanaf 1 april 2008.

¹ Koninklijk besluit van 23 november 2006 tot benoeming van leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (*Belgisch Staatsblad* van 30 november 2006, 2^{de} editie), zoals gewijzigd door het koninklijk besluit van 21 april 2007 (*Belgisch Staatsblad* van 30 mei 2007, 2^{de} editie).

Activiteitenverslag

van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen

Woord vooraf

Op Europees niveau was 2006 voor de wettelijke auditors een bijzonder belangrijk jaar, want met de richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen die op 17 mei 2006 werd goedgekeurd, werd ook een fundamentele hervorming van het bedrijfsrevisoraat afgerond.

Bij de voornaamste nieuwe voorschriften valt vooral de verplichting op om tegen juni 2008 in elke lidstaat van de Europese Unie een stelsel van publiek toezicht op wettelijke auditors en auditkantoren op te zetten.

Die nieuwe Europese vereiste kan men vergelijken met de *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) in de Verenigde Staten, die werd opgericht in het verlengde van de goedkeuring van de *Sarbanes-Oxley Act* van juli 2002.

De jaren 2007 en 2008 zijn voor België dan ook scharnierjaren, daar een aanzienlijk aantal nieuwe Europese regels in Belgisch recht zijn omgezet; de nog resterende bepalingen zullen spoedig worden omgezet. De eerste koninklijke besluiten, waarmee de bakens van het Belgische stelsel van publiek toezicht worden uitgezet, werden gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 27 april 2007.

In het kader van die hervorming werd de rol van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen versterkt, in die zin dat hij – sinds 30 augustus 2007 – de beroepsnormen en -aanbevelingen die de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren voorstelt, moet goedkeuren (en zich niet meer moet beperken tot het formuleren van een – meestal niet-bindend – advies). Ook de Minister bevoegd voor Economie dient deze normen goed te keuren en te zorgen voor de publicatie van een bericht inzake de goedkeuring in het *Belgisch Staatsblad*. De Hoge Raad wordt ook belast met een *a posteriori* controle van de inhoud van de omzendbrieven, adviezen en mededelingen – drie niet-bindende documenten – die door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren worden verspreid.

In individuele dossiers treden andere publieke toezichthouders op: de Kamer van verwijzing en instaatstelling, de Procureur-generaal, het Advies- en Controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris en de tuchtinstanties.

De wet belast de Hoge Raad voor de Economische Beroepen verder met de functionele coördinatie van het stelsel van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, en dit zowel op nationaal als op internationaal niveau.

De voornaamste nieuwigheden die de richtlijn 2006/43/EG heeft ingevoerd, en hun omzetting in Belgisch recht, worden in dit jaarverslag bondig toegelicht. Deze tekst belicht ook de recentste ontwikkelingen terzake in België.



De actualiteit van de jaren 2006 en 2007 was eveneens belangrijk voor het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten. Er zijn inderdaad intensieve gesprekken gevoerd over een mogelijke fusie tussen beide Instituten. Dit project kon echter tijdens de vorige legislatuur niet worden verwezenlijkt. De Hoge Raad hoopt niettemin dat de goede contacten die er de laatste jaren tussen beide Instituten zijn geweest, ook in de toekomst zullen worden onderhouden.

Eveneens belangrijk is dat in de loop van 2008 nieuwe projecten op stapel worden gezet. Zo kan bijvoorbeeld verwezen worden naar de nieuwe deontologische regels voor accountants, belastingconsulenten en erkende boekhouders (-fiscalisten), of nog, naar de voorschriften toepasselijk op professionele vennootschappen, waarbij het beroep ervoor pleit om – naar analogie met de nieuwe regeling voor de bedrijfsrevisorenkantoren – het kapitaal voor niet-beroepsbeoefenaars open te stellen.



Dit jaarverslag is het laatste jaarverslag van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen in zijn huidige vorm.

Het jaarverslag 2008 van de Hoge Raad zal inderdaad een jaarverslag zijn gezamenlijk met andere organen, meer in het bijzonder met de andere organen die deel uit maken van het stelsel van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, teneinde de vereiste transparantie terzake te garanderen.

Het onderdeel, gewijd aan de activiteiten van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen zal, naast de werkzaamheden inzake het toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor zoals hierboven beschreven, zoals voorheen ook de adviezen omvatten die de Hoge Raad formuleert omtrent de andere economische beroepen, met name de accountants, de belastingconsulenten en de erkende boekhouders(-fiscalisten).

Wettelijke controle van de jaarrekening: een nieuwe Europese richtlijn omgezet in Belgisch recht¹

In 1984 werd op Europees niveau de achtste richtlijn goedgekeurd.² Het ging hier over een eerste stap in de harmonisatie op Europees niveau van de regelgeving inzake de wettelijke controle van jaarrekeningen. Deze erg algemene richtlijn legde een aantal regels vast in verband met de toegang tot het beroep van wettelijk auditor, maar liet heel wat belangrijke aspecten met betrekking tot de organisatie van dit beroep onberoerd. Deze grote beleidsruimte heeft ertoe geleid dat zowat elke lidstaat van de Europese Unie zijn eigen systeem heeft ingevoerd. Sinds haar goedkeuring in 1984 was die richtlijn niet meer aangepast, dat betekent gedurende nagenoeg 20 jaar.

Toen op 17 mei 2006 de nieuwe Europese richtlijn betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen³ werd goedgekeurd, was dit de bekroning van een proces dat meer dan twee jaar duurde en waarvan de voornaamste etappes als volgt kunnen worden geschetst:

- in maart 2004 publiceerde de Europese Commissie een eerste versie van de richtlijn die de achtste Europese vennootschapsrichtlijn zou vervangen;
- in december 2004 keurde de Ministerraad Ecofin een compromistekst goed;
- in maart 2005 publiceerde de Commissie economische en monetaire zaken, onder het voorzitterschap van Wolf KLINZ, haar verslag aan de Commissie juridische zaken;

- in juli 2005 publiceerde de Commissie juridische zaken, onder het voorzitterschap van Bert DOORN, haar eindverslag;
- in september 2005 keurde het Europees Parlement de richtlijn goed;
- in juni 2006 werd de richtlijn bekendgemaakt in het *Publicatieblad van de Europese Unie*, na vertaling in alle talen van de Europese Unie.

Deze nieuwe Europese richtlijn moet binnen twee jaar na haar inwerkingtreding in het recht van alle lidstaten worden omgezet, met andere woorden tegen 29 juni 2008.

Na de bekendmaking van de Europese richtlijn betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen zouden op termijn in het Publicatieblad van de Europese Unie ook de gemeenschappelijke controlestandaarden kunnen worden bekendgemaakt die op Europees niveau van toepassing zullen zijn.

Met twee goedgekeurde koninklijke besluiten van 2007⁴ worden een aantal bepalingen van de richtlijn van 17 mei 2006 in het Belgisch recht omgezet:

- koninklijk besluit van 21 april 2007 tot omzetting van bepalingen van de Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad;
- koninklijk besluit van 25 april 2007 tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen met het oog op het omzetten van bepalingen van de Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en

¹ Een aantal passages in deze bijdrage komen uit een artikel van C. DENDAUV, gepubliceerd in het tijdschrift *Tax Audit & Accountancy*, nr. 4, augustus 2006, pp. 8-13, onder de titel "Een nieuwe Europese richtlijn betreffende de wettelijke controle van de jaarrekeningen".

² *Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen*, Achtste richtlijn 84/253/EEG van de Raad van 10 april 1984, op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g, van het EEG-Verdrag inzake de met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden belaste personen, L 126 van 12 mei 1984, p. 20 e.v.

³ *Publicatieblad van de Europese Unie*, Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad, L 157 van 9 juni 2006, pp. 87-107.

⁴ *Belgisch Staatsblad* van 27 april 2007, 4^{de} editie.

houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad.

Voor een vlotte lezing van de nieuwe regels die met het koninklijk besluit van 21 april 2007 zijn ingevoerd, werd op 30 april 2007 in het *Belgisch Staatsblad* een gecoördineerde versie van de wet van 22 juli 1953 gepubliceerd.⁵

De wet van 22 juli 1953, zoals herzien in 2007, heeft reeds het voorwerp uitgemaakt van een aanpassing (wijziging van het artikel 8, § 2 via de wet van 24 juli 2008).⁶

Tevens werden vier uitvoeringsbesluiten in het *Belgisch Staatsblad* gepubliceerd:

- koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren⁷;
- koninklijk besluit van 30 april 2007 betreffende de toegang tot het beroep van bedrijfsrevisor en tot opheffing van het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren⁸;
- koninklijk besluit van 30 april 2007 betreffende de erkenning van bedrijfsrevisoren en het openbaar register⁹;
- koninklijk besluit van 7 juni 2007 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren.¹⁰

Via de artikelen 43 tot 54 van de programmawet van 8 juni 2008 zijn al deze bepalingen bekrach-

⁵ Koninklijk besluit van 30 april 2007 houdende coördinatie van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor en van het koninklijk besluit van 21 april 2007 tot omzetting van bepalingen van de Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad, *Belgisch Staatsblad* van 24 mei 2007 - Erratum (*Belgisch Staatsblad*, 10 juli 2007).

⁶ Wet van 24 juli 2008 houdende diverse bepalingen (I), *Belgisch Staatsblad* van 7 augustus 2008.

⁷ *Belgisch Staatsblad* van 27 april 2007 (4^{de} editie).

⁸ *Belgisch Staatsblad* van 30 mei 2007 (2^{de} editie).

⁹ *Belgisch Staatsblad* van 30 mei 2007 (2^{de} editie).

¹⁰ *Belgisch Staatsblad* van 29 juni 2007 (3^{de} editie).

tigd (*Belgisch Staatsblad* van 16 juni 2008 (2^{de} editie)).

Deze bepalingen wijzigen onder meer de wet van 22 juli 1953, omgedoopt tot de "Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en tot organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor", hierna "de Wet" genoemd.

Bij koninklijk besluit van 30 april 2007 houdende coördinatie van de wet van 22 juli 1953 werd de datum van inwerkingtreding van deze bepalingen vastgesteld op 31 augustus 2007.

Zonder enige volledigheid te willen nastreven, kan gesteld worden dat de nieuwe richtlijn grondige wijzigingen zal brengen op de volgende tien gebieden:

- toegang tot het beroep;
- erkenning en openbaar register;
- onafhankelijkheid;
- controlestandaarden;
- kwaliteitsborgingsstelsels;
- (niet-) beperking van de aansprakelijkheid;
- invoering van een systeem van publiek toezicht;
- transparantieverslag;
- auditcomités;
- bekendmaking van honoraria.

▲ 1. Toegang tot het beroep

Voor wat de toegang tot het beroep betreft, heeft één van de belangrijkste maatregelen die werden verstrengd, betrekking op de proef over de theoretische kennis waarin kandidaten moeten slagen vooraleer zij hun stage mogen beginnen.

Uit een lezing van artikel 8 van de nieuwe Europese richtlijn betreffende de wettelijke controles van de jaarrekeningen blijkt dat het aantal vakgebieden drastisch werd uitgebreid en opgesplitst¹¹:

¹¹ De vakgebieden die *vetjes en cursief* zijn gedrukt, zijn de voornaamste wijzigingen die de Europese richtlijn invoert. In wezen gaat het om internationale boekhoud- en controlestandaarden, maar ook om regels inzake beroepsethiek en onafhankelijkheid, alsook om thema's in verband met *corporate governance*.

“De toetsing van de theoretische kennis die deel uitmaakt van het examen, heeft met name betrekking op de volgende vakgebieden:

- a) algemene **theorie en beginselen** van de boekhouding;
- b) wettelijke voorschriften en normen voor de opstelling van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen;
- c) **internationale standaarden voor jaarrekeningen**;
- d) financiële analyse;
- e) analytische- en beleidsboekhouding;
- f) **risicomanagement** en interne beheersing;
- g) controleleer **en beroepsvaardigheden**;
- h) wettelijke voorschriften en gedrags- en beroepsnormen betreffende de wettelijke controle van jaarrekeningen en de daarmee belaste wettelijke auditors;
- i) **internationale controlestandaarden**;
- j) **beroepsethiek en onafhankelijkheid**.

De toetsing heeft ook ten minste betrekking op de volgende vakgebieden, voorzover deze voor de wettelijke controle van jaarrekeningen van belang zijn:

- a) vennootschapsrecht **en corporate governance**;
- b) faillissementsrecht en soortgelijke procedures;
- c) belastingrecht;
- d) burgerlijk en handelsrecht;
- e) socialezekerheidsrecht en arbeidsrecht;
- f) informatietechnologie en informaticasystemen;
- g) algemene, financiële en bedrijfseconomie;
- h) wiskunde en statistiek;
- i) grondbeginselen van financieel bedrijfsbeheer.”

De Commissie kan deze lijst van vakgebieden in de toekomst aanpassen (volgens de comitologieprocedure), om aldus rekening te houden met de ontwikkelingen op het vlak van de controlepraktijk en het auditberoep.

▲ 2. Erkenning en openbaar register

De nieuwe Europese richtlijn bevat vernieuwende maatregelen op het vlak van de erkenning van de wettelijke auditors en het bijhouden van een openbaar register.

De erkenning van wettelijke auditors (natuurlijke personen) en auditkantoren (rechtspersonen) wordt geregeld door de “bevoegde autoriteiten” die daarvoor door iedere lidstaat worden aangewezen.

Tot nog toe werd die erkenning in België verleend door het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Ook in de toekomst blijft het Instituut van de Bedrijfsrevisoren bevoegd voor de erkenning, weliswaar in het kader van een “stelsel van publiek toezicht”¹² in de zin van de richtlijn. Artikel 10, § 1 van de Wet belast tevens het Instituut van de Bedrijfsrevisoren met het bijhouden van een openbaar register waarin de bedrijfsrevisoren worden ingeschreven.

Qua informatieverstrekking over erkende wettelijke auditors en auditkantoren bevat de richtlijn betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen een aantal bepalingen inzake het bijhouden van een openbaar register.

- Het openbaar register bevat met betrekking tot wettelijke auditors (natuurlijke personen) ten minste de volgende gegevens (artikel 16):
 - a) naam, adres en registratienummer;
 - b) in voorkomend geval, naam, adres, internetadres en registratienummer van het auditkantoor waarbij de betrokken wettelijke auditor werkzaam is of waaraan hij als vennoot of anderszins verbonden is;
 - c) elke andere inschrijving als wettelijke auditor bij de bevoegde autoriteiten van andere lidstaten en als auditor in derde landen, met inbegrip van de na(a)m(en) van de met de registratie belaste autoriteit(en) en in voorkomend geval het/de registratienummer(s).

Auditors van derde landen (buiten de Europese Unie) die overeenkomstig artikel 45 van de richtlijn betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen worden ingeschreven, worden in het register duidelijk als zodanig vermeld en niet als wettelijke auditors.

¹² Zie hierna, punt 7.

- Het openbaar register bevat met betrekking tot auditkantoren ten minste de volgende gegevens (artikel 17):
 - a) naam, adres en registratienummer;
 - b) rechtsvorm;
 - c) contactgegevens, voornaamste contactpersoon en, in voorkomend geval, internetadres van de website;
 - d) adres van elke vestiging in de lidstaat;
 - e) naam en registratienummer van alle wettelijke auditors die bij het auditkantoor werkzaam zijn of die als vennoot of anderszins aan het kantoor verbonden zijn;
 - f) naam en kantooradres van alle eigenaars en aandeelhouders;
 - g) naam en kantooradres van alle leden van het leidinggevende of bestuursorgaan;
 - h) in voorkomend geval, het lidmaatschap van een netwerk en een lijst van de namen en adressen van de daartoe behorende kantoren en verbonden entiteiten, of vermelding van de plaats waar deze gegevens toegankelijk zijn voor het publiek;
 - i) elke andere inschrijving als auditkantoor bij de bevoegde autoriteiten van andere lidstaten en als auditororganisatie in derde landen, met inbegrip van de na(a)m(en) van de met de registratie belaste autoriteit(en) en in voorkomend geval het/de registratienummer(s).

Auditororganisaties van derde landen (buiten de Europese Unie) die overeenkomstig artikel 45 van de richtlijn betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen worden ingeschreven, worden in het register duidelijk als zodanig vermeld en niet als auditkantoren.

Het openbaar register bevat ook de naam en het adres van de bevoegde autoriteiten die instaan voor de erkenning (zie *supra* punt 2), voor de kwaliteitscontrole (zie *infra* punt 5), voor de onderzoeken en sancties tegen wettelijke auditors en auditkantoren, zoals bedoeld in artikel 30 van de richtlijn betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen, alsook voor het publiek toezicht (zie *infra* punt 7).

Iedere wettelijke auditor en ieder auditkantoor moeten in het openbaar register worden aangeduid met een persoonlijk nummer. De vereiste informatie wordt elektronisch opgeslagen en

kan elektronisch door het publiek worden geraadpleegd.

Wettelijke auditors en auditkantoren moeten iedere wijziging aan de gegevens in het openbaar register zo spoedig mogelijk meedelen aan de bevoegde autoriteiten die zijn belast met het bijhouden van het openbaar register. Het register wordt zo spoedig mogelijk na de kennisgeving geactualiseerd.

De aan de betrokken bevoegde autoriteiten verstrekte gegevens worden door de wettelijke auditor of het auditkantoor ondertekend.

▲ 3. Onafhankelijkheid

Vergeleken bij de Europese aanbeveling¹³ van mei 2002, bevat de nieuwe richtlijn betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen erg algemene maatregelen met betrekking tot de regels inzake beroepsethiek, onafhankelijkheid, objectiviteit, vertrouwelijkheid en beroepsgeheim.

▲ 3.1. Beroepsethiek

Op het vlak van de beroepsethiek stelt artikel 21 van de nieuwe Europese richtlijn betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen dat iedere lidstaat er moet op toezien dat voor alle wettelijke auditors en auditkantoren beginselen van beroepsethiek gelden. Deze hebben ten minste betrekking op hun verantwoordelijkheid voor het openbaar belang, hun integriteit en objectiviteit, alsmede hun vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

De opdracht van wettelijke auditors is een functie van openbaar belang, omdat zoveel mensen en instellingen aangewezen zijn op de kwaliteit van het werk van de wettelijke auditor. Kwalitatief hoogstaande controles leiden tot een grotere integriteit en efficiëntie van de financiële

¹³ Aanbeveling van de Commissie van 16 mei 2002 - Onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen, *Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen*, L 191 van 19 juli 2002, pp. 22-57.

staten en dragen aldus bij tot de goede werking van de markten.

Bij wijze van minimumnorm, kan de Commissie uitvoeringsmaatregelen vaststellen inzake beroepsethiek. In deze context kunnen de beginselen die opgenomen zijn in de ethische code van de Internationale Federatie van Accountants (IFAC) in aanmerking worden genomen.

▲ 3.2. *Onafhankelijkheid en objectiviteit*

In verband met de onafhankelijkheid en objectiviteit, stelt artikel 22 van de nieuwe richtlijn betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen dat iedere lidstaat er dient op toe te zien dat wanneer de wettelijke auditor en/of het auditkantoor een wettelijke controle van de jaarrekening uitvoert, de wettelijke auditor of het kantoor onafhankelijk is van de gecontroleerde entiteit en niet is betrokken bij de besluitvorming van de gecontroleerde entiteit.

Daarom dient er op te worden toegezien dat een wettelijke auditor of een auditkantoor afziet van een wettelijke controle van jaarrekeningen indien er sprake is van enige rechtstreekse of onrechtstreekse financiële, zakelijke, arbeids- of andere relatie – inclusief de verlening van bijkomende niet-controlediensten – tussen de wettelijke auditor, het auditkantoor of het netwerk¹⁴ waarvan deze deel uitmaakt en de gecontroleerde entiteit, op grond waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij zou concluderen dat de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor of het auditkantoor in het gedrang komt.

- Indien de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor of het auditkantoor in het gedrang wordt gebracht door bedreigingen zoals zelftoetsing, eigenbelang, voorspraak, bekendheid, vertrouwen of intimidatie, moet

¹⁴ “Netwerk”: de grotere structuur:

- die op samenwerking is gericht en waartoe een wettelijke auditor of een auditkantoor behoort, en
- die duidelijk is gericht op winst- of kostendeling, of het delen van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur, een gemeenschappelijk beleid en procedures inzake kwaliteitsbeheersing, een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie, het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam of een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen.

de wettelijke auditor of het auditkantoor veiligheidsmaatregelen nemen om dergelijke bedreigingen in te perken.

Indien de omvang van de risico's in vergelijking met de genomen veiligheidsmaatregelen zodanig is dat de onafhankelijkheid in het gedrang komt, ziet de wettelijke auditor of het auditkantoor van de wettelijke controle van de jaarrekening af.

- Wanneer het gaat over de wettelijke controle van de jaarrekening van organisaties van openbaar belang¹⁵, zorgen de lidstaten ervoor dat een wettelijke auditor of een auditkantoor, indien dit nodig is om de onafhankelijkheid van deze wettelijke auditor of dit auditkantoor te waarborgen, afziet van de wettelijke controle in het geval van zelftoetsing of een eigenbelang.

Verder ziet iedere lidstaat erop toe dat een wettelijke auditor of een auditkantoor alle aanzienlijke risico's voor zijn onafhankelijkheid en de veiligheidsmaatregelen die zijn genomen om deze risico's in te perken, onderbouwt in de controledocumenten.

Teneinde het vertrouwen in de controlefunctie te waarborgen en om toe te zien op de uniforme toepassing van de hierboven vermelde bepalingen, mag de Commissie uitvoeringsmaatregelen vaststellen die zijn gebaseerd op de beginselen inzake:

- a) de bovenvermelde risico's en veiligheidsmaatregelen;
- b) de situaties waarin de omvang van de hierboven vermelde risico's dusdanig is dat de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor of het auditkantoor in het gedrang komt;

¹⁵ “Organisaties van openbaar belang”: onder het recht van een lidstaat vallende entiteiten waarvan de effecten in een lidstaat worden verhandeld op een gereglementeerde markt in de zin van artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG, kredietinstellingen als omschreven in artikel 1, punt 1, van Richtlijn 2000/12/EG van het Europees Parlement en de Raad van 20 maart 2000 betreffende de toegang tot en de uitoefening van de werkzaamheden van kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen in de zin van artikel 2, lid 1, van Richtlijn 91/674/EEG. De lidstaten kunnen ook andere entiteiten aanmerken als organisaties van openbaar belang, bijvoorbeeld entiteiten die van groot algemeen belang zijn als gevolg van de aard van hun bedrijfsactiviteiten, hun omvang of hun personeelsbestand.

- c) de vraag om te weten of de wettelijke controles al dan niet kunnen worden uitgevoerd in het geval van zelftoetsing of een eigenbelang zoals hierboven vermeld.

In het specifieke geval van de wettelijke controle van de jaarrekening van een organisatie van openbaar belang, stelt de richtlijn (artikel 42, § 1) dat de lidstaten er bovendien dienen op toe te zien dat de wettelijke auditor of het auditkantoor die/dat de wettelijke controle van de jaarrekeningen uitvoert:

- a) jaarlijks het auditcomité schriftelijk zijn onafhankelijkheid van de gecontroleerde organisatie van openbaar belang bevestigt;
- b) jaarlijks alle voor de gecontroleerde entiteit verrichte nevendiensten meldt bij het auditcomité; en
- c) met het auditcomité overleg pleegt over de risico's voor de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor of het auditkantoor en de veiligheidsmaatregelen die zijn genomen om deze risico's in te perken, zoals door de wettelijke auditor of het auditkantoor bijgehouden overeenkomstig artikel 22, lid 3.

Wat de rotatie betreft in organisaties van openbaar belang, moet iedere lidstaat erop toezien dat de voornaamste vennoot/vennoten die met de uitvoering van de wettelijke controle van de jaarrekening is/zijn belast, na uiterlijk zeven jaar te rekenen vanaf zijn/hun benoeming voor de controleopdracht wordt/worden ontslagen en pas na een periode van ten minste twee jaar opnieuw aan de controle van de gecontroleerde entiteit mag/mogen deelnemen.

De omzetting van deze bepaling uit paragraaf 2 van artikel 42 van de nieuwe Europese richtlijn betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen, in het Belgische recht, is licht verschillend, in die zin dat de Belgische bepaling strenger is dan de Europese maatregel. Deze verschillende benadering zou moeten toelaten om de interne rotatie te laten samenvallen met de hernieuwing van de commissarismandaten. De normen van 30 augustus 2007 inzake bepaalde aspecten verbonden met de onafhankelijkheid van de commissaris voorzien in de volgende maatregelen:

“(…)

6. Rotatie

6.1. *Er kunnen zich uit een te verregaand vertrouwen of te grote familiariteit voortvloeiende bedreigingen voordoen wanneer bepaalde leden van het bij de commissarisopdracht betrokken team aan deze opdracht geregeld en voor lange tijd meewerken.*

6.2. *Om deze bedreigingen te beperken, is de commissaris verplicht, in het geval van een commissarismandaat bij een organisatie van openbaar belang:*

- a) *ten minste de vaste vertegenwoordiger(s) van het bedrijfsrevisorenkantoor te vervangen, of in het geval het mandaat wordt uitgeoefend door een commissaris natuurlijke persoon, het mandaat over te dragen aan een confrater na uiterlijk zes jaar na zijn/hun benoeming. De vervangen bedrijfsrevisor(en) mag/mogen slechts opnieuw aan de controle van de gecontroleerde entiteit deelnemen na verloop van een periode van tenminste twee jaar.*
- b) *het onafhankelijkheidsrisico te onderzoeken dat kan voortvloeien uit de langdurige medewerking van andere leden van het bij de controle-opdracht betrokken team, en adequate veiligheidsmaatregelen te treffen om dit risico tot een aanvaardbaar niveau te herleiden.*

“(…)

7.3. *De bepalingen van punt 6.2. zijn van toepassing op de commissarismandaten die aanvangen op 29 juni 2008 of op een later tijdstip waarvan de permanente vertegenwoordiger(s) van de bedrijfsrevisorenkantoren of de commissaris(sen), natuurlijke perso(o)n(en) in functie is/zijn in deze mandaten sedert zes jaar of meer.*

De rotatie moet toegepast worden bij alle mandaten die hernieuwd worden vanaf 29 juni 2008, ten laatste op het ogenblik dat de termijn van zes jaar wordt bereikt op het ogenblik van een hernieuwing van een mandaat.¹⁶

¹⁶ “In de mate waarin deze bepalingen van toepassing zijn op 29 juni 2008, zijn de bepalingen bedoeld in punt 7.3. van toepassing op het commissarismandaat met ingang van 29 juni 2008; bijvoorbeeld: (1) indien de commissaris-

Voor een wettelijke auditor of de voornaamste vennoot belast met de wettelijke controle van de jaarrekening in een organisatie van openbaar belang, die zou beslissen om uit het beroep te stappen, geldt krachtens de Europese richtlijn betreffende de wettelijke controle van jaarrekeningen ook een zogenaamde “cooling-off” periode. De wettelijke auditor of de voornaamste vennoot die namens een auditkantoor een wettelijke controle van de jaarrekeningen uitvoert, mag pas een centrale leidinggevende functie in de gecontroleerde entiteit aanvaarden nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sinds hij of zij zich als wettelijke auditor of voornaamste vennoot uit de controleopdracht heeft teruggetrokken (artikel 42, § 3).

Zo ook dient iedere lidstaat, ter vrijwaring van de onafhankelijkheid, erop toe te zien dat noch de eigenaars of aandeelhouders van een auditkantoor, noch de leden van de leidinggevende, bestuurs- en toezichtorganen van het betrokken kantoor, noch verbonden entiteiten een zodanige bemoeienis met de uitvoering van de wettelijke controle van een jaarrekening hebben dat daardoor afbreuk wordt gedaan aan de onafhankelijkheid en objectiviteit van de wettelijke auditor die namens het betrokken auditkantoor de wettelijke controle van de jaarrekening uitvoert (artikel 24).

Ten slotte dient iedere lidstaat erop toe te zien dat er adequate regels bestaan die bepalen dat de honoraria voor wettelijke controles van jaarrekeningen (artikel 25):

- a) niet worden beïnvloed of bepaald door het feit dat nevendiensten aan de gecontroleerde entiteit worden verleend;
- b) niet resultaatgebonden zijn.

ris herbenoemd is op 1 september 2007 en dat de vaste vertegenwoordiger in functie is sedert zes jaar op deze datum, zal deze laatste in functie kunnen blijven tot op het einde van het mandaat van commissaris op 31 augustus 2010; (2) indien de commissaris herbenoemd is op 1 september 2008 en dat de vaste vertegenwoordiger in functie is sedert zes jaar of meer op deze datum, zal een andere vaste vertegenwoordiger aangeduid moeten worden op 1 september 2008; (3) indien de commissaris herbenoemd is op 1 september 2008 en dat de vaste vertegenwoordiger in functie is sedert vijf jaar op deze datum, zal de vaste vertegenwoordiger ten laatste vervangen moeten worden op 1 september 2011 of ten laatste op de datum van de eerstvolgende algemene vergadering die zich uitsprekt over de goedkeuring van de voor echt verklaarde rekeningen door zijn vaste vertegenwoordiger.”

▲ 3.3. *Vertrouwelijkheid en beroepsgeheim*

Uit artikel 23 van de Europese richtlijn betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen vloeit voort dat iedere lidstaat erop dient toe te zien dat alle gegevens en documenten waartoe een wettelijke auditor of het auditkantoor toegang heeft bij de uitvoering van een wettelijke controle van jaarrekeningen, beschermd zijn door middel van passende regels op het gebied van vertrouwelijkheid en beroepsgeheim.

Wanneer een wettelijke auditor of een auditkantoor wordt vervangen door een andere wettelijke auditor of een ander auditkantoor, dan dient de voormalige wettelijke auditor of het voormalige kantoor de nieuwe wettelijke auditor of het nieuwe kantoor toegang te verlenen tot alle relevante informatie aangaande de gecontroleerde entiteit.

Zo ook blijft iedere wettelijke auditor of ieder auditkantoor die/dat niet langer bij een specifieke controleopdracht is betrokken, alsook iedere voormalige wettelijke auditor of voormalig auditkantoor, in het kader van deze controleopdracht onderworpen aan de bovenvermelde bepalingen.

Naar aanleiding van de goedkeuring van de *Corporate governance*-wet van 2 augustus 2002¹⁷ en haar uitvoeringsbesluiten, had de Belgische wetgever de meeste bepalingen uit de Europese aanbeveling van 16 mei 2002 reeds in het Belgische recht omgezet. Dat is, bijvoorbeeld, het geval voor de lijst van opdrachten die niet verenigbaar zijn met de wettelijke controle van jaarrekeningen, zoals opgenomen in het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen¹⁸.

¹⁷ Wet van 2 augustus 2002 houdende wijziging van het Wetboek van vennootschappen alsook van de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurse genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnameaanbiedingen, *Belgisch Staatsblad* van 22 augustus 2002, 2^{de} editie, pp. 36555-36565.

¹⁸ *Belgisch Staatsblad* van 19 mei 2003.

▲ 4. Controlestandaarden

De Europese richtlijn betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen bepaalt de mogelijkheid voor de Europese Commissie om (in het kader van een comitologie-procedure) controlestandaarden goed te keuren die gemeenschappelijk zijn in de schoot van de Europese Unie voor alle wettelijke controles van jaarrekeningen (zowel van vennootschappen als van vennootschapsgroepen waarvoor de internationale boekhoudnormen of nationale regels gelden). Er moet worden benadrukt dat het om een mogelijkheid gaat en niet om een verplichting en dat er geen enkele kalender noch einddatum in de auditrichtlijn is opgenomen.

De Europese richtlijn betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen staat de lidstaten toe om een nationale controlestandaard toe te passen zolang de Commissie geen internationale controlestandaard over hetzelfde onderwerp heeft goedgekeurd.

De nieuwe Europese richtlijn staat de lidstaten evenwel niet toe om controlewerkzaamheden of -vereisten op te leggen die een aanvulling zijn van de internationale controlestandaarden, noch om in uitzonderlijke gevallen delen van die controlestandaarden uit te sluiten, tenzij deze procedures of vereisten voortvloeien uit specifieke nationale wettelijke vereisten in verband met de reikwijdte van de wettelijke controles van jaarrekeningen.

De lidstaten mogen deze aanvullende vereisten inzake wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen in voorkomend geval slechts opleggen voor een periode van vier jaar na de inwerkingtreding van de richtlijn betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen.

Elke toevoeging of uitsluiting door de lidstaten dient bij te dragen tot een grote mate van geloofwaardigheid van de jaarrekeningen van ondernemingen en dient bevorderlijk te zijn voor het algemeen belang. Dit houdt in dat de lidstaten bijvoorbeeld een bijkomend controleverslag van de wettelijke auditors gericht aan het toezichthoudende orgaan kunnen eisen of andere

verslaggevings- of controle-eisen kunnen stellen op basis van de nationale regelgeving inzake deugdelijk bestuur.

De volledige tekst van de door de Europese Commissie goedgekeurde internationale controlestandaarden wordt in alle officiële talen van de Gemeenschap gepubliceerd in het Publicatieblad van de Europese Unie.

Voorts dienen de lidstaten erop toe te zien (krachtens artikel 27 van de Europese richtlijn betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen) dat in geval van wettelijke controles van de geconsolideerde jaarrekening van een groep van ondernemingen:

- de groepsauditor de volledige verantwoordelijkheid draagt voor de controleverklaring betreffende de geconsolideerde jaarrekening;
- de groepsauditor een onderzoek uitvoert en informatie bijhoudt over zijn of haar onderzoek van de controlewerkzaamheden die door (een) auditor(s) van derde landen, (een) wettelijke auditor(s), (een) auditororganisatie(s) of (een) auditkanto(o)r(en) van derde landen zijn verricht met het oog op de groepscontrole. De door de groepsauditor bijgehouden informatie moet adequaat zijn om de relevante bevoegde autoriteit in staat te stellen het werk van de groepsauditor goed te beoordelen;
- de groepsauditor, wanneer een onderdeel van een ondernemingsgroep is gecontroleerd door (een) auditor(s) of (een) auditororganisatie(s) van een derde land dat geen werkregelingen heeft (zoals bedoeld in artikel 47 van de Europese richtlijn), verantwoordelijk is voor de aanlevering, indien gevraagd, aan de toezichthoudende autoriteiten van de documenten die op de controlewerkzaamheden van de auditor(s) of (de) auditororganisatie(s) van het derde land betrekking hebben, met inbegrip van de werkdocumenten met betrekking tot de groepscontrole.

Als bewijs van deze aanlevering behoudt de groepsauditor een afschrift van deze documenten of komt hij met de auditor(s) of auditororganisatie(s) van het derde land overeen dat hij zelf, op verzoek, onbeperkt toegang tot deze documenten heeft of neemt

hij alle andere passende maatregelen. Indien werkdocumenten met betrekking tot een controle om wettelijke of andere redenen niet vanuit een derde land aan de groepsauditor kunnen worden doorgegeven, moet uit de door de groepsauditor bijgehouden documentatie blijken dat hij of zij de passende procedures heeft gevolgd om toegang tot de controledocumenten te verkrijgen en, in het geval van andere dan wettelijke belemmeringen die voortvloeien uit de nationale wetgeving, dat een dergelijke belemmering bestaat.

Wanneer de wettelijke controle van de jaarrekening wordt uitgevoerd door een auditkantoor, wordt de controleverklaring, overeenkomstig het voorschrift van artikel 28 van de richtlijn, ondertekend door de wettelijke auditor(s) die namens het auditkantoor de wettelijke controle van de jaarrekening heeft (hebben) verricht.

De aandacht moet gevestigd worden op het feit dat de controlestandaarden en –aanbevelingen (met betrekking tot andere onderwerpen dan die welke op Europees niveau zijn vastgesteld) voortaan, overeenkomstig artikel 30 van de Wet, het voorwerp uitmaken van een nieuwe procedure met het oog op de goedkeuring van elke nieuwe normatieve tekst (normen of aanbevelingen). De ontwerp teksten worden opgesteld door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Dan worden zij openbaar gemaakt als “ontwerp” voor een consultatie. Daarna zal de Hoge Raad voor de Economische Beroepen hierover beraadslagen; voor hun goedkeuring beschikt de Hoge Raad over een termijn van maximum drie maanden. Vervolgens dienen zij te worden goedgekeurd door de Minister van Economie, die in het Belgisch Staatsblad een bericht bekendmaakt. De goedgekeurde normen en aanbevelingen zullen op de website van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren en van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen worden geplaatst.

Wat de adviezen, omzendbrieven en mededelingen van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren betreft, staat de Hoge Raad voor de Economische Beroepen sinds 30 augustus

2007 in voor een *a posteriori*-controle, om zich ervan te vergewissen dat die in geen enkel opzicht strijdig zouden zijn met het wettelijke, reglementaire en ook normatieve kader (controlestandaarden en –aanbevelingen).

▲ 5. Kwaliteitsborgingsstelsels

De nieuwe richtlijn legt veel strengere eisen op voor de instelling van kwaliteitsborgingsstelsels, in die zin dat zij alle principes overneemt uit de aanbeveling van november 2000 met betrekking tot de “minimumvereisten inzake waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle in de Europese Unie”.¹⁹

De lidstaten dienen aangemoedigd te worden om, via het stelsel van publiek toezicht, tot een gecoördineerde benadering van de uitvoering van kwaliteitsbeoordelingen te komen, teneinde onnodige lasten voor de betrokken partijen te voorkomen.

Artikel 29 van de Europese richtlijn bepaalt inderdaad dat elke lidstaat er dient op toe te zien dat alle wettelijke auditors en auditkantoren vallen onder een kwaliteitsborgingsstelsel dat ten minste aan de volgende criteria voldoet:

- a) het kwaliteitsborgingsstelsel is op zodanige wijze opgezet dat het onafhankelijk is van de wettelijke auditors en auditkantoren die in het kader ervan worden beoordeeld, en dat het onderworpen is aan publiek toezicht als hierna beschreven *sub* punt 7;
- b) de financiering van het kwaliteitsborgingsstelsel is afdoende verzekerd en gevrijwaard tegen enigerlei ongewenste beïnvloeding door wettelijke auditors en auditkantoren;
- c) aan het kwaliteitsborgingsstelsel zijn voldoende middelen toegewezen;
- d) de personen die kwaliteitsbeoordelingen verrichten, beschikken over passende beroepskwalificaties en relevante beroepservaring op het gebied van wettelijke controle van jaarrekeningen en financiële verslaggeving, en

¹⁹ Aanbeveling 2001/256/EG van de Commissie van 15 november 2000 inzake waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle in de Europese Unie: minimumvereisten, *Publicatieblad van de Europese Gemeenschap* van 31 maart 2001, L 91, pp. 91-97.

hebben tevens een specifieke opleiding voor de uitvoering van kwaliteitsbeoordelingen genoten;

- e) de selectie van beoordelaars voor het verrichten van specifieke kwaliteitsbeoordelingen vindt plaats volgens een objectieve procedure, opgezet om belangenconflicten te voorkomen tussen de beoordelaars en de wettelijke auditors en auditkantoren die worden beoordeeld;
- f) de kwaliteitsbeoordeling, op basis van een adequate toetsing van een selectie van controledossiers, omvat onder meer een evaluatie van de naleving van de toepasselijke controlestandaarden en onafhankelijkheidseisen, van de kwantiteit en kwaliteit van ingezette middelen, van de door de auditor in rekening gebrachte honoraria voor controles en van het interne kwaliteitsbeheersingssysteem van het auditkantoor;
- g) over de kwaliteitsbeoordeling wordt een verslag opgesteld waarin de voornaamste conclusies van de kwaliteitsbeoordeling zijn opgenomen;
- h) ten minste om de zes jaar vindt er een kwaliteitsbeoordeling plaats.

In dit verband kunnen de lidstaten beslissen dat wanneer afzonderlijke wettelijke auditors een gezamenlijk kwaliteitsborgingsbeleid hebben, alleen de vereisten ten aanzien van auditkantoren in aanmerking hoeven te worden genomen. De lidstaten kunnen het kwaliteitsborgingsstelsel zodanig opzetten dat elke afzonderlijke wettelijke auditor ten minste om de zes jaar aan een kwaliteitsbeoordeling wordt onderworpen. In dit verband dient de financiering van het kwaliteitsborgingsstelsel gevrijwaard te zijn van elke on-eigenlijke beïnvloeding.

Bij wettelijke auditors en auditkantoren die wettelijke controles van jaarrekeningen van organisaties van openbaar belang uitvoeren, vindt de kwaliteitsbeoordeling *ten minste om de drie jaar* plaats (artikel 43 van de Europese richtlijn).

- i) de algemene resultaten van het kwaliteitsborgingsstelsel worden jaarlijks openbaar gemaakt;
- j) de uit de kwaliteitsbeoordelingen voortvloeiende aanbevelingen worden binnen een re-

delijke termijn opgevolgd door de wettelijke auditor of het auditkantoor.

Ingeval er aan die aanbevelingen geen gevolg wordt gegeven, worden tegen de wettelijke auditor of het auditkantoor, indien van toepassing, tuchtmaatregelen of sancties getroffen als bedoeld in artikel 30.

De Europese Commissie heeft de bevoegdheid om uitvoeringsmaatregelen vast te stellen op punten die van belang zijn voor de organisatie van kwaliteitsborgingsstelsels en met betrekking tot de financiering daarvan, wanneer het publieke vertrouwen in het kwaliteitsborgingsstelsel ernstig is geschaad.

In tegenstelling tot andere landen van de Europese Unie, bestaat er in België reeds langer dan twintig jaar een kwaliteitsborgingssysteem.

Artikel 33 van de Wet bepaalt dat de kwaliteitscontrole voortaan zal worden uitgevoerd:

- hetzij door bedrijfsrevisoren natuurlijke personen (zoals momenteel gebeurt),
- hetzij door aan het beroep externe inspecteurs²⁰.

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren is bevoegd voor het aannemen van de besluiten van de kwaliteitscontrole (artikel 33, § 7 van de Wet van 22 juli 1953).

De Kamer van verwijzing en instaatstelling is onder meer bevoegd voor de beoordeling van de conclusies van de kwaliteitscontroles (artikel 46, § 1 van de Wet van 22 juli 1953). Zij zou tevens kunnen nagaan hoe frequent kwaliteitscontroles worden verricht. Zij is ook bevoegd voor de goedkeuring van de jaarlijkse lijst van de te verrichten kwaliteitscontroles door de Raad (artikel 46, § 2 van de Wet)²¹.

²⁰ Die zullen door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren worden gecontracteerd in het kader van een arbeidsovereenkomst ofwel door een samenwerkingsovereenkomst verbonden zijn met het Instituut. Deze inspecteurs zullen onderworpen zijn aan het beroepsgeheim bedoeld in artikel 458 van het Strafwetboek.

²¹ In het Verslag aan de Koning dat het koninklijk besluit

▲ 6. (Niet-) beperking van de aansprakelijkheid

Overeenkomstig de voorschriften van artikel 31 van de Europese richtlijn betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen, heeft de Commissie een verslag²² ingediend over het effect van de huidige nationale aansprakelijkheidsregelingen voor de uitvoering van wettelijke controles van jaarrekeningen op de Europese kapitaalmarkten en op de verzekeringsvoorwaarden voor wettelijke auditors en auditkantoren, waaronder een objectieve analyse van de beperkingen van de financiële aansprakelijkheid.

In die context heeft de Commissie op 18 januari 2007 een openbare raadpleging georganiseerd over de wenselijkheid om de aansprakelijkheidsregelingen voor auditors in de Europese Unie te hervormen en over de mogelijke strategieën om die hervorming gestalte te geven.

Deze raadpleging volgt op een onafhankelijke studie²³ over de economische weerslag van de huidige aansprakelijkheidsregelingen voor auditors en over de situatie in de verzekeringssector in de lidstaten.

In het kader van die raadpleging suggereert de Commissie vier mogelijke pistes voor een hervorming van de aansprakelijkheidsregelingen voor auditors in de EU en nodigt belangstellende partijen uit om vóór 15 maart 2007 hun visie over alle aspecten terzake mee te delen.

van 21 april 2007 voorafgaat, tot omzetting van bepalingen van de Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad, (Toelichting van artikel 67, p. 22900), wordt gesteld dat de Kamer van verwijzing en instaatstelling ook instaat voor de goedkeuring van de leidraden van de aangeduide bedrijfsrevisoren en inspecteurs.

²² *Consultation Report on auditors' liability and its impact on the European capital markets*, Commission Staff Working Paper, January 2007, 43 p.

²³ *Study on the Economic Impact of Auditors' Liability Regimes, Final report to EC-DG Internal Market and Services by London Economics in association with Professor Ralf EWERT*, Goethe University, Frankfurt am Main, Germany, September 2006, 332 p.

Rekening houdend met dit verslag en met de resultaten van de openbare raadpleging doet de Commissie, indien zij dit dienstig acht, aanbevelingen aan de lidstaten.

De Europese Commissie heeft op 5 juni 2008 een aanbeveling goedgekeurd inzake de beperking van de wettelijke aansprakelijkheid van wettelijke auditors en auditkantoren.²⁴

In België is voor bedrijfsrevisoren in het kader van hun wettelijke controleopdrachten reeds een aansprakelijkheidsbeperking ingevoegd in de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren door de wijziging van artikel 9bis van die wet.²⁵ Dit voorschrift is thans vervat in artikel 17 van de Wet.

In België is de aansprakelijkheid beperkt tot een bedrag van :

- drie miljoen euro in het algemeen
- twaalf miljoen euro voor de uitoefening van een opdracht in een genoteerde vennootschap.

Een gelijkaardige aansprakelijkheidsbeperking werd ook ingevoerd voor de uitoefening van opdrachten die door of krachtens de wet worden toevertrouwd aan de commissaris of, bij afwezigheid van een commissaris, aan een bedrijfsrevisor of een accountant, ook ingeval die opdrachten worden uitgeoefend door een accountant.

▲ 7. Invoering van een stelsel van publiek toezicht

Overeenkomstig de richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen dienen de lidstaten van de Europese Unie voor wettelijke auditors en auditkantoren een

²⁴ Aanbeveling van 5 juni 2008 van de Europese Commissie inzake de beperking van de wettelijke aansprakelijkheid van wettelijke auditors en auditkantoren, *PB L 162*, 21 juni 2008, pp. 39-40.

²⁵ De beperking van de aansprakelijkheid is ingevoerd door het artikel 62 van de wet van 23 december 2005 houdende diverse bepalingen, *Belgisch Staatsblad* van 30 december 2005, 2^{de} editie.

doeltreffend stelsel van publiek toezicht op te zetten.

Dit doeltreffende stelsel van publiek toezicht dient uit te gaan van de volgende beginselen (opgesomd in artikel 32 van de richtlijn):

- Alle wettelijke auditors en auditkantoren zijn onderworpen aan publiek toezicht, ongeacht de ondernemingscategorieën waarin zij bedrijvig zijn²⁶.
- Het publiek toezicht wordt uitgeoefend door één of meer organen die het “stelsel van publiek toezicht” vormen.
- Het stelsel van publiek toezicht wordt beheerd door personen die zelf geen beroepsbeoefenaars zijn²⁷ maar voldoende bekend zijn met de vakgebieden die voor de wettelijke controle van jaarrekeningen van belang zijn. De bij het beheer van het stelsel van publiek toezicht betrokken personen worden geselecteerd volgens een onafhankelijke en transparante benoemingsprocedure.
- De opdrachten van het stelsel van publiek toezicht bestrijken de volgende gebieden:
 - *enerzijds, algemene aspecten verbonden aan het beroep van wettelijk auditor*: eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op de goedkeuring van normen inzake beroeps-ethiek en interne kwaliteitsbeheersing van auditkantoren, alsook van controlestandaarden, en
 - *anderzijds, individuele aspecten verbonden aan het beroep van wettelijk auditor*: eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op de toelating en de registerinschrijving van wettelijke auditors en auditkantoren, alsook voor permanente scholing, kwaliteitsborging en onderzoeks- en tuchtregelingen.

²⁶ Dit verschilt fundamenteel ten opzichte van, bijvoorbeeld, de Amerikaanse wetgeving die met de *Sarbanes-Oxley Act* van 30 juli 2002 externe auditors die bedrijvig zijn in vennootschappen die op Amerikaanse beurzen zijn genoteerd, aan een publiek toezicht onderwerpt.

²⁷ De richtlijn geeft de lidstaten evenwel de mogelijkheid om toe te staan dat een minderheid van beroepsbeoefenaars bij het beheer van het stelsel van publiek toezicht is betrokken.

- Het stelsel van publiek toezicht heeft het recht, waar nodig, om onderzoeken met betrekking tot wettelijke auditors en auditkantoren te verrichten en passende maatregelen te nemen.

- Het stelsel van publiek toezicht is transparant. Dat houdt in dat jaarlijks werkprogramma's en activiteitenverslagen worden gepubliceerd.

- Aan het stelsel van publiek toezicht zijn voldoende financiële middelen toegewezen. De financiering van het stelsel is afdoende verzekerd en gevrijwaard tegen ongewenste beïnvloeding door wettelijke auditors en auditkantoren.

België was terzake een pionier toen het reeds in 1985 een Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat oprichtte. Ten gevolge van diverse bevoegdheidsuitbreidingen werd die Hoge Raad in 1999 omgedoopt tot “Hoge Raad voor de Economische Beroepen”, die het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten overkoepelt. In 2003 werd dit Belgisch systeem van “oversight” aangevuld door de oprichting van een “Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris”.

De Belgische wetgever heeft ervoor geopteerd om te vertrekken vanuit de bestaande structuren, hun opdrachten aan te passen en nieuwe organen toe te voegen voor de nieuwe bevoegdheden, om op die manier een stelsel van toezicht te organiseren dat voldoet aan het opzet van de Auditrichtlijn.

Het Belgische systeem van publiek toezicht, waarop de eindverantwoordelijkheid van toezicht rust, is samengesteld uit (artikel 43, § 1 van de Wet):

- de Minister die bevoegd is voor Economie,
- de Procureur-generaal,
- de Kamer van verwijzing en instaatstelling,
- de Hoge Raad voor de Economische Beroepen,

- het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris en
- de tuchtinstanties.

Elke schakel in het stelsel van publiek toezicht zal een deel van de eindverantwoordelijkheid voor het toezicht dragen:

De Minister van Economie: zijn rol als schakel in het stelsel van publiek toezicht bestaat erin wetgevende en reglementaire maatregelen met betrekking tot het bedrijfsrevisoraat ter goedkeuring aan de Regering en het Parlement voor te stellen. Voorts is hij ook bevoegd om de normen en aanbevelingen van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren goed te keuren, nadat de Hoge Raad voor de Economische Beroepen die heeft goedgekeurd. In bepaalde gevallen heeft de Minister ook het recht om rechtstreeks beroepsnormen vast te stellen, na advies van de Raad van het Instituut en van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

De Procureur-generaal: zijn rol als schakel in het stelsel van publiek toezicht ligt bij de verhaalmogelijkheid tegen elke beslissing van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren in verband met het bijhouden van het openbaar register.

De Kamer van verwijzing en instaatstelling: haar rol als schakel in het stelsel van publiek toezicht bestaat erin de conclusies van de kwaliteitscontroles te beoordelen en bij te dragen in het toezicht op de bedrijfsrevisoren. Via de kwaliteitscontrole draagt de Kamer van verwijzing en instaatstelling ook de eindverantwoordelijkheid op het vlak van de permanente scholing.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen: zijn rol als schakel in het stelsel van publiek toezicht bestaat, enerzijds, in de *a priori*-goedkeuring van de normen en aanbevelingen die het Instituut van de Bedrijfsrevisoren voorstelt en, anderzijds, in het *a posteriori*-onderzoek van de adviezen, omzendbrieven en mededelingen van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

Het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris: zijn rol als schakel in het stelsel van publiek toezicht bestaat erin een voorafgaand advies te formuleren en de verenigbaarheid van een prestatie van een commissaris met diens onafhankelijkheid bij het uitoefenen van zijn functie, *a posteriori* te toetsen (artikel 133, § 10 Wetboek van vennootschappen). Artikel 13, § 3 van de Wet machtigt de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren om, na gunstig advies van het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris, een afwijking van twee algemene beginselen toe te staan: enerzijds, het verbod om een functie van bediende uit te oefenen²⁸ (behoudens bij een andere bedrijfsrevisor of een ander bedrijfsrevisorenkantoor) en, anderzijds, het verbod om rechtstreeks of onrechtstreeks een handelsactiviteit uit te oefenen, onder andere in de hoedanigheid van bestuurder van een handelsvennootschap.

De tuchtinstanties: hun rol als schakel in het stelsel van publiek toezicht bestaat erin zich uit te spreken over alle dossiers die de Kamer van verwijzing en instaatstelling bij hen aanhangig heeft gemaakt.

De Europese richtlijn schrijft ook voor dat de lidstaten er dienen op toe te zien dat de op stelsels van publiek toezicht toepasselijke wettelijke regelingen een effectieve samenwerking op Gemeenschapsniveau met betrekking tot de toezichtactiviteiten van de lidstaten mogelijk maken. Te dien einde wijst elke lidstaat één entiteit aan die specifiek verantwoordelijk is voor de samenwerking.

Artikel 77 van de Wet duidt de Hoge Raad voor de Economische Beroepen aan als orgaan dat belast is met de functionele samenwerking op nationaal vlak tussen de organen van publiek toezicht en belast is met de internationale samenwerking tussen stelsels van publiek toezicht van lidstaten van de Europese Unie.

²⁸ Dit beginsel geldt niet voor functies in het onderwijs.

Alle schakels in het systeem van publiek toezicht, alsook het Instituut van de Bedrijfsrevisoren werken onderling samen, enerzijds, en met de bevoegde autoriteiten van de lidstaten van de Europese Unie, anderzijds, wanneer dat nodig is voor de vervulling van hun respectieve taken. Deze autoriteiten verlenen onderling assistentie. Meer in het bijzonder wisselen zij informatie uit en werken zij samen bij onderzoeken die op de uitvoering van wettelijke controles van jaarrekeningen betrekking hebben. Hetzelfde geldt ten aanzien van de bevoegde autoriteiten van een derde land in geval van een internationaal akkoord, mits dit een clause van wederkerigheid bevat.

In verband met de wederzijdse erkenning van wettelijke regelingen tussen lidstaten, stelt artikel 34 van de Europese richtlijn dat de wettelijke regelingen van de lidstaten het beginsel moeten respecteren dat de regelgeving en het stelsel van publiek toezicht van de lidstaat van herkomst van toepassing zijn, dat wil zeggen de lidstaat waar de wettelijke auditor of het auditkantoor is toegelaten en waar de statutaire zetel van de gecontroleerde entiteit is gevestigd.

Bij een wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening van een vennootschap mag de lidstaat die de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening voorschrijft, met betrekking tot deze controle geen aanvullende verplichtingen op het gebied van registerinschrijving, kwaliteitsbeoordeling, controlestandaarden, beroepsethiek en onafhankelijkheid opleggen aan een wettelijke auditor die, dan wel een auditkantoor dat een wettelijke controle van jaarrekeningen van een in een andere lidstaat gevestigde dochteronderneming uitvoert.

Voorts wordt er nog op gewezen dat, wanneer het een vennootschap betreft waarvan de effecten worden verhandeld op een gereguleerde markt die zich in een andere lidstaat bevindt dan de lidstaat waar de statutaire zetel van die vennootschap gevestigd is, de lidstaat waar de effecten worden verhandeld dan geen aanvullende verplichtingen op het gebied van registerinschrijving, kwaliteitsbeoordeling, controlestandaarden, beroepsethiek en onaf-

hankelijkheid mag opleggen aan de wettelijke auditor die, dan wel het auditkantoor dat een wettelijke controle van de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van die vennootschap uitvoert.

De lidstaten wijzen één of meerdere bevoegde autoriteiten aan voor deze taken en stellen de Commissie hiervan op de hoogte. De bevoegde autoriteiten zijn zodanig georganiseerd dat belangenconflicten worden vermeden.

De bevoegde autoriteiten van de lidstaten die met de toelating, registerinschrijving, kwaliteitsborging, toezicht en sancties belast zijn, werken op Europees niveau onderling samen wanneer dat nodig is voor de vervulling van hun respectieve taken uit hoofde van de richtlijn. De bevoegde autoriteiten die in een lidstaat met de toelating, registerinschrijving, kwaliteitsborging, toezicht en sancties belast zijn, verlenen assistentie aan elkaar. Meer in het bijzonder wisselen de bevoegde autoriteiten informatie uit en werken zij samen bij onderzoeken die op de uitvoering van wettelijke controles van jaarrekeningen betrekking hebben.

Het beroepsgeheim geldt voor eenieder die bij de bevoegde autoriteiten werkzaam is of is geweest. Informatie die onder het beroepsgeheim valt, mag aan geen enkele persoon of autoriteit openbaar worden gemaakt, behalve wanneer dit wordt vereist door de wetgeving, regelgeving of administratieve procedures van een lidstaat.

Dit vormt voor bevoegde autoriteiten geen beletsel om vertrouwelijke informatie uit te wisselen. De aldus uitgewisselde informatie valt onder het beroepsgeheim waartoe eenieder gehouden is die bij de bevoegde autoriteiten werkzaam is of is geweest.

▲ 8. Transparantieverslag

De Europese richtlijn betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen is bijzonder vernieuwend op het vlak van de informatie die de wettelijke auditors en auditkantoren op hun website moeten publiceren.

De wettelijke auditors en auditkantoren die een wettelijke controle van de jaarrekening bij organisaties van openbaar belang uitvoeren, moeten uiterlijk drie maanden na het eind van elk boekjaar op hun website een jaarlijks transparantieverlag bekendmaken.

In dit jaarlijks transparantieverlag moet ten minste de volgende informatie zijn opgenomen (op grond van artikel 40 van de richtlijn):

- een beschrijving van de juridische en eigenomsstructuur;
- wanneer het auditkantoor tot een netwerk behoort, een beschrijving van het netwerk en van de juridische en structurele regelingen binnen het netwerk;
- een beschrijving van de bestuurstructuur van het auditkantoor;
- een beschrijving van het interne kwaliteit-beheersingssysteem van het auditkantoor en een verklaring van het leidinggevende of bestuursorgaan betreffende de doeltreffendheid van de werking van dit systeem;
- een aanduiding van wanneer de laatste kwaliteitsbeoordeling zoals bedoeld in artikel 29 van de Europese richtlijn heeft plaatsgevonden;
- een lijst van de organisaties van openbaar belang waarbij het auditkantoor het afgelopen jaar wettelijke controles van de jaarrekening heeft uitgevoerd²⁹;
- een verklaring betreffende de praktijken van het auditkantoor op het gebied van de onafhankelijkheid, waarin tevens wordt bevestigd dat een interne beoordeling van de naleving van de onafhankelijkheidseisen heeft plaatsgevonden;
- een verklaring inzake de door het auditkantoor gevolgde gedragslijn betreffende de permanente scholing van wettelijke auditors als bedoeld in artikel 13 van de Europese richtlijn;
- financiële informatie waaruit blijkt hoe belangrijk het auditkantoor is, zoals de totale omzet uitgesplitst naar honoraria voor de wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, en honoraria voor andere assuranceopdrachten, belas-

²⁹ In uitzonderlijke gevallen kunnen de lidstaten beslissen van dit punt af te wijken, voorzover dit noodzakelijk is om een onmiddellijke en aanzienlijke bedreiging voor de persoonlijke veiligheid van een persoon in te perken.

tingadviesdiensten en andere niet-controlediensten;

- informatie over de grondslagen voor de beloning van vennoten.

Het transparantieverlag wordt ondertekend door de wettelijke auditor, respectievelijk het auditkantoor.

Artikel 15 van de Wet schrijft voor welke informatie in dit transparantieverlag moet voorkomen.

Dit transparantieverlag dient op de website te worden geplaatst van auditkantoren die opdrachten uitvoeren bij organisaties van openbaar belang.

▲ 9. Auditcomités

Eén van de domeinen waarover heel wat discussie bestond naar aanleiding van de goedkeuring van deze Europese richtlijn betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen, was de oprichting van auditcomités.

Het basisprincipe zoals beschreven in artikel 41 van de Europese richtlijn is dat iedere organisatie van openbaar belang een auditcomité moet hebben.

De lidstaten kunnen evenwel toestaan dat in organisaties van openbaar belang die voldoen aan de criteria van artikel 2, lid 1, f), van Richtlijn 2003/71/EG, de aan het auditcomité toegewezen taken worden uitgevoerd door het leidinggevende of het toezichthoudende orgaan als geheel, mits de voorzitter van een dergelijk orgaan, indien hij of zij bij het dagelijks bestuur betrokken is, geen voorzitter van het auditcomité is.

De lidstaten kunnen ook toestaan of bepalen dat deze bepalingen niet van toepassing zijn op organisaties van openbaar belang die beschikken over een orgaan met soortgelijke bevoegdheden als een auditcomité, dat is ingesteld en functioneert volgens de voorschriften van de lidstaat waarin de te controleren entiteit geregistreerd is. In dergelijke gevallen deelt de entiteit mee

welk orgaan deze bevoegdheden uitoefent en hoe dit is samengesteld.

Ten slotte kunnen de lidstaten bepaalde entiteiten vrijstellen van de verplichting tot instelling van een auditcomité, met name:

- a) elke organisatie van openbaar belang die een dochteronderneming is, in de zin van artikel 1 van Richtlijn 83/349/EEG, indien de onderneming op groepsniveau voldoet aan de vereisten van paragraaf 1 tot 4 van dit artikel;
- b) elke organisatie van openbaar belang die een instelling voor collectieve belegging is als omschreven in artikel 1, lid 2, van Richtlijn 85/611/EEG;
- c) elke organisatie van openbaar belang waarvan de enige zakelijke activiteit bestaat in het uitgeven van door activa gedekte waardepapieren, zoals gedefinieerd in artikel 2, lid 5, van Verordening (EG) nr. 809/2004 van de Commissie van 29 april 2004 tot uitvoering van Richtlijn 2003/71/EG³⁰;
- d) elke kredietinstelling in de zin van artikel 1, lid 1, van Richtlijn 2000/12/EG, waarvan de aandelen niet zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt in enige lidstaat in de zin van artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG en die continu of herhaaldelijk alleen obligaties heeft uitgegeven, op voorwaarde dat al die obligaties een totaal nominaal bedrag van minder dan 100 000 000 EUR vertegenwoordigen en dat zij geen prospectus uit hoofde van Richtlijn 2003/71/EG heeft gepubliceerd.

De lidstaten bepalen of auditcomités samengesteld moeten zijn uit niet bij het dagelijks bestuur betrokken leden van het leidinggevende en/of leden van het toezichthoudende orgaan van de gecontroleerde entiteit en/of leden die worden benoemd door de algemene aandeelhoudersvergadering van de gecontroleerde entiteit.

Tenminste één lid van het auditcomité moet onafhankelijk zijn en over de nodige deskundigheid op het gebied van boekhouding en/of controle beschikken.

³⁰ PB L 149 van 30 april 2004, p. 1.

Het auditcomité is onder meer belast met de volgende taken:

- a) het monitoren van het financiële verslaggevingsproces;
- b) het monitoren van de doeltreffendheid van het interne-controlesysteem, het eventuele interne-auditsysteem en het risicomanagementsysteem van de vennootschap;
- c) het monitoren van de wettelijke controle van de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening;
- d) het beoordelen en monitoren van de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor of het auditkantoor, waarbij met name wordt gelet op de verlening van nevendiensten aan de gecontroleerde entiteit.

Het voorstel van het leidinggevende of toezichthoudende orgaan in organisaties van openbaar belang inzake de benoeming van een wettelijke auditor of auditkantoor moet gebaseerd zijn op een aanbeveling van het auditcomité.

De wettelijke auditor of het auditkantoor brengt aan het auditcomité verslag uit over bij de wettelijke controle van de jaarrekening aan het licht gekomen belangrijke zaken, en met name ernstige tekortkomingen in het interne-controleproces met betrekking tot de financiële verslaggeving.

Deze bepaling van de auditrichtlijn is nog niet in Belgisch recht omgezet. Een voorontwerp van wet met de bepalingen om dit voorschrift in het Belgisch recht om te zetten, is goedgekeurd door de Ministerraad op 22 juli 2008 (Doc. 52-1471/1).

▲ 10. Bekendmaking van honoraria

Deze richtlijn wijzigt ook de bepalingen uit de vierde en zevende richtlijn betreffende het vennootschapsrecht met betrekking tot de bekendmaking van de honoraria die de wettelijke auditors en de leden van hun netwerk ontvangen (artikel 49).

In de toelichting bij de statutaire jaarrekening dienen afzonderlijk te worden vermeld:

- de totale honoraria die tijdens het boekjaar door de wettelijke auditor of het auditkantoor werden aangerekend voor de wettelijke controle van de jaarrekening,
- de totale honoraria voor andere assurance-opdrachten,
- de totale honoraria voor belastingadviesdiensten en
- de totale honoraria voor andere niet-controlediensten.

De lidstaten kunnen bepalen dat deze vereiste niet van toepassing is indien de vennootschap is opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening die overeenkomstig artikel 1 van Richtlijn 83/349/EEG moet worden opgesteld, mits deze informatie in de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening wordt vermeld.

In de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening dienen afzonderlijk te worden vermeld:

- de totale honoraria die tijdens het boekjaar door de wettelijke auditor of het auditkantoor werden aangerekend voor de wettelijke controle van de jaarrekeningen,

- de totale honoraria voor andere assurance-opdrachten,
- de totale horaria voor belastingadviesdiensten en
- de totale honoraria voor andere niet-controlediensten.

Artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen is gewijzigd door artikel 4 van het koninklijk besluit van 25 april 2007 tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen met het oog op het omzetten van bepalingen van de Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad, waarbij de voorschriften van artikel 49 van de richtlijn van 17 mei 2006 werden ingevoegd. Deze informatie wordt voortaan opgenomen in de toelichting bij de jaarrekening (C5.15).

Rekeningen van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (in euro's)

	2007	2006	2005
Leden (aanwezigheidsgelden en verplaatsingskosten)	7.465,40	4.659,45	5.017,20
Bezoldigingen (en sociale bijdragen en hiermee verbonden diverse kosten)	155.631,58	146.168,21	176.929,51
Publicatie- en vertaalkosten	13.434,59	11.387,71	12.292,11
Bureelonkosten	874,43	759,88	1.359,54
Meubelen en bureautica	5.048,20	2.509,46	3.594,41
Representatiekosten	742,55	842,10	800,32
Verplaatsingskosten (internationale bijeenkomsten,...)	26,50	51,40	29,40
Diverse werkingskosten			
- Abonnementen op tijdschriften en aankoop boeken	7.449,44	6.707,51	4.144,58
- Andere werkingskosten	133,99	139,51	121,90
TOTAAL WERKINGSKOSTEN	190.806,68	173.225,23	204.288,97

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

Dekking van de werkingskosten (*)	190.689,11	173.160,80	204.270,01
(buiten ontvangen interesten)	117,57	64,43	18,96
Bijdrage IBR	63.563,04	57.720,27	68.090,00
Bijdrage IAB	63.563,04	57.720,27	68.090,00
Bijdrage BIBF	63.563,04	57.720,27	68.090,00

(*) P.M. Er dient te worden vermeld dat ook bepaalde andere kosten door de drie Instituten worden gedragen (bedragen te verdelen met hoofdelijk aandeel). Het bedrag voor de dekking van de vertaalkosten voor adviezen die door de Instituten aan de Hoge Raad werden gevraagd, is 2.123,23 euro (voor 2005), 381,15 euro (voor 2006) en 780,45 euro (voor 2007).

ADVIES VAN 18 JANUARI 2006 over de norm betreffende de permanente vorming van de erkende boekhouders (-fiscalisten) en de stagiairs-boekhouders (-fiscalisten) BIBF

De Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten heeft op 2 december 2005 een ontwerpnorm voorgelegd betreffende de permanente vorming van de erkende boekhouders(-fiscalisten) en de stagiairs-boekhouders(-fiscalisten) BIBF.

Met dit verzoek om advies wordt gevolg gegeven aan het advies¹ uitgebracht op 15 juni 2004 omtrent de regels inzake de permanente vorming die werden goedgekeurd door de Nationale Raad van het BIBF voor het kalenderjaar 2004, waarin de Hoge Raad *“de Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten [verzoekt] om de ontwerpnorm inzake permanente vorming opnieuw ter advies voor te leggen, na er de opmerkingen van de Hoge Raad [zoals geformuleerd in zijn advies van 15 juni 2004] en de resultaten van dit overleg, door tussenkomst van het Interinstitutionencomité, in te hebben opgenomen.”*

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft als wettelijke opdracht² via adviezen of aanbevelingen die hij op eigen initiatief of op verzoek uitbrengt en die bestemd zijn voor de Regering of de beroepsorganisaties waarin de economische beroepen zijn ondergebracht, het geldende wettelijke en reglementaire kader voor de economische beroepen mee uit te bouwen.

Met genoegen stelt de Hoge Raad vast dat het ter advies voorgelegde document een volwaar-

dige beroepsnorm voor permanente vorming is, in tegenstelling tot de vorige versie van het document, dat louter bestond uit een bundeling van regels die jaar na jaar waren goedgekeurd. Ongetwijfeld zal dit leiden tot een grotere rechtszekerheid voor de erkende boekhouders(-fiscalisten).

Niettemin wenst de Raad een aantal bedenkingen te formuleren bij bepaalde punten van het ter advies voorgelegde document.

▲ 1. De vormingsinstellingen die in aanmerking komen

De ter advies voorgelegde ontwerpnorm somt duidelijk op welke vormingsinstellingen zijn erkend door het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten en rangschikt die in vijf categorieën.

Bepaalde categorieën bezitten een ambtshalve erkenning, terwijl andere categorieën moeten voldoen aan de erkenningsvoorwaarden vermeld onder het tweede streepje sub punt b) van punt 3 van de ter advies voorgelegde norm.

De Hoge Raad is van oordeel dat de “door het BIBF erkende beroepsverenigingen die zetelen in de Consultatieve commissie voor de beroepsverenigingen” zouden dienen te worden gelijkgesteld met de “overige beroepsverenigingen” en derhalve ook zouden moeten voldoen aan de erkenningsvoorwaarden vermeld onder het tweede streepje sub punt b) van punt 3 van de ter advies voorgelegde norm.

¹ 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, *Jaarverslag HREB 2004*, pp. 37- 44.

² Deze opdracht vloeit voort uit artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, *Belgisch Staatsblad* van 11 mei 1999.

De voorwaarden om te kunnen worden beschouwd als een “door het BIBF erkende vereniging die zetelt in de Consultatieve commissie voor de beroepsverenigingen”, zoals die vermeld staan op de website van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten, luiden als volgt:

“De deelname van de beroepsverenigingen aan de werkzaamheden van deze commissie impliceert de aanvaarding van drie voorwaarden:

1. de hoedanigheid van “erkend boekhouder (-fiscalist)” of “stagiair-boekhouder (-fiscalist)” moet volstaan om aanvaard te worden als lid van de vereniging, zonder dat bijkomende voorwaarden opgelegd worden;
2. de beroepsvereniging moet elk jaar voldoende seminaries organiseren over onderwerpen die de boekhouders aanbelangen, zoals de boekhoudkundige praktijk, het boekhoudrecht, de fiscaliteit, het vennootschapsrecht, het sociaal recht, ...;
3. de seminaries moeten tegen een redelijke prijs toegankelijk zijn, m.a.w. georganiseerd worden met het oog op de vorming van de boekhouders en niet met winst oogmerken.”

Naar het oordeel van de Raad volgt hieruit dat er geen enkele objectieve reden is om de “door het BIBF erkende verenigingen die zetelen in de Consultatieve commissie voor de beroepsverenigingen” gelijk te stellen met één van de drie Instituten of een erkende onderwijsinstelling.

In die optiek is het nuttig te verwijzen naar een passage uit het advies in verband hiermee dat de Hoge Raad uitbracht op 15 juni 2004:

“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 seminaries die worden georganiseerd door vennootschappen, VZW’s en ondernemingen die de economische ontwikkeling van hun eigen activi-

teiten 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 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 alsook deze die georganiseerd worden door “gespecialiseerde professionele” informatieverstrekkers 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 informatieverstrekkers 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.”

▲ 2. Het criterium “vormingsuren”

De Hoge Raad stelt vast dat de Nationale Raad van het BIBF voortaan kiest voor een systeem met “vormingsuren” in plaats van een systeem met “vormingspunten”. Aangezien bepaalde vormingsactiviteiten die geen eigenlijke vorming verstrekken (in de letterlijke betekenis van het

woord), zoals artikels of boeken schrijven of zelfs les geven, als zodanig zijn erkend, dienen die “andere” activiteiten te worden omgezet in vormingsuren.

Het is dan ook belangrijk dat in de beroepsnorm duidelijk omschreven criteria worden opgenomen.

In die optiek legt de Hoge Raad de nadruk op de wenselijkheid om de “omzettingcriteria” die voorkomen *sub* punt b) van punt 3 van de ter advies voorgelegde norm, systematisch te vermelden. Men kan immers niet buiten de vaststelling dat de behandeling van de verschillende mogelijke hypothesen sterk varieert.

- Voor de eerste twee vermelde “andere” vormingscategorieën (*in casu* de redactie van artikels of publicaties en het geven van lessen of seminaries) geldt wel degelijk een duidelijk “omzettingcriterium”.

Niettemin zijn er enkele verschillen tussen de Franse en de Nederlandse versie van de ter advies voorgelegde tekst, die best weg-gewerkt worden:

- o met betrekking tot de eerste van die “andere” vormingsactiviteiten doet de Franstalige uitdrukking “**rédaction** d’articles” vermoeden dat het belangrijk is dat die artikels worden geschreven door een erkend boekhouder(-fiscalist), terwijl de uitdrukking “**redactie** van artikels” in de Nederlandse versie ruimer kan worden opgevat, in die zin dat het feit dat iemand hoofdredacteur is van een tijdschrift waarin artikels worden gepubliceerd, ook zou kunnen vallen onder het begrip “redactie van artikels” ;
 - o met betrekking tot de tweede van die “andere” vormingsactiviteiten geldt in de Franse versie als “omzettingcriterium” dat “le double du nombre d’heures enseignées par sujet **est** pris en considération”, terwijl dat zelfde “omzettingcriterium” in de Nederlandse versie stelt: “het dubbele van het aantal gedooceerde uren **kan** in aanmerking komen”.
- Voor twee andere van de vermelde vormingsactiviteiten (*in casu* vorming via het

internet of via cd-rom en “elke andere vormingsactiviteit die in deze norm niet expliciet werd uitgesloten”) is de voorafgaande goedkeuring van de Nationale Raad van het BIBF vereist.

Voor de Hoge Raad zou het wenselijk zijn om in de ter advies voorgelegde norm een “omzettingcriterium” op te nemen, wil men arbitrage vermijden en zodoende de nodige rechtszekerheid ter zake bewerkstelligen.

- De laatste categorie van vormingsactiviteiten bestaat uit de deelname aan vaktechnische werkgroepen en commissies.

Hoewel de ter advies voorgelegde tekst hiervoor een duidelijk “omzettingcriterium” opgeeft, wenst de Hoge Raad erop te wijzen dat eigenaardig genoeg geen voorafgaande goedkeuring door de Nationale Raad van het BIBF wordt vereist, hoewel deze categorie van andere vormingsactiviteiten, gelet op de manier waarop die is geformuleerd, inhoudelijk sterk uiteenlopende vormen zal vertonen. Het kan hier inderdaad gaan om, bijvoorbeeld, de deelname van een erkend boekhouder(-fiscalist) aan vergaderingen van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen, maar ook om de deelname aan één of andere *ad hoc* werkgroep samengesteld uit een aantal boekhouders zonder werkprogramma over specifieke thema’s.

Naar het oordeel van de Hoge Raad is het belangrijk dat deze categorie van andere vormingsactiviteiten hetzij op beperkende wijze zou worden gedefinieerd, hetzij dat hiervoor een voorafgaande goedkeuring van de Nationale Raad van het BIBF zou worden vereist, zodanig dat elk oneigenlijk gebruik van deze categorie van andere vormingsactiviteiten kan worden uitgesloten.

▲ 3. De erkenningscriteria voor vormingen

Met het oog op de nodige rechtszekerheid acht de Hoge Raad het raadzaam om in de norm duidelijk aan te geven welke criteria

het Instituut zal hanteren voor de erkenning van een dergelijke vorming.

In dit verband wenst de Hoge Raad de aandacht van de Nationale Raad te vestigen op de zorg die dient te worden besteed aan de in te voeren procedures voor de erkenning van bepaalde opleidingen in het kader van de permanente vorming.

Met het oog op de invoering van een transparant en efficiënt systeem stelt de Hoge Raad de Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten voor om de norm voor permanente vorming aan te vullen met de nodige informatie over de te volgen stappen en de geldende procedures voor de erkenning van bepaalde opleidingen in het kader van de permanente vorming. Hierdoor kan ter zake een grotere rechtszekerheid worden verkregen.

In die optiek zou het tweede lid *sub* punt a) van punt 2 *“het essentiële criterium opdat een bepaalde vorming wordt erkend in het kader van de huidige norm is dus de inhoud en de kwaliteit”* in ieder geval grondig moeten worden herzien en aangevuld.

Buiten de strikt materiële voorwaarden, namelijk de tijdige voorlegging van het vormingsprogramma, bevat de norm immers geen enkel – al dan niet objectief – criterium.

▲ 4. Vermelding van de erkende vormingen op de website van het BIBF

Sub punt 4 van het ter advies voorgelegde document wordt gesteld dat *“de seminaries van de erkende opleidingsverstrekkers (...) worden [gepubliceerd] op de website www.bibf.be (onder de rubriek “Seminaries”).”*

De Hoge Raad vraagt zich af of de bekendmaking van een vorming op de website van het BIBF een (of geen) noodzakelijke voorwaarde is voor de erkenning van die vorming. Aangezien de ter advies voorgelegde tekst hierover onvoldoende uitsluitsel geeft, zou voor de nodige rechtszekerheid naar het oordeel van de Hoge Raad ter zake enige aanpassing wenselijk zijn.

ADVIES VAN 1 DECEMBER 2006 over het ontwerp tot aanpassing van de controlenormen van het IBR in verband met de in het jaarverslag vermelde informatie

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren op 1 september 2006 een verzoek om advies ontvangen met betrekking tot:

- een voorstel van algemene controlenormen;
- een voorstel van controlenormen voor de “controle van het jaarverslag”;
- een voorstel van controlenormen met betrekking tot de “bevestigingen van de leiding van de entiteit”.

Uit dit onderzoek blijkt dat de Hoge Raad algemeen genomen zijn instemming kan betuigen met de drie ter advies voorgelegde normatieve teksten.

Niettemin wenst de Raad de aandacht te vestigen op één bepaald aspect in verband met de inhoud van het controleverslag. In de huidige tekst van de algemene controlenormen wordt immers de uitdrukking “onjuistheden van materieel belang” gehanteerd. In het ter advies voorgelegde ontwerp is die uitdrukking vervangen door “afwijkingen van materieel belang”.

Naar het oordeel van de Hoge Raad is de uitdrukking “afwijkingen van materieel belang” niet zo expliciet als “onjuistheden van materieel belang” als vertaling van de Engelse uitdrukking “*material misstatement*”.

Gelet echter op het feit dat deze uitdrukking in de internationale controlestandaarden (ISA 700.28) wordt vertaald als “afwijkingen van materieel belang”, verzet de Raad zich niet tegen het gebruik van de uitdrukking “afwijkingen van materieel belang” in het Belgische controleverslag, maar stelt toch voor om, zoals de controlestandaard ISA 700 (*sub* paragraaf 28, punt a)) bepaalt, het controleverslag als volgt aan te vullen:

“(…) Deze controlenormen vereisen dat onze controle zodanig wordt opgezet en uitgevoerd dat met redelijke zekerheid kan worden gesteld dat de jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang **als gevolg van fraude of het maken van fouten** bevat.”

Terloops vestigt de Hoge Raad de aandacht van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren op de noodzaak om in paragraaf 3.3.2. van de Algemene controlenormen tweemaal het woord “onjuistheden” te vervangen door het woord “afwijkingen”, zodanig dat de terminologie van de normen coherent is met die van het controleverslag.

ADVIES VAN 12 DECEMBER 2006 over de ontwerpnormen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren inzake bepaalde aspecten verbonden met de onafhankelijkheid van de commissaris

De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren heeft op 13 september 2006 het advies van de Hoge Raad gevraagd over een ontwerp van normen inzake bepaalde aspecten verbonden met de onafhankelijkheid van de commissaris.

Over een vroegere versie van dit document heeft de Hoge Raad al op 25 januari 2005 een advies¹ uitgebracht.

Het voorliggende advies is derhalve het tweede advies over deze ontwerpnormen.

▲ 1. Definitie van organisaties van openbaar belang

Paragraaf 2.2. van de ontwerpnormen definieert wat dient te worden verstaan onder “organisaties van openbaar belang”.

De Hoge Raad is van oordeel dat het begrip “organisaties van openbaar belang” dient te worden vastgelegd in het Wetboek van vennootschappen (in de context van de omzetting van artikel 41 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen).

Gelet op het feit dat artikel 41 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 nog niet in het Belgische recht is omgezet, is de Hoge Raad zich bewust van de moeilijkheid om naar dit begrip te verwijzen. Hij is derhalve voorstander van een pragmatische oplossing, namelijk een

definitie van dit begrip opnemen in de ontwerpnormen, met de expliciete vermelding weliswaar dat ingeval het Wetboek van vennootschappen of de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren het begrip “organisaties van openbaar belang” ruimer zou definiëren, deze laatste definitie zou primeren.

▲ 2. Prestaties verricht binnen de twee jaren die een benoeming tot commissaris voorafgaan

Paragraaf 3.2. van de ontwerpnormen stelt dat indien het risico van schending van de onafhankelijkheid van de commissaris duidelijk onbelangrijk is, een bedrijfsrevisor die (zelf of via iemand uit zijn netwerk) diensten heeft verricht waardoor zijn onafhankelijkheid in het gedrang kan komen, een mandaat van commissaris mag aanvaarden, voor zover hij veiligheidsmaatregelen zou aannemen die het risico van schending van zijn onafhankelijkheid tot een aanvaardbaar niveau zou herleiden.

De Hoge Raad acht het raadzaam deze bepaling aan te vullen met de vermelding dat ingeval de commissaris de opdracht aanvaardt, de onderkende risico's en de getroffen veiligheidsmaatregelen in zijn controledossier dienen te worden opgenomen, zodanig dat er een spoor blijft bestaan van de onderkende risico's en de getroffen veiligheidsmaatregelen die op het ogenblik waarop de commissaris de opdracht aanvaardt, toereikend worden geacht.

¹ Advies van 25 januari 2005 betreffende de aanbeveling van het Instituut der Bedrijfsrevisoren inzake de onafhankelijkheid van de commissaris en de omzetting van de Europese aanbeveling van 16 mei 2002, *Jaarverslag HREB 2005*, pp. 11- 15.

▲ 3. Wettelijke controle van jaarrekeningen en nevendiensten

De Hoge Raad acht het raadzaam om paragraaf 2 van artikel 22 van de richtlijn 2006/43/EG in de ter advies voorgelegde norm op te nemen:

“2. De lidstaten zien erop toe dat een wettelijke auditor of een auditkantoor afziet van een wettelijke controle indien er sprake is van enige directe of indirecte financiële, zakelijke, arbeids- of andere relatie tussen de wettelijke auditor, het auditkantoor of het netwerk — inclusief de verlening van bijkomende niet-controlediensten — en de gecontroleerde entiteit, op grond waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij zou concluderen dat de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor of het auditkantoor in het gedrang komt. Indien de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor of het auditkantoor in het gedrang wordt gebracht door bedreigingen zoals zelftoetsing, een eigen belang, voorspraak, bekendheid of vertrouwen of intimidatie, moet de wettelijke auditor of het auditkantoor veiligheidsmaatregelen nemen om dergelijke bedreigingen in te perken. Indien de omvang van de bedreigingen in vergelijking met de genomen veiligheidsmaatregelen zodanig is dat de onafhankelijkheid in het gedrang komt, ziet de wettelijke auditor of het auditkantoor van de wettelijke controle van jaarrekeningen af.

De lidstaten zorgen er daarnaast met betrekking tot controles van organisaties van openbaar belang voor dat een wettelijke auditor of een auditkantoor, indien dit nodig is om de onafhankelijkheid van deze wettelijke auditor of dit auditkantoor te waarborgen, afziet van de wettelijke controle in het geval van zelftoetsing of een eigen belang.”

Deze bepaling is immers de hoeksteen van de onafhankelijkheidsregels en hoort dus ook op zijn minst in de ter advies voorgelegde normen te worden opgenomen.

De formulering van die paragraaf zou enigszins moeten worden aangepast in functie van de Belgische terminologie en zou als volgt kunnen worden ingelast onder een nieuwe paragraaf 4:

“4. Wettelijke controle van jaarrekeningen en nevendiensten

Een bedrijfsrevisor of een auditkantoor dient af te zien van de wettelijke controle van de jaarrekening indien er sprake is van enige directe of indirecte financiële, zakelijke, arbeids- of andere relatie tussen de bedrijfsrevisor, het auditkantoor of het netwerk – inclusief de verlening van bijkomende niet-controlediensten – en de gecontroleerde entiteit, op grond waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij zou concluderen dat de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor of het auditkantoor in het gedrang komt. Indien de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor of het auditkantoor in het gedrang wordt gebracht door bedreigingen zoals zelftoetsing, een eigen belang, voorspraak, bekendheid, vertrouwen of intimidatie, moet de bedrijfsrevisor of het auditkantoor veiligheidsmaatregelen nemen om dergelijke bedreigingen in te perken. Indien de omvang van de bedreigingen in vergelijking met de genomen veiligheidsmaatregelen zodanig is dat de onafhankelijkheid in het gedrang komt, ziet de bedrijfsrevisor of het auditkantoor van de wettelijke controle van jaarrekeningen af.

Met betrekking tot de wettelijke controle van de jaarrekening van organisaties van openbaar belang ziet een bedrijfsrevisor of een auditkantoor, indien dit nodig is om de onafhankelijkheid van deze bedrijfsrevisor of dit auditkantoor te waarborgen, af van de wettelijke controle in het geval van zelftoetsing of een eigen belang.”

▲ 4. Resultaatgebonden honoraria

Uit paragraaf 4.1. van de ter advies voorgelegde ontwerpnormen blijkt dat de resultaatgebonden honoraria (“contingent fees”) in bepaalde omstandigheden zouden toegelaten zijn.

De Hoge Raad acht het raadzaam om in de normen omtrent de onafhankelijkheid duidelijk te stellen dat resultaatgebonden honoraria in ieder geval verboden zijn indien zij betrekking hebben op de wettelijke controle van de jaarrekening.

Op dit stuk is het voorschrift van artikel 25 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 betref-

fende de wettelijke controle van de jaarrekeningen inderdaad duidelijk: *“De lidstaten zien erop toe dat er adequate regels bestaan die bepalen dat de honoraria voor wettelijke controles van jaarrekeningen:*

a) niet worden beïnvloed of bepaald door het feit dat nevendiensten aan de gecontroleerde entiteit worden verleend;

*b) **niet resultaatgebonden zijn.**”*

Met betrekking tot andere opdrachten onderscheidt de Hoge Raad twee hypothesen:

- *Wanneer de opdrachten worden uitgevoerd door een commissaris of iemand uit zijn auditkantoor dan wel door iemand die behoort tot enig andere organisatie binnen het netwerk waarvan de commissaris deel uitmaakt, in een onderneming waar de commissaris belast is met de wettelijke controle van de rekeningen of in één van de hiermee verbonden ondernemingen:* in die hypothese kunnen, naar het oordeel van de Hoge Raad, onmogelijk opdrachten tegen resultaatgebonden honoraria worden toegestaan, welke veiligheidsmaatregelen ook zijn genomen. Deze visie vloeit voort uit de lezing van paragraaf 8.1. van de aanbeveling van 16 mei 2002 over de basisbeginselen in verband met de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de Europese Unie (punt 2.b) (PBEU L 191 van 19 juli 2002, p. 32).
- *Wanneer de opdrachten worden uitgevoerd in een entiteit waar de wettelijke controle van de rekeningen niet wordt verricht door een wettelijke auditor uit hetzelfde netwerk:* in die hypothese is het denkbaar dat onder partijen een overeenkomst met resultaatgebonden honoraria wordt afgesloten. Niettemin wijst de Hoge Raad erop dat de risico's op een schending van de onafhankelijkheid dienen te worden ingeschat en passende veiligheidsmaatregelen getroffen, zodanig dat die risico's tot een aanvaardbaar niveau worden herleid. Bovendien is het raadzaam de onafhankelijkheidsrisico's en de getroffen veiligheidsmaatregelen in het controledossier van de beroepsbeoefenaar op te nemen, zodanig dat er een spoor blijft bestaan van de inschatting die is gemaakt op het ogenblik van de aanvaarding van de opdracht. De

opdrachtbrief dient, naar het oordeel van de Hoge Raad, ook te vermelden dat het om resultaatgebonden honoraria gaat en dat passende veiligheidsmaatregelen zijn getroffen om het risico tot een aanvaardbaar niveau te herleiden.

▲ 5. Interne rotatie

Paragraaf 5.2. van de ter advies voorgelegde ontwerpnormen handelt over een “interne rotatie” ten minste om de zeven jaar voor een opdracht als commissaris bij een organisatie van algemeen belang.

De Hoge Raad acht het raadzaam zich te beraden over de wijzigingen die deze bepaling kan teweeg brengen op het vlak van de vernieuwing van commissarismandaten. De problematiek in verband met de vervanging van de voornaamste venoot dient inderdaad te worden onderzocht vanuit het oogpunt van de rol van de ondernemingsraad in de benoemingsprocedure.

▲ 5.1. Wettelijk kader

Overeenkomstig het voorschrift van het eerste lid van artikel 130 van het Wetboek van vennootschappen worden *“de commissarissen [...] benoemd onder de leden, natuurlijke personen of rechtspersonen, van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, door de algemene vergadering.”*²

In vennootschappen met een ondernemingsraad worden *“de commissarissen van de vennootschap [...] benoemd op voordracht van de ondernemingsraad, beraadslagend op initiatief en op voorstel van het bestuursorgaan en beslissend bij meerderheid van de stemmen uitgebracht door zijn leden en bij meerderheid van de stemmen uitgebracht door de leden benoemd door de werknemers.”* (artikel 156, eerste lid van het Wetboek van vennootschappen). Hetzelfde geldt voor de ver-

² Elke beslissing inzake benoeming of vernieuwing van het mandaat van een commissaris zonder naleving van het eerste lid is nietig. De nietigheid wordt uitgesproken door de voorzitter van de rechtbank van koophandel van de zetel van de vennootschap, zitting houdend zoals in kort geding. (artikel 130, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen).

nieuwing van hun mandaat (artikel 156, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen).

Het eerste lid van artikel 132 van het Wetboek van vennootschappen³ luidt als volgt: *“Telkens wanneer een controleopdracht wordt toevertrouwd aan een burgerlijke vennootschap zoals bedoeld in artikel 33, § 1, van de wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, moet deze onder haar vennoten, zaakvoerders of bestuurders een vertegenwoordiger benoemen die belast wordt met de uitvoering van de opdracht in naam en voor rekening van de vennootschap. Deze vertegenwoordiger moet aan dezelfde voorwaarden voldoen en is burgerrechtelijk, strafrechtelijk en tuchtrechtelijk aansprakelijk alsof hij zelf de betrokken opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou volbrengen, onverminderd de hoofdelijke aansprakelijkheid van de burgerlijke vennootschap die hij vertegenwoordigt. Deze laatste mag haar vertegenwoordiger niet ontslaan zonder tegelijk een opvolger te benoemen.”*

Voorts stelt het tweede lid van 132 van het Wetboek van vennootschappen nog dat *“voor de benoeming en beëindiging van de opdracht van de vaste vertegenwoordiger [...] dezelfde regels van openbaarmaking [gelden] alsof hij deze opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou vervullen”*.

▲ 5.2. Probleemstelling

De vraag rijst naar de procedure die moet worden gevolgd ingeval een vaste vertegenwoordiger dient te worden vervangen:

- volstaat een gewone kennisgeving aan de ondernemingsraad of
- dient alles te verlopen volgens de volledige benoemingsprocedure en moet derhalve het voorafgaande advies van de ondernemingsraad worden gevraagd?

³ Vóór de codificatie van het vennootschapsrecht in 1999 waren de voorschriften van artikel 132 van het Wetboek van vennootschappen opgenomen in artikel 33, § 2 van de wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren. Deze bepaling werd in het Belgische recht ingevoerd door artikel 67 van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat.

▲ 5.3. Bronnen uit de rechtsleer

Vóór de coördinatie van het vennootschapsrecht in 1999 waren de voorschriften van artikel 132 van het Wetboek van vennootschappen opgenomen in artikel 33, § 2 van de wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren. Deze bepaling werd in het Belgische recht ingevoerd door artikel 67 van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat (*Belgisch Staatsblad*, 28 februari 1985).

Een lezing van de verschillende parlementaire stukken die de goedkeuring van de wet van 21 februari 1985 voorafgingen, biedt geen antwoord op die vraag.

Daarentegen kan wel worden teruggegrepen naar de rechtsleer die in dit verband is ontwikkeld door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, enerzijds, en door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, anderzijds:

► Hoge Raad voor de Economische Beroepen⁴

De aanbeveling van 25 november 1988 met betrekking tot de procedure van voorstelling van een revisorenvennootschap voor de ondernemingsraad stelt wat volgt:

“Vermits de wet geen termijn vaststelt voor de aanwijzing van een permanente vertegenwoordiger, spreekt het van zelf dat de voorstelling van de permanente vertegenwoordiger van de revisorenvennootschap voor de ondernemingsraad op hetzelfde ogenblik moet plaats vinden als de voorstelling van de revisorenvennootschap die als kandidaat revisor wordt aangeduid door het ondernemingshoofd. Hieruit volgt dat de revisorenvennootschap, die als rechtspersoon kandidaat is voor een opdracht als bedrijfsrevisor, een persoon moet aanduiden als permanente vertegenwoordiger voor de voorstelling van de vennootschap op de ondernemingsraad.”

⁴ Aanbeveling van 25 november 1988 met betrekking tot de procedure van voorstelling van een revisorenvennootschap voor de ondernemingsraad, HRB 88.009 (D), *Jaarverslag HREB 1987-1988*, pp. 110-112.

De voorschriften van titel II van boek III van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen (artikelen 184 tot 191) *“zijn toepasselijk zowel op natuurlijke- als op rechtspersonen, met uitzondering van de verplichting voor de natuurlijke personen om een curriculum vitae te overhandigen. De voorstelling van de revisor als rechtspersoon (revisorenvennootschap) kan gedaan worden ofwel door de permanente vertegenwoordiger ofwel door een andere natuurlijke persoon die daartoe is gemandateerd door de revisorenvennootschap.*

Voor de rechtspersonen wordt de verplichting om een curriculum vitae voor te leggen vervangen door een objectieve voorstelling van de activiteiten en van de werking van de revisorenvennootschap. Wanneer een rechtspersoon als commissaris-revisor wordt aangeduid zal er zodoende steeds een dubbele presentatieverplichting bestaan: deze van de vennootschap als dusdanig en deze van de permanente vertegenwoordiger.”

► Instituut der Bedrijfsrevisoren

“Overeenkomstig artikel 132 van het Wetboek van vennootschappen, moet de benoeming en de beëindiging van de opdracht van de vaste vertegenwoordiger gepubliceerd worden in de Bijlagen bij het Belgisch Staatsblad alsof hij deze opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou vervullen.

Wanneer de revisorenvennootschap is benoemd geworden voor de functie van commissaris, dan dient deze een vaste vertegenwoordiger aan te duiden. De algemene vergadering van de gecontroleerde vennootschap kan eisen dat een bepaalde persoon wordt gekozen; in dit geval is het mandaat intuitu personae in hoofde van de natuurlijke persoon.

Zoniet, dan kan de vertegenwoordiger vrij door de revisorenvennootschap worden gekozen, en indien de vaste vertegenwoordiger wordt vervangen vóór het mandaat is verstreken, moet de algemene vergadering van de aan controle onderworpen vennootschap niet noodzakelijk bijeengeroepen worden. Een vervanging kan het gevolg zijn van de exclusieve beslissing van de revisorenvennootschap. De naam van de nieuwe vaste vertegenwoordiger moet dan wel in de Bijlagen bij het Bel-

gisch Staatsblad worden gepubliceerd (art. 132, tweede lid W. Venn.)”⁵.

In één van zijn publicaties heeft het Instituut der Bedrijfsrevisoren nog een aanvullende interpretatie van de voorschriften van artikel 132 van het Wetboek van vennootschappen geformuleerd⁶:

- *“de aanduiding van de vaste vertegenwoordiger moet niet worden opgenomen in de notulen van de algemene vergadering van de vennootschap die de revisorenvennootschap heeft benoemd tot commissaris;*
- *de vervanging van een vaste vertegenwoordiger behoort tot de autonome bevoegdheid van de revisorenvennootschap;*
- *de revisorenvennootschap mag haar vertegenwoordiger niet ontslaan zonder tegelijkertijd een opvolger te benoemen. In afwijking van dat principe kan de algemene vergadering die de revisorenvennootschap tot commissaris benoemt eveneens expliciet beslissen dat zij overgaat tot deze benoeming gelet op de aanwijzing intuitu personae van een bepaalde natuurlijke persoon als vaste vertegenwoordiger. De vertegenwoordiger kan dan enkel door een besluit van de algemene vergadering worden vervangen, in voorkomend geval na akkoord van de ondernemingsraad.”*

In geen enkele andere rechtsbron kon een antwoord op het gestelde probleem worden gevonden.

► Tot besluit

Welke procedure bij vervanging van een vaste vertegenwoordiger tijdens de looptijd van een mandaat dient te worden gevolgd, wordt op uiteenlopende wijze geïnterpreteerd:

Op grond van een aanbeveling uit 1988 van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen wordt voor rechtspersonen de verplichting om een *curriculum vitae* mee te delen, vervangen door de

⁵ Vademecum 2005 van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, *Deel 1: rechtsleer*, p. 87.

⁶ Studies IBR, *De vennootschap en haar commissaris – praktische toepassingsgevallen*, 2004, p. 36.

verplichting om een objectieve voorstelling van de activiteiten en de werking van de revisorenvennootschap te geven. Wanneer een rechtspersoon als commissaris wordt aangesteld, geldt bijgevolg een tweevoudige voordrachtsplicht: niet alleen de vennootschap als zodanig maar ook haar vaste vertegenwoordiger dienen te worden voorgedragen.

Hieruit lijkt te kunnen worden afgeleid dat elke opdracht waarmee een vaste vertegenwoordiger wordt belast, als *intuitu personae* dient te worden beschouwd.

Naar het oordeel van het Instituut der Bedrijfsrevisoren lijkt de procedure te worden bepaald door de wijze waarop de betrokken vertegenwoordiger aanvankelijk is aangesteld:

- Wanneer op het ogenblik van de aanstelling van de commissaris (rechtspersoon) geen enkel belang is gehecht aan de naam van zijn vaste vertegenwoordiger, dan is de revisorenvennootschap autonoom bevoegd voor de vervanging van de vaste vertegenwoordiger. Waarschijnlijk zal de ondernemingsraad in voorkomend geval pas *a posteriori* op de hoogte gebracht worden van die vervanging.
- Wanneer op het ogenblik van de aanstelling van de commissaris (rechtspersoon) wel belang is gehecht aan de naam van zijn vaste vertegenwoordiger, dan dient het mandaat van de vertegenwoordiger als *intuitu personae* te worden beschouwd. In dit geval kan de vaste vertegenwoordiger enkel worden vervangen mits de hele procedure wordt gevolgd en derhalve *a priori* het advies van de ondernemingsraad wordt ingewonnen.

Het antwoord op de vraag of op het ogenblik van de aanstelling van de commissaris (rechtspersoon) al dan niet belang werd gehecht aan de naam van de vaste vertegenwoordiger, zal in de regel afhangen van het feit dat de aanstelling van de vaste vertegenwoordiger (natuurlijke persoon) al dan niet voorkomt in het proces-verbaal van aanstelling door de algemene vergadering van de gecontroleerde vennootschap.

▲ 5.4. Aandachtspunten bij de verplichte "interne" rotatie

Artikel 42 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen bevat een regel voor de "interne" rotatie van de wettelijke auditor in organisaties van algemeen belang:

"2. De lidstaten zien erop toe dat de voornaamste vennoot/vennoten die met de uitvoering van een wettelijke controle van de jaarrekeningen is/zijn belast, na uiterlijk zeven jaar vanaf de benoeming van de controleopdracht wordt/worden ontslagen en pas na een periode van ten minste twee jaar opnieuw aan de controle van de gecontroleerde entiteit mag/mogen deelnemen."

Gelet op het feit dat een mandaat voor de wettelijke controle van jaarrekeningen drie jaar beslaat (krachtens artikel 135, eerste lid van het Wetboek van vennootschappen), dient bij de omzetting in het Belgische recht van artikel 42 van de richtlijn betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen, met verschillende factoren rekening te worden gehouden:

- Om rotaties tijdens de looptijd van een mandaat zoveel mogelijk te vermijden, kan in het Belgische recht een restrictievere regel worden ingevoerd, namelijk:
 - o een "interne" rotatie (uiterlijk) om de zes (in de plaats van om de zeven) jaar en
 - o een "cooling off"-periode van drie (in de plaats van twee) jaar.
- Zoniet zal (ja zelfs in alle gevallen) een oplossing dienen te worden gevonden voor de problematiek die ontstaat naar aanleiding van de vervanging van een vaste vertegenwoordiger tijdens de looptijd van diens mandaat.

▲ 5.5. Tot besluit

De Hoge Raad acht het raadzaam de wettelijke voorschriften over de rol van de ondernemingsraad bij de aanstelling van commissarissen zo coherent mogelijk toe te passen.

Daarom dringt de Hoge Raad erop aan de voorkeur te blijven geven aan volledige mandaten en derhalve een rotatie bij voorkeur te laten ingaan

op het ogenblik waarop een mandaat wordt vernieuwd.

In die optiek acht de Hoge Raad het wenselijk de maximumtermijn voor interne rotatie van 7 jaar die de Europese richtlijn opgeeft, te herleiden tot 6 jaar.

Voorts is de Hoge Raad ook voorstander van een geleidelijke inwerkingtreding van die regel, naarmate de mandaten als commissaris bij organisaties van openbaar belang ten einde lopen.

Hierdoor zou de gewenste coherentie kunnen worden verwezenlijkt tussen de vernieuwing van het mandaat en de aanvang van het mandaat van een vaste vertegenwoordiger.

Ten slotte staat bij de leden van de Hoge Raad de zorg centraal om, waar het gaat om de vaste vertegenwoordiger van een auditkantoor belast met de wettelijke controle van de jaarrekening, de leden van de ondernemingsraad maximale stabiliteit te bieden, onverminderd de naleving van het voorschrift betreffende interne rotatie van de richtlijn 2006/43/EG.

▲ 6. Overgangsbepalingen

De Hoge Raad acht het raadzaam om voor de invoering van de "interne rotatie" een overgangperiode vast te stellen, zodanig dat zowel het bedrijfsrevisoraat als de ondernemingen de gelegenheid krijgen om de nodige omschakeling tot een goed einde te brengen.

ADVIES VAN 12 FEBRUARI 2007 over de technische nota van het IBR betreffende de verplichtingen voor de bedrijfsrevisor inzake witwassen van geld en financiering van terrorisme

Op 12 december 2006 heeft de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen een ontwerp van technische nota voorgelegd, in verband met de verplichtingen van bedrijfsrevisoren op het vlak van het witwassen van geld en de financiering van het terrorisme.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft als wettelijke opdracht¹ via adviezen of aanbevelingen die hij op eigen initiatief of op verzoek uitbrengt en die bestemd zijn voor de Regering of de beroepsorganisaties waarin de economische beroepen zijn ondergebracht, het geldende wettelijke en reglementaire kader voor de economische beroepen mee uit te bouwen.

De Hoge Raad staat algemeen genomen positief tegenover het initiatief van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren om in een technische nota een aantal regels vast te leggen in verband met de rol van bedrijfsrevisoren in de strijd tegen het witwassen van geld en de financiering van het terrorisme.

Niettemin wenst de Hoge Raad een aantal bedenkingen te formuleren bij de ter advies voorgelegde ontwerp tekst.

▲ 1. Noodzaak van een overleg met de CFI

Blijkbaar is over de voorgelegde technische nota tot dusver geen overleg gepleegd met de dien-

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

sten van de Cel voor Financiële Informatieverwerking (CFI).

De Hoge Raad acht dergelijk overleg met de CFI aangewezen, vooraleer bijvoorbeeld te definiëren wat onder “witwassen” en “financiering van het terrorisme” dient te worden verstaan.

Die definities zijn immers al opgenomen in de circulaire van de CBFA² van 12 juli 2005 en wijken af van de definities in de technische nota van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

De Hoge Raad is van oordeel dat aan de technische nota geen definitief karakter kan worden verleend zolang de tekst niet voor overleg aan de CFI is overgemaakt.

▲ 2. Onvolledige verwijzing naar een tekst van IFAC

In paragraaf 3 van de technische nota wordt verwezen naar een tekst van IFAC, met als titel “Possible Indications of Money Laundering”.

De Hoge Raad is van oordeel dat het nuttig zou zijn aan te geven³ welk statuut dit document van

² Gecoördineerde versie van 12 juli 2005 van de circulaire van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen over de waakzaamheidsverplichtingen met betrekking tot de cliënteel en de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme (*beschikbaar op de website van de CBFA*).

³ Het zou bovendien nuttig zijn om duidelijker aan te geven onder welke rubriek dit document op de website van IFAC staat. Een zoekingspoging op die website aan de hand van trefwoorden bleef immers zonder resultaat.

IFAC heeft, aangezien de technische nota stelt dat men hiernaar kan verwijzen.

▲ 3. Verband met twee controle-aanbevelingen

De algemene beginselen met betrekking tot de regels voor bedrijfsrevisoren in verband met de voorkoming van het witwassen van geld, zijn vastgelegd in afdeling 6.2. van de controleaanbeveling "Fraude en onwettige handelingen" van 5 juni 1998. De Hoge Raad is van oordeel dat in de ter advies voorgelegde technische nota inhoudelijk naar deze afdeling dient te worden verwezen. Hierdoor zou het verband kunnen worden gelegd tussen hetgeen reeds bestaat en de nieuwe maatregelen in de technische nota.

In paragraaf 7.1.1. van de technische nota wordt verwezen naar de controleaanbeveling "Aanvaarding van een controleopdracht door een bedrijfsrevisor" van 4 februari 1985. Aangezien die aanbeveling werd goedgekeurd vooraleer de maatregelen ter voorkoming van het witwassen van geld in werking traden, dient deze aanbeveling, naar het oordeel van de Hoge Raad, te worden aangepast, teneinde hierin een aantal paragrafen over de voorkoming van het witwassen van geld in te lassen, zowel in afdeling 3 als in afdeling 4 van die aanbeveling.

▲ 4. Beschrijving van het witwasproces

In paragraaf 4 van de technische nota wordt het witwasproces opgesplitst in drie fasen.

Naar het oordeel van de Hoge Raad is het verkieslijk in de Franstalige versie van de technische nota dezelfde uitdrukkingen te gebruiken als door de GAFI⁴ worden gebruikt, namelijk:

- *la phase de placement (niet: phase d'injection);*
- *la phase d'empilement (niet: phase d'empilage);*
- *la phase d'intégration.*

⁴ Consulteer hierover de website van de FATF (<http://www.fatf-gafi.org>), FAQ in verband met witwassen van geld.

▲ 5. Cliëntidentificatie

Paragraaf 7.1.1. van de ter advies voorgelegde technische nota bepaalt: "De bedrijfsrevisor dient er in alle gevallen voor te waken dat op zijn minst een afschrift wordt bekomen van de identiteitskaart of het paspoort van onderdanen geregistreerd in witwasgevoelige regio's".

Daarnaast wordt nog toegevoegd dat het begrip "witwasgevoelige regio" door de bedrijfsrevisor dient te worden beoordeeld, enerzijds, en dat de bedrijfsrevisor zich derhalve niet noodzakelijk zal beperken tot de lijst van de door de FATF (*Financial Action Task Force*) geïdentificeerde niet-coöperatieve landen, anderzijds.

Aangezien op de lijst van niet-coöperatieve landen van de FATF geen enkel land meer voorkomt⁵, lijkt dit laatste voorschrift bijzonder restrictief. Er wordt dan ook voorgesteld om hetzij die zin te schrappen, hetzij die als volgt te herformuleren: "De bedrijfsrevisor zal zich derhalve niet noodzakelijk geenszins beperken tot de lijst van niet-coöperatieve landen opgesteld door de FATF".

▲ 6. Bevestigingsbrief

De leden van de Hoge Raad dringen aan op een strengere formulering van de verplichting om een aanvullende verklaring van de directie te vragen, waarin bevestigd wordt dat de witwaswetgeving is nageleefd.

Daartoe zou het zinsdeel "Het valt aan te bevelen een bijkomende verklaring van de directie te vragen" in paragraaf 7.4. (eerste lid) moeten worden vervangen door "Van de directie dient een aanvullende verklaring te worden gevraagd".

▲ 7. Organisatie van het bedrijfsrevisorenkantoor

Volgens de leden van de Hoge Raad is het belangrijk dat in elk bedrijfsrevisorenkantoor één

⁵ Nigeria en Myanmar werden in de loop van 2006 inderdaad van de lijst geschrapt.

of meer verantwoordelijken zouden worden aangesteld om toe te zien op een correcte toepassing van de regels en aanbevelingen, op de coördinatie van meldingen van gewone vermoedens van witwassen en van vermoedens van financiering van het terrorisme, alsook op de contacten met de overheid.

Naar het oordeel van de leden van de Hoge Raad zou paragraaf 7.5. (vierde lid) van de voorgelegde technische nota als volgt dienen te worden geherformuleerd: "In elk bedrijfsrevisorenkantoor kunnen worden dan ook één of meer verantwoordelijken worden aangesteld (...)".

▲ 8. Actualisering van bepaalde gegevens uit de technische nota

De Hoge Raad stelt vast dat een aantal gegevens uit de technische nota niet meer (volledig) actueel zijn:

- De wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme werd sinds 12 januari 2004 driemaal gewijzigd:
 - o koninklijk besluit van 21 september 2004 (*Belgisch Staatsblad*, 6 oktober 2004);
 - o koninklijk besluit van 15 december 2005 (*Belgisch Staatsblad*, 25 januari 2006);
 - o koninklijk besluit van 1 mei 2006 (*Belgisch Staatsblad*, 10 mei 2006).

Paragraaf 1.1. en paragraaf 7.6. dienen in die zin te worden aangepast.

- Het adres van de website van de Europese Commissie is in 2006 veranderd. In plaats van <http://europa.eu.int> dient <http://ec.europa.eu> te worden vermeld, zowel *sub* punt 7.1.2. als *sub* punt 7.2.
- Sedert 1 september 2006 is er bij de CFI een systeem voor *on line*-aangiftes operationeel. Paragraaf 7.7. van de technische nota dient in die zin te worden aangepast.

▲ 9. Formele opmerkingen

In paragraaf 7.1.1. van de Franstalige versie van de technische nota (*sub* punt a) – laatste lid), dient de zin als volgt te worden geherformuleerd: « *le reviseur d'entreprises ne peut déléguer à toute aucune autre personne physique ou morale la responsabilité de l'identification du client ou de l'ayant droit économique.* »

In paragraaf 7.1.1. van de Franstalige versie van de technische nota (*sub* punt b), dient de zin als volgt te worden geherformuleerd: « *la procédure d'identification des clients a lieu quelque soit quels que soient l'importance ou la durée de la mission, le montant des honoraires ou le nombre de prestations* ».

In paragraaf 7.1.1. van de Franstalige versie van de technische nota (*sub* punt d), dient de zin als volgt te worden geherformuleerd: « (...) *et puis d'identifier la personne physique agissant pour cette personne morale/mandataire, de nouveau selon les règles a., b. et c. reprises ci-dessus.* »

In paragraaf 7.1.2. van de Franstalige versie van de technische nota (*sub* punt a – zesde lid), dient de volgende vermelding te worden geherformuleerd: « (...) *liste des ayants droits économiques physiques ultimes disposant de plus de 25% des actions* ».

In paragraaf 7.1.2. van de Franstalige versie van de technische nota (*sub* punt b – derde lid), dient de volgende vermelding te worden geherformuleerd: « (...) *telle qu'une lettre d'affirmation du client (representation letter) avec une identification des ayants droits économiques* ».

In paragraaf 7.2. van de Franstalige versie van de technische nota (*sub* punt c), dient de zin als volgt te worden geherformuleerd: « *le reviseur d'entreprises ne peut déléguer à toute aucune autre personne physique ou morale la responsabilité ultime du suivi des opérations et des activités du client* ».

In paragraaf 7.4. van de Franstalige versie van de technische nota dient de laatste zin als volgt te worden geherformuleerd: « *il n'y a pas eu des implications ou soupçons d'implications dans* ».

les délits sous-jacents à la loi anti-blanchiment, tels que l'abus de biens sociaux, l'escroquerie, la fraude fiscale grave et organisée, la fraude au préjudice des intérêts financiers des Communautés européennes et la corruption ».

RICHTLIJN 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad* (Voor de EER relevante tekst)

HET EUROPEES PARLEMENT EN DE RAAD VAN DE
EUROPESE UNIE,

Gelet op het Verdrag tot oprichting van de Euro-
pese Gemeenschap, en met name op artikel 44,
lid 2, onder g),

Gezien het voorstel van de Commissie,

Gezien het advies van het Europees Economisch
en Sociaal Comité¹,

Handelend volgens de procedure van artikel 251
van het Verdrag²,

Overwegende hetgeen volgt:

(1) Vierde Richtlijn 78/660/EEG van de Raad van
25 juli 1978 betreffende de jaarrekening van be-
paalde vennootschapsvormen³, Zevende Richt-
lijn 83/349/EEG van de Raad van 13 juni 1983
betreffende de geconsolideerde jaarrekening⁴,
Richtlijn 86/635/EEG van de Raad van 8 decem-
ber 1986 betreffende de jaarrekening en de ge-
consolideerde jaarrekening van banken en ande-
re financiële instellingen⁵ en Richtlijn 91/674/

EEG van de Raad van 19 december 1991 betref-
fende de jaarrekening en de geconsolideerde
jaarrekening van verzekeringsondernemingen⁶
schrijven momenteel voor dat de jaarrekening
of de geconsolideerde jaarrekening moet wor-
den gecontroleerd door een of meer personen
die hiertoe bevoegd zijn.

(2) De voorwaarden voor de toelating van voor
de uitvoering van de wettelijke controle van
jaarrekeningen verantwoordelijke personen zijn
vastgelegd in Achtste Richtlijn 84/253/EEG van
de Raad van 10 april 1984 inzake de toelating
van personen, belast met de wettelijke controle
van boekhoudbescheiden⁷.

(3) Omdat een geharmoniseerde aanpak van de
problematiek van de wettelijke controle van jaar-
rekeningen in de Gemeenschap ontbrak, heeft
de Commissie in haar mededeling van 1998 be-
treffende „de Wettelijke controle in de Europese
Unie: verdere maatregelen”⁸ voorgesteld een
comité wettelijke controle van jaarrekeningen
in het leven te roepen, dat in nauw overleg met
het auditberoep en de lidstaten verdere maat-
regelen op dit terrein zou uitwerken.

(4) Op basis van de werkzaamheden van dit co-
mité heeft de Commissie op 15 november 2000
een aanbeveling inzake „waarborging van de
kwaliteit van de wettelijke controle in de Eu-
ropese Unie: minimumvereisten”⁹ gepubliceerd

* Richtlijn bekendgemaakt in het *PB L* 157 van 9 juni 2006 (pp. 87-107), zoals gewijzigd door de richtlijn 2008/30/EG van 11 maart 2008, *PB L* 81 van 20 maart 2008 (pp. 53-56).

¹ *PB C* 157 van 28.6.2005, blz. 115.

² Advies van het Europees Parlement van 28 september 2005 (nog niet bekendgemaakt in het Publicatieblad) en besluit van de Raad van 25 april 2006.

³ *PB L* 222 van 14.8.1978, blz. 11. Richtlijn laatstelijk gewijzigd bij Richtlijn 2003/51/EG van het Europees Parlement en de Raad (*PB L* 178 van 17.7.2003, blz. 16).

⁴ *PB L* 193 van 18.7.1983, blz. 1. Richtlijn laatstelijk gewijzigd bij Richtlijn 2003/51/EG.

⁵ *PB L* 372 van 31.12.1986, blz. 1 Richtlijn laatstelijk ge-

wijzigd bij Richtlijn 2003/51/EG.

⁶ *PB L* 374 van 31.12.1991, blz. 7. Richtlijn gewijzigd bij Richtlijn 2003/51/EG.

⁷ *PB L* 126 van 12.5.1984, blz. 20.

⁸ *PB C* 143 van 8.5.1998, blz. 12.

⁹ *PB L* 91 van 31.03.2001, blz. 91.

en op 16 mei 2002 een andere aanbeveling over „de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen”¹⁰.

(5) Deze richtlijn beoogt een hoge mate van — maar geen volledige — harmonisatie van de voorschriften inzake de wettelijke controle van jaarrekeningen tot stand te brengen. Een lidstaat die de wettelijke controle van jaarrekeningen eist, kan strengere voorschriften hanteren, tenzij in deze richtlijn anders bepaald.

(6) De vakbekwaamheid op het gebied van controle van jaarrekeningen die de wettelijke auditor op grond van deze richtlijn hebben verworven, wordt als gelijkwaardig beschouwd. De lidstaten mogen bijgevolg niet meer kunnen verlangen dat de meerderheid van de stemrechten in een auditkantoor in het bezit moet zijn van of dat de meerderheid van de leden van het leidinggevende of bestuursorgaan van een auditkantoor moet bestaan uit wettelijke auditors die aldaar zijn toegelaten.

(7) Voor de uitvoering van wettelijke controles van jaarrekeningen is een adequate kennis vereist van vakgebieden zoals vennootschapsrecht, belastingrecht en socialezekerheidsrecht. Deze kennis dient te worden getoetst voordat een wettelijke auditor uit een andere lidstaat kan worden toegelaten.

(8) Ter bescherming van derden dienen alle toegelaten wettelijke auditors en auditkantoren te worden ingeschreven in een register dat toegankelijk is voor het publiek en dat alle essentiële gegevens over wettelijke auditors en auditkantoren bevat.

(9) Wettelijke auditors dienen de hoogste ethische normen in acht te nemen. Zij moeten derhalve aan een strenge beroepsethiek onderworpen zijn, die ten minste betrekking heeft op hun verantwoordelijkheid voor het openbaar belang, hun integriteit en objectiviteit, alsmede hun vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. De verantwoordelijkheid van de wettelijke auditors voor het openbaar belang houdt in dat een grotere kring van personen en instellingen vertrouwt op de kwaliteit van het werk van deze wettelijke auditors. Controles van de jaarrekeningen van

goede kwaliteit dragen bij aan een behoorlijke werking van de markten door de integriteit en efficiëntie van de jaarrekeningen te vergroten. De Commissie kan bij wijze van minimumvoorschriften uitvoeringsmaatregelen inzake de beroepsethiek vaststellen. Daarbij zouden de beginselen in de Code of Ethics van de International Federation of Accountants (IFAC) in aanmerking genomen kunnen worden.

(10) Het is van belang dat wettelijke auditors en auditkantoren de privacy van hun cliënten respecteren. Zij dienen derhalve onderworpen te zijn aan strikte regels op het gebied van vertrouwelijkheid en beroepsgeheim. Deze regels mogen evenwel geen belemmering vormen voor de correcte handhaving van deze richtlijn. Deze geheimhoudingsregels dienen eveneens van toepassing te zijn op wettelijke auditors en auditkantoren die niet langer betrokken zijn bij een specifieke controleopdracht.

(11) Wettelijke auditors en auditkantoren dienen onafhankelijk te zijn wanneer zij wettelijke controles van jaarrekeningen uitvoeren. Zij kunnen de gecontroleerde entiteit informeren over kwesties die verband houden met de controle, maar moeten zich afzijdig houden van de interne besluitvormingsprocessen van de gecontroleerde entiteit. Indien zij in een situatie komen te verkeren waarin de bedreiging voor hun onafhankelijkheid, zelfs na het nemen van veiligheidsmaatregelen om die bedreiging in te perken, te groot is, dienen zij de controleopdracht neer te leggen of ervan af te zien. De conclusie dat er een relatie bestaat die de onafhankelijkheid van de auditor in het gedrang brengt, kan voor de relatie tussen de auditor en de gecontroleerde entiteit anders uitvallen dan voor die tussen het netwerk en de gecontroleerde entiteit. Wanneer een groepsauditor als bedoeld in artikel 2, punt 14, of een soortgelijke entiteit als bedoeld in artikel 45 van Richtlijn 86/635/EEG krachtens nationale voorschriften lid mag of moet zijn van een controle-entiteit zonder winstoogmerk, zou een objectieve, redelijke en goed ingelichte partij niet tot de conclusie komen dat de op lidmaatschap berustende relatie de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor in het gedrang brengt, op voorwaarde dat, wanneer een dergelijke entiteit een wettelijke controle van jaarrekeningen bij één van haar leden uitvoert, de beginselen van onafhankelijkheid van toepassing zijn op de auditors die de con-

¹⁰ PB L 191 van 19.7.2002, blz. 22.

trole van een jaarrekening uitvoeren, alsmede op degenen die wellicht invloed kunnen uitoefenen op de wettelijke controle van jaarrekeningen. Bedreigingen voor de onafhankelijkheid van een wettelijke auditor of auditkantoor zijn bijvoorbeeld een direct of indirect financieel belang in de gecontroleerde entiteit en de verrichting van bijkomende niet-controlediensten. Ook kan de hoogte van het van één gecontroleerde entiteit ontvangen honorarium en/of de honorariumstructuur een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van een wettelijke auditor of auditkantoor. Tot de veiligheidsmaatregelen die kunnen worden genomen om deze bedreiging af te zwakken of weg te nemen, behoren verboden, beperkingen, andere beleids- en proceduremaatregelen alsmede openbaarmaking. Wettelijke auditors en auditkantoren dienen de verrichting van bijkomende niet-controlediensten die hun onafhankelijkheid in het gedrang brengen, te weigeren. De Commissie kan bij wijze van minimumvoorschriften uitvoeringsmaatregelen inzake de onafhankelijkheid vaststellen. Daarbij kan de Commissie rekening houden met de beginselen in haar reeds aangehaalde Aanbeveling van 16 mei 2002 over „de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen”. Om de onafhankelijkheid van wettelijke auditors te kunnen bepalen, dient het begrip „netwerk” waarvan wettelijke auditors deel uitmaken, duidelijk te zijn. In dit verband dienen verscheidene omstandigheden in aanmerking te worden genomen, zoals gevallen waarin een structuur als netwerk kan worden gedefinieerd omdat deze op winst- of kostendeling gericht is. De criteria om aan te tonen dat er sprake is van een netwerk, dienen aan de hand van alle bekende feitelijke omstandigheden, zoals het bestaan van gezamenlijke vaste cliënten, te worden beoordeeld en afgewogen.

(12) In geval van zelftoetsing of een eigen belang dient, waar dit dienstig is om de onafhankelijkheid van de wettelijke auditors of auditkantoren te waarborgen, de lidstaat en niet de wettelijke auditor of het auditkantoor te kunnen bepalen of de wettelijke auditor of het auditkantoor de controleopdracht van een cliënt dient neer te leggen of daarvan dient af te zien. Dit mag evenwel niet leiden tot een situatie waarin de lidstaten een algemene verplichting hebben te voorkomen dat de wettelijke auditors of auditkantoren niet-controlediensten voor hun cli-

ënten verrichten. Om te bepalen of het in geval van een eigen belang of zelftoetsing beter is dat een wettelijke auditor of een auditkantoor geen wettelijke controles uitvoert om zijn onafhankelijkheid te waarborgen, dient o.a. in aanmerking te worden genomen of de gecontroleerde organisatie van openbaar belang al dan niet effecten heeft uitgegeven die zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt, als bedoeld in artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG van het Europees Parlement en de Raad van 21 april 2004 betreffende markten voor financiële instrumenten¹¹.

(13) Het is van belang dat alle bij het Gemeenschapsrecht voorgeschreven wettelijke controles van de jaarrekeningen steeds van goede kwaliteit zijn. Deze controles dienen derhalve te worden uitgevoerd met inachtneming van internationale controlestandaarden. Deze internationale controlestandaarden dienen te worden genomen overeenkomstig Besluit 1999/468/EG van de Raad van 28 juni 1999 tot vaststelling van de voorwaarden voor de uitoefening van de aan de Commissie verleende uitvoeringsbevoegdheden¹². Een technisch comité of een groep inzake wettelijke controles van jaarrekeningen zal de Commissie bijstaan bij de beoordeling van de technische degelijkheid van alle internationale controlestandaarden en dient hierbij ook het stelsel van publieke toezichthoudende instanties van de lidstaten te betrekken. Om een maximale harmonisatie te bereiken, mag het de lidstaten alleen worden toegestaan aanvullende nationale procedures of voorschriften voor de wettelijke controle van jaarrekeningen verplicht te stellen indien deze voortvloeien uit specifieke nationale wettelijke vereisten die met het voorwerp van de wettelijke controle van jaarrekeningen of de geconsolideerde jaarrekeningen verband houden, d.w.z. dat deze voorschriften niet zijn vervat in de goedgekeurde internationale controlestandaarden. De lidstaten kunnen deze aanvullende procedures voor de wettelijke controle van jaarrekeningen handhaven, totdat de procedures of voorschriften zijn vervat in later goedgekeurde internationale controlestandaarden. Mochten de goedgekeurde ISA's evenwel controlewerkzaamheden bevatten waarvan de uitvoering tot een specifiek juridisch conflict met het nationaal recht zou leiden als gevolg van

¹¹ PB L 145 van 30.4.2004, blz. 1.

¹² PB L 184 van 17.7.1999, blz. 23.

specifieke nationale voorschriften inzake het voorwerp van de controle van jaarrekeningen, kunnen de lidstaten het conflicterende gedeelte van de internationale controlestandaarden uitsluiten zolang dit conflict bestaat, mits de in artikel 26, lid 3, genoemde maatregelen worden genomen. Elke toevoeging of uitsluiting door de lidstaten dient bij te dragen tot een grote mate van geloofwaardigheid van de jaarrekeningen van ondernemingen en dient bevorderlijk te zijn voor het openbaar belang. Dit houdt in dat de lidstaten bijvoorbeeld een bijkomend verslag van de wettelijke auditors gericht aan het toezichthoudende orgaan kunnen eisen of andere verslaggevings- of controle-eisen kunnen stellen op basis van de nationale regelgeving inzake deugdelijk bestuur.

(14) Opdat een internationale controlestandaard door de Commissie wordt goedgekeurd voor toepassing in de Gemeenschap, moet deze internationaal algemeen aanvaard zijn en tevens volgens een open en transparante procedure en met volledige medewerking van alle belanghebbenden zijn opgesteld, zodat hij de geloofwaardigheid van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen vergroot en bevorderlijk is voor het Europees openbaar belang. De noodzaak van goedkeuring van een International Auditing Practice Statement als onderdeel van een standaard dient overeenkomstig Besluit 1999/468/EG per geval te worden beoordeeld. De Commissie dient er zorg voor te dragen dat voorafgaand aan het goedkeuringsproces wordt onderzocht of aan deze eisen is voldaan, en aan het door deze richtlijn ingestelde comité verslag uit te brengen over het resultaat van dit onderzoek.

(15) In geval van geconsolideerde jaarrekeningen is het van belang dat de verantwoordelijkheden van de wettelijke auditors die onderdelen van de groep controleren, duidelijk zijn afgebakend. Daartoe dient de groepsauditor de volledige verantwoordelijkheid te dragen voor de controleverklaring.

(16) Om vennootschappen die dezelfde standaarden voor jaarrekeningen toepassen beter met elkaar te kunnen vergelijken en om het publieke vertrouwen in de controlefunctie te versterken, kan de Commissie een gemeenschappelijke controleverklaring invoeren voor de wettelijke controle van jaarrekeningen of geconsolideerde jaarrekeningen die op basis van goedgekeurde

internationale standaarden voor jaarrekeningen zijn opgesteld, tenzij op communautair niveau een passende standaard voor deze verklaring is goedgekeurd.

(17) Regelmatige inspecties vormen een goed instrument om tot wettelijke controles van de jaarrekeningen te komen die constant van degelijke kwaliteit zijn. Wettelijke auditors en auditkantoren dienen daarom onderworpen te zijn aan een kwaliteitsborgingsstelsel dat op zodanige wijze is opgezet dat het los staat van de wettelijke auditors en auditkantoren die in het kader ervan worden beoordeeld. Met het oog op de toepassing van artikel 29 inzake kwaliteitsborgingsstelsels kunnen de lidstaten beslissen dat wanneer afzonderlijke wettelijke auditors een gezamenlijk kwaliteitsborgingsbeleid hebben, alleen de vereisten ten aanzien van auditkantoren in aanmerking hoeven te worden genomen. De lidstaten kunnen het kwaliteitsborgingsstelsel zodanig opzetten dat elke afzonderlijke wettelijke auditor ten minste om de zes jaar aan een kwaliteitsbeoordeling wordt onderworpen. In dit verband dient de financiering van het kwaliteitsborgingsstelsel gevrijwaard te zijn van oneigenlijke beïnvloeding. De Commissie dient de bevoegdheid te hebben om uitvoeringsmaatregelen goed te keuren op punten die van belang zijn voor de organisatie van kwaliteitsborgingsstelsels en met betrekking tot de financiering daarvan, wanneer het publieke vertrouwen in het kwaliteitsborgingsstelsel ernstig is geschaad. De stelsels van publiek toezicht van de lidstaten dienen aangemoedigd te worden om tot een gecoördineerde benadering van de uitvoering van kwaliteitsbeoordelingen te komen, teneinde onnodige lasten voor de betrokken partijen te voorkomen.

(18) Onderzoeken en passende sancties dragen bij tot de preventie en bestraffing van inadequaat uitgevoerde wettelijke controles van de jaarrekeningen.

(19) De wettelijke auditors en auditkantoren dienen hun werk met de vereiste zorg uit te voeren en dienen derhalve aansprakelijk gesteld te kunnen worden voor financiële schade die een gevolg is van het ontbreken van de vereiste zorg. De mogelijkheid om een beroeps-WA-verzekering af te sluiten kan afhankelijk worden gesteld van de vraag of voor wettelijke auditors en auditkantoren een onbeperkte financiële aansprake-

lijkheid geldt. De Commissie zal deze kwestie onderzoeken, rekening houdend met het feit dat de aansprakelijkheidsregelingen van de lidstaten aanzienlijke verschillen kunnen vertonen.

(20) De lidstaten dienen een doeltreffend stelsel op te zetten voor de uitoefening van publiek toezicht op wettelijke auditors en auditkantoren. Dit stelsel dient gebaseerd te zijn op het beginsel dat het toezicht wordt uitgeoefend door de lidstaat van herkomst. De op het publiek toezicht van toepassing zijnde wettelijke regelingen dienen een doeltreffende samenwerking op Gemeenschapsniveau van de toezichtsactiviteiten van de lidstaten mogelijk te maken. Het stelsel van publiek toezicht dient te worden beheerd door personen die zelf geen beroepsbeoefenaars zijn, maar voldoende bekend zijn met de vakgebieden die van belang zijn voor de wettelijke controle van jaarrekeningen. De niet-beroepsbeoefenaars kunnen specialisten zijn die nooit verbonden zijn geweest met het auditberoep, dan wel voormalige wettelijke auditors. De lidstaten kunnen echter toestaan dat een minderheid van wettelijke auditors wordt betrokken bij het beheer van het stelsel van publiek toezicht. De nationale bevoegde autoriteiten dienen onderling samen te werken wanneer dat nodig is voor de vervulling van hun taken op het gebied van het toezicht op de wettelijke auditors en auditkantoren die door hen zijn toegelaten. Een dergelijke samenwerking kan er in aanzienlijke mate toe bijdragen dat de wettelijke controle van jaarrekeningen in de Gemeenschap steeds van hoge kwaliteit is. Aangezien op Europees niveau moet worden gezorgd voor efficiënte samenwerking en coördinatie tussen de door de lidstaten aangewezen bevoegde autoriteiten, mag de aanwijzing van één voor de samenwerking verantwoordelijke instelling niet beletten dat elke autoriteit rechtstreeks samenwerkt met de overige bevoegde autoriteiten van de lidstaten.

(21) Om naleving van artikel 32, lid 3 (Beginselen van het publiek toezicht) te waarborgen, wordt een persoon die geen beroepsbeoefenaar is, geacht voldoende bekend te zijn met de vakgebieden die voor de wettelijke controle van jaarrekeningen van belang zijn, als hij op grond van vroegere beroepsuitoefening bekwaam is of als hij kennis bezit op ten minste een van de in artikel 8 genoemde vakgebieden.

(22) De wettelijke auditor of het auditkantoor dient te worden benoemd door de algemene aandeelhouders- of ledenvergadering van de gecontroleerde entiteit. Om de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor te beschermen, is het van belang dat deze alleen kan worden ontslagen wanneer daar gegronde redenen toe zijn, die aan de voor het publiek toezicht verantwoordelijke autoriteit of autoriteiten dienen te worden meegedeeld.

(23) Aangezien organisaties van openbaar belang sterker in de kijker lopen en economisch belangrijker zijn, dienen er aan de wettelijke controle van hun jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening strengere eisen te worden gesteld.

(24) Auditcomités en doeltreffende internebeheersingssystemen dragen ertoe bij dat de financiële, operationele en nalevingsrisico's tot een minimum worden gereduceerd en verhogten tevens de kwaliteit van de financiële verslaggeving. De lidstaten kunnen rekening houden met de Aanbeveling van de Commissie van 15 februari 2005 betreffende de taak van niet bij het dagelijks bestuur betrokken bestuurders of commissarissen van beursgenoteerde ondernemingen en betreffende de comités van de raad van bestuur of van de raad van commissarissen¹³, waarin de instelling en het functioneren van auditcomités worden uiteengezet. De lidstaten kunnen bepalen dat de aan het auditcomité of een orgaan met soortgelijke bevoegdheden toegewezen taken worden uitgevoerd door het leidinggevende of het toezichthoudende orgaan als geheel. Wettelijke auditors en auditkantoren zijn op geen enkele wijze onderworpen aan het auditcomité, wat de in artikel 41 bedoelde taken daarvan betreft.

(25) De lidstaten kunnen besluiten organisaties van openbaar belang die instellingen voor collectieve belegging zijn waarvan de effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt, vrij te stellen van de verplichting tot het hebben van een auditcomité. Daarbij wordt in aanmerking genomen dat het niet altijd passend is van een auditcomité gebruik te maken wanneer de functie van een instelling voor collectieve belegging uitsluitend bestaat in het bijeenbrengen van de activa. De financiële ver-

¹³ PB L 52 van 25.2.2005, blz. 51.

slaggeving en aanverwante risico's zijn niet vergelijkbaar met die van andere organisaties van openbaar belang. Bovendien opereren instellingen voor collectieve belegging in effecten (icbe's) en hun beheermaatschappijen binnen een strikt omschreven regelgevingskader en zijn onderworpen aan specifieke bestuursmechanismen, zoals controles door hun bewaarders. Ten aanzien van instellingen voor collectieve belegging die niet zijn geharmoniseerd uit hoofde van Richtlijn 85/611/EEG¹⁴, maar onderworpen zijn aan veiligheidsmaatregelen die gelijkwaardig zijn aan die waarin laatstgenoemde richtlijn voorziet, dienen de lidstaten in dit bijzondere geval de mogelijkheid te hebben om te bepalen dat zij op dezelfde wijze worden behandeld als geharmoniseerde instellingen voor collectieve belegging in de Gemeenschap.

(26) Ter versterking van de onafhankelijkheid van de wettelijke auditors van organisaties van openbaar belang dient/dienen de voornaamste vennoot/vennoten die deze organisaties controleert/controleren, te rouleren. Daartoe dienen de lidstaten te bepalen dat de voornaamste vennoot/vennoten bij een gecontroleerde organisatie wordt/worden vervangen, terwijl wordt toegestaan dat het auditkantoor waaraan de voornaamste vennoot/vennoten verbonden is/zijn, de wettelijke auditor van die instelling blijft. Bij wijze van alternatief mag een lidstaat die dit passend acht om de gestelde doelen te verwezenlijken, onverminderd artikel 42, lid 2, een wisseling van auditkantoor verlangen.

(27) Als gevolg van de verwevenheid van de kapitaalmarkten is het tevens noodzakelijk dat auditors van derde landen degelijk werk afleveren wanneer dit van belang is voor de Europese kapitaalmarkt. De betrokken auditors dienen bijgevolg in een register te worden ingeschreven, zodat zij onderworpen zijn aan kwaliteitsbeoordelingen en aan de onderzoeks- en sanctieregeling. Vrijstellingen op basis van wederkerigheid dienen mogelijk te zijn na een door de Commissie in samenwerking met de lidstaten verrichte gelijkwaardigheidstoetsing. Een instelling die effecten heeft uitgegeven die zijn toegelaten

tot de handel op een gereguleerde markt, als bedoeld in artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG, dient evenwel altijd te worden gecontroleerd door een auditor die hetzij is ingeschreven in een lidstaat, hetzij onder toezicht staat van de bevoegde autoriteiten van het derde land waaruit hij komt, indien de Commissie of een lidstaat heeft erkend dat dat derde land voldoet aan vereisten die gelijkwaardig zijn aan de in de Gemeenschap gehanteerde vereisten inzake toezichtbeginselen, kwaliteitsborgingsstelsels en onderzoeks- en sanctieregelingen, en indien de erkenning op wederkerigheid berust. Indien een lidstaat een kwaliteitsborgingsstelsel van een derde land als gelijkwaardig aanmerkt, betekent dit niet dat andere lidstaten verplicht zijn tot het aanvaarden van deze nationale gelijkwaardigheidsbeoordeling, en maakt dit het besluit van de Commissie ook niet overbodig.

(28) Gezien de complexiteit van controles van de jaarrekeningen bij internationale groepen is een goede samenwerking vereist tussen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten en die van derde landen. De lidstaten dienen er dan ook op toe te zien dat controle- en andere documenten via de nationale bevoegde autoriteiten toegankelijk zijn voor bevoegde autoriteiten van derde landen. Teneinde de rechten van de betrokken partijen te beschermen en deze controle- en andere documenten tegelijkertijd gemakkelijk toegankelijk te maken, is het aangewezen dat het de lidstaten wordt toegestaan de bevoegde autoriteiten van derde landen directe toegang tot deze documenten te verlenen, mits de betrokken nationale bevoegde autoriteit daarmee instemt. Een van de relevante criteria voor het verlenen van toegang is of de bevoegde autoriteiten van derde landen voldoen aan de door de Commissie adequaat bevonden vereisten. In afwachting van een besluit van de Commissie kunnen de lidstaten de adequaatheid van de vereisten beoordelen, hetgeen het besluit van de Commissie onverlet laat.

(29) Het verstrekken van inlichtingen als bedoeld in de artikelen 36 en 47 dient te geschieden overeenkomstig de voorschriften voor de overdracht van persoonsgegevens aan derde landen, die zijn opgenomen in Richtlijn 95/46/EG van het Europees Parlement en de Raad van 24 oktober 1995 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de ver-

¹⁴ Richtlijn 85/611/EEG van de Raad van 20 december 1985 tot coördinatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen betreffende bepaalde instellingen voor collectieve belegging in effecten (ICBE'S) (PB L 375 van 31.12.1985, blz. 3). Richtlijn laatstelijk gewijzigd bij Richtlijn 2005/1/EG van het Europees Parlement en de Raad (PB L 79 van 24.3.2005, blz. 9).

werking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens¹⁵.

(30) De voor de uitvoering van deze richtlijn vereiste maatregelen dienen te worden genomen overeenkomstig Besluit 1999/468/EG en rekening houdend met de verklaring over de tenuitvoerlegging van de wetgeving inzake financiële diensten die de Commissie op 5 februari 2002 in het Europees Parlement heeft afgelegd.

(31) Het Europees Parlement dient over een termijn van drie maanden te beschikken, te rekenen vanaf de eerste indiening van ontwerp-amendementen en -uitvoeringsmaatregelen, om deze te bestuderen en advies uit te brengen. In urgente en naar behoren gemotiveerde gevallen moet deze termijn echter ingekort kunnen worden. Indien binnen die termijn door het Europees Parlement een resolutie wordt aangenomen, moet de Commissie de ontwerp-amendementen of -maatregelen opnieuw onderzoeken.

(32) Aangezien de doelstellingen van deze richtlijn, namelijk de toepassing van één enkele set van internationale controlestandaarden, de actualisering van de scholingseisen, de definitie van de beroepsethiek en de technische tenuitvoerlegging van de samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten onderling en tussen deze autoriteiten en de autoriteiten van derde landen, met het oog op de verdere verbetering en harmonisatie van de kwaliteit van de wettelijke controle van jaarrekeningen in de Gemeenschap en de bevordering van de samenwerking tussen de lidstaten onderling en met derde landen met de bedoeling het vertrouwen in de wettelijke controle van jaarrekeningen te versterken, niet voldoende door de lidstaten kunnen worden verwezenlijkt en derhalve, vanwege de omvang en de gevolgen van de richtlijn, beter door de Gemeenschap kunnen worden verwezenlijkt, kan de Gemeenschap, overeenkomstig het in artikel 5 van het Verdrag neergelegde subsidiariteitsbeginsel, maatregelen nemen. Overeenkomstig het in hetzelfde artikel neergelegde evenredigheidsbeginsel gaat deze richtlijn niet verder dan hetgeen nodig is om deze doelstellingen te verwezenlijken.

¹⁵ PB L 281 van 23.11.1995, blz. 31. Richtlijn gewijzigd bij Verordening (EG) nr. 1882/2003 (PB L 284 van 31.10.2003, blz. 1).

(33) Teneinde de relatie tussen de wettelijke auditor of het auditkantoor en de gecontroleerde entiteit transparanter te maken, dienen de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG zodanig te worden gewijzigd dat zij voorschrijven dat het honorarium voor de wettelijke controle van jaarrekeningen en het honorarium voor niet-controlediensten in de toelichting bij de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening moeten worden vermeld.

(34) Richtlijn 84/253/EEG dient te worden ingetrokken omdat deze richtlijn niet alle regels — zoals extern toezicht, tuchtregelingen en kwaliteitsborgingsstelsels — bevat die voor een passende controle-infrastructuur moeten zorgen en omdat zij geen specifieke regels vaststelt voor de samenwerking op toezichtgebied tussen de lidstaten onderling en met derde landen. Met het oog op de rechtszekerheid is het niettemin noodzakelijk dat duidelijk wordt gesteld dat wettelijke auditors en auditkantoren die overeenkomstig Richtlijn 84/253/EEG zijn toegelaten, worden beschouwd als zijnde toegelaten overeenkomstig deze richtlijn,

HEBBEN DE VOLGENDE RICHTLIJN VASTGESTELD:

HOOFDSTUK I VOORWERP EN DEFINITIES

Artikel 1

Voorwerp

Deze richtlijn stelt regels vast voor de wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen.

Artikel 2

Definities

In de zin van deze richtlijn wordt verstaan onder:

1. „wettelijke controle van jaarrekeningen”: een controle van een jaarrekening of een geconsolideerde jaarrekening, voorzover deze wordt voorgeschreven door het Gemeenschapsrecht;

2. „wettelijke auditor”: een natuurlijke persoon die door de bevoegde autoriteiten van een lidstaat in overeenstemming met deze richtlijn is toegelaten tot het uitvoeren van wettelijke controles van jaarrekeningen;

3. „auditkantoor” een rechtspersoon of een andere entiteit met om het even welke rechtsvorm die door de bevoegde autoriteiten van een lidstaat in overeenstemming met deze richtlijn is toegelaten tot het uitvoeren van wettelijke controles van jaarrekeningen ;
4. „auditorganisatie van een derde land”: een entiteit, met om het even welke rechtsvorm, die de controle uitvoert van de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van een onderneming met statutaire zetel in een derde land ;
5. „auditor van een derde land”: een natuurlijke persoon die de controle uitvoert van de jaarrekening of geconsolideerde jaarrekeningen van een onderneming met statutaire zetel in een derde land ;
6. „groepsauditor”: de wettelijke auditor die, dan wel het (de) auditkanto(o)r(en) dat (die) de wettelijke controle van geconsolideerde jaarrekeningen uitvoert (uitvoeren) ;
7. „netwerk”: de grotere structuur:
- die op samenwerking is gericht en waartoe een wettelijke auditor of een auditkantoor behoort, en
 - die duidelijk is gericht op winst- of kostendeling, of het delen van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur, een gemeenschappelijk beleid en procedures inzake kwaliteitsbeheersing, een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie, het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam of een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen ;
8. „verbonden entiteit van een auditkantoor”: een entiteit met om het even welke rechtsvorm die met een auditkantoor verbonden is door middel van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur ;
9. „controleverklaring”: het in artikel 51 bis van Richtlijn 78/660/EEG en artikel 37 van Richtlijn 83/349/EEG bedoelde verslag dat is uitgebracht door de wettelijke auditor of het auditkantoor ;
10. „bevoegde autoriteiten”: bij wet aangewezen instanties of organisaties die belast zijn met de regelgeving betreffende en/of het toezicht op wettelijke auditors en auditkantoren of specifieke aspecten daarvan ; de verwijzing naar de „bevoegde autoriteit” in een artikel is een verwijzing naar de autoriteit(en) of instantie(s) die verantwoordelijk is (zijn) voor de in dat artikel genoemde taken ;
11. „internationale controlestandaarden”: de International Standards on Auditing (ISA) en de daarmee verband houdende Statements en standaarden, voorzover deze voor de wettelijke controle van jaarrekeningen van belang zijn ;
12. „internationale standaarden voor jaarrekeningen”: de International Accounting Standards (IAS), de International Financial Reporting Standards (IFRS) en de daarmee verband houdende interpretaties (SIC/IFRIC interpretations), wijzigingen van deze standaarden en interpretaties, toekomstige standaarden en daarmee verband houdende interpretaties die worden vastgesteld of goedgekeurd door de International Accounting Standards Board (IASB) ;
13. „organisaties van openbaar belang”: onder het recht van een lidstaat vallende entiteiten waarvan de effecten in een lidstaat worden verhandeld op een gereguleerde markt in de zin van artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG, kredietinstellingen als omschreven in artikel 1, punt 1, van Richtlijn 2000/12/EG van het Europees Parlement en de Raad van 20 maart 2000 betreffende de toegang tot en de uitoefening van de werkzaamheden van kredietinstellingen¹⁶ en verzekeringsondernemingen in de zin van artikel 2, lid 1, van Richtlijn 91/674/EEG. De lidstaten kunnen ook andere entiteiten aanmerken als organisaties van openbaar belang, bijvoorbeeld entiteiten die van groot algemeen belang zijn als gevolg van de aard van hun bedrijfsactiviteiten, hun omvang of hun personeelsbestand ;
14. „coöperatie”: een Europese coöperatieve vennootschap zoals omschreven in artikel 1 van Verordening (EG) nr. 1435/2003 van de Raad van 22 juli 2003 betreffende het statuut voor een Europese

¹⁶ PB L 126 van 26.5.2000, blz. 1 Richtlijn laatstelijk gewijzigd bij Richtlijn 2006/29/EG van de Commissie (PB L 70 van 9.3.2006, blz. 50).

Coöperatieve Vennootschap (ECV)¹⁷, of een andere coöperatie waarvoor het Gemeenschapsrecht een wettelijke controle van jaarrekeningen voorschrijft, zoals kredietinstellingen als omschreven in artikel 1, punt 1, van Richtlijn 2000/12/EG, en verzekeringsondernemingen in de zin van artikel 2, lid 1, van Richtlijn 91/674/EEG;

15. „persoon die geen beroepsbeoefenaar is”: een natuurlijke persoon die gedurende ten minste drie jaar voorafgaande aan zijn of haar betrokkenheid bij het beheer van het stelsel van publiek toezicht geen wettelijke controles van jaarrekeningen heeft verricht, geen stemrecht in een auditkantoor heeft bezeten, geen lid is geweest van het leidinggevende of bestuursorgaan van een auditkantoor en niet in dienst is geweest van of verbonden is geweest aan een auditkantoor;

16. „voornaamste vennoot/vennoten”:

- a) de wettelijke auditor(s) die door een auditkantoor voor een bepaalde controleopdracht is/zijn aangewezen als hoofdverantwoordelijke(n) voor de uitvoering van de wettelijke controle van jaarrekeningen namens het auditkantoor; of
- b) in het geval van een groepscontrole, ten minste de wettelijke auditor(s) die door een auditkantoor is/zijn aangewezen als hoofdverantwoordelijke(n) voor de uitvoering van de wettelijke controle van jaarrekeningen op groepsniveau en de wettelijke auditor(s) die is/zijn aangewezen als hoofdverantwoordelijke(n) voor de uitvoering van de wettelijke controle van jaarrekeningen bij dochterondernemingen; of
- c) de wettelijke auditor(s) die de controleverklaring ondertekent/ ondertekenen.

HOOFDSTUK II

TOELATING, PERMANENTE SCHOLING EN WEDERZIJDSE ERKENNING

Artikel 3

Toelating van wettelijke auditors en auditkantoren

1. Een wettelijke controle van jaarrekeningen mag alleen worden uitgevoerd door wettelijke

auditors en auditkantoren die zijn toegelaten door de lidstaat die deze controles eist.

2. Elke lidstaat wijst bevoegde autoriteiten aan die verantwoordelijk zijn voor de toelating van wettelijke auditors en auditkantoren.

De bevoegde autoriteiten mogen beroepsorganisaties zijn, mits deze onder een stelsel van publiek toezicht vallen, zoals bepaald in hoofdstuk VIII.

3. Onverminderd artikel 11 mogen alleen natuurlijke personen die ten minste aan de in de artikelen 4 en 6 tot en met 10 gestelde voorwaarden voldoen, door de bevoegde autoriteiten van de lidstaten worden toegelaten als wettelijke auditors.

4. Alleen entiteiten die aan de onder a) tot en met d) gestelde voorwaarden voldoen, mogen door de bevoegde autoriteiten van de lidstaten worden toegelaten als auditkantoren:

a) de natuurlijke personen die wettelijke controles van jaarrekeningen namens een kantoor uitvoeren, die ten minste voldoen aan de in de artikelen 4 en 6 tot en met 12 gestelde voorwaarden en toegelaten zijn in die lidstaat als wettelijke auditors;

b) een meerderheid van de stemrechten van de entiteit is in het bezit van auditkantoren die in een lidstaat zijn toegelaten, of van natuurlijke personen die ten minste voldoen aan de in de artikelen 4 en 6 tot en met 12 gestelde voorwaarden. De lidstaten kunnen bepalen dat dergelijke natuurlijke personen ook in een andere lidstaat moeten zijn toegelaten. Voor de wettelijke controle van de jaarrekeningen van coöperaties en soortgelijke instellingen, zoals bedoeld in artikel 45 van Richtlijn 86/635/EEG, kunnen de lidstaten andere specifieke bepalingen inzake de stemrechten vaststellen;

c) een meerderheid — van ten hoogste 75 % — van de leden van het leidinggevende of bestuursorgaan van de entiteit bestaat uit auditkantoren die in een lidstaat zijn toegelaten, of uit natuurlijke personen die ten minste voldoen aan de in de artikelen 4 en 6 tot en met 12 gestelde voorwaarden. De lidstaten kunnen bepalen dat dergelijke natuurlijke personen ook in een andere lidstaat moeten zijn toegelaten. Wanneer

¹⁷ PB L 207 van 18.8.2003, blz. 1.

dit orgaan uit slechts twee leden bestaat, moet één van deze leden ten minste aan de in dit lid gestelde voorwaarden voldoen;

d) het kantoor voldoet aan de in artikel 4 gestelde voorwaarde.

De lidstaten mogen alleen bijkomende voorwaarden stellen in verband met het bepaalde onder c), die in verhouding staan tot het nagestreefde doel en niet verder gaan dan hetgeen strikt noodzakelijk is.

Artikel 4

Betrouwbaarheid

De bevoegde autoriteiten van een lidstaat mogen slechts toelating verlenen aan betrouwbare natuurlijke personen of kantoren.

Artikel 5

Intrekking van de toelating

1. De toelating van een wettelijke auditor of een auditkantoor wordt ingetrokken indien de betrouwbaarheid van deze persoon of dat kantoor ernstig in het gedrang is gekomen. De lidstaten kunnen evenwel een redelijke termijn toestaan om aan de betrouwbaarheidsvereisten te voldoen.

2. De toelating van een auditkantoor wordt ingetrokken indien niet langer wordt voldaan aan één van de in artikel 3, lid 4, onder b) en c), gestelde voorwaarden. De lidstaten kunnen evenwel een redelijke termijn toestaan om aan deze voorwaarden te voldoen.

3. Wanneer de toelating van een wettelijke auditor of een auditkantoor om welke reden dan ook wordt ingetrokken, deelt de bevoegde autoriteit van de lidstaat waar de toelating wordt ingetrokken, dit met opgave van de redenen voor de intrekking mee aan de relevante bevoegde autoriteiten van de lidstaten waar de wettelijke auditor of het auditkantoor eveneens is toegelaten en waarvan de gegevens overeenkomstig artikel 16, lid 1, onder c), zijn opgenomen in het register van de intrekking lidstaat.

Artikel 6

Scholing

Onverminderd artikel 11 kunnen natuurlijke personen slechts worden toegelaten tot het uitvoeren van wettelijke controles van de jaarrekeningen wanneer zij, na het niveau te hebben bereikt om tot een universiteit te worden toegelaten of een gelijkwaardig niveau, een theoretische opleiding en een praktijkopleiding hebben gevolgd en met goed gevolg een door de betrokken lidstaat georganiseerd of erkend vakbekwaamheidsexamen hebben afgelegd waarvan het niveau overeenkomt met een afgesloten universitaire opleiding of een gelijkwaardig niveau.

Artikel 7

Vakbekwaamheidsexamen

Het in artikel 6 bedoelde vakbekwaamheidsexamen biedt de garantie dat de noodzakelijke theoretische kennis van de vakgebieden die voor de wettelijke controle van jaarrekeningen van belang zijn, aanwezig is en bij de uitvoering van deze controle in de praktijk kan worden gebracht. Dit examen moet ten minste één schriftelijk gedeelte omvatten.

Artikel 8

Toetsing van de theoretische kennis

1. De toetsing van de theoretische kennis die deel uitmaakt van het examen, heeft met name betrekking op de volgende vakgebieden:

- a) algemene theorie en beginselen van de boekhouding;
- b) wettelijke voorschriften en normen voor de opstelling van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen;
- c) internationale standaarden voor jaarrekeningen;
- d) financiële analyse;
- e) analytische- en beleidsboekhouding;
- f) risicomanagement en interne beheersing;
- g) controleleer en beroepsvaardigheden;
- h) wettelijke voorschriften en gedrags- en beroepsnormen betreffende de wettelijke controle van jaarrekeningen en de daarmee belaste wettelijke auditors;
- i) internationale controlestandaarden;
- j) beroepsethiek en onafhankelijkheid.

2. De toetsing heeft ook ten minste betrekking op de volgende vakgebieden, voorzover deze voor de wettelijke controle van jaarrekeningen van belang zijn:

- a) vennootschapsrecht en corporate governance;
- b) faillissementsrecht en soortgelijke procedures;
- c) belastingrecht;
- d) burgerlijk en handelsrecht;
- e) socialezekerheidsrecht en arbeidsrecht;
- f) informatietechnologie en informaticasystemen;
- g) algemene, financiële en bedrijfseconomie;
- h) wiskunde en statistiek;
- i) grondbeginselen van financieel bedrijfsbeheer.

3. De lijst van vakgebieden waarop de in lid 1 bedoelde toetsing van de theoretische kennis betrekking heeft, kan door de Commissie worden aangepast [...]. De Commissie houdt bij de vaststelling van uitvoeringsmaatregelen rekening met de ontwikkelingen inzake controleleer en binnen het auditberoep. [Deze maatregelen, die niet essentiële onderdelen van deze richtlijn beogen te wijzigen, worden vastgesteld volgens de in artikel 48, lid 2 bis, bedoelde regelgevingsprocedure met toetsing.]

Artikel 9

Vrijstellingen

1. In afwijking van de artikelen 7 en 8 mogen de lidstaten bepalen dat personen die met goed gevolg een universitair of gelijkwaardig examen hebben afgelegd dan wel in het bezit zijn van een universitair of gelijkwaardig diploma voor een of meer van de in artikel 8 genoemde vakgebieden, worden vrijgesteld van de toetsing van de theoretische kennis van de vakgebieden waarop dat examen of diploma betrekking heeft.

2. In afwijking van artikel 7 mogen de lidstaten bepalen dat houders van een universitair of gelijkwaardig diploma voor een of meer van de in artikel 8 genoemde vakgebieden, met betrekking tot die vakgebieden worden vrijgesteld van toetsing van het vermogen om de theoretische kennis in de praktijk toe te passen, indien daarvoor een praktijkopleiding is gevolgd, afgesloten met een door de staat erkend examen of diploma.

Artikel 10

Praktijkopleiding

1. Ter verkrijging van het op het examen te toetsen vermogen om de theoretische kennis in de praktijk toe te passen, wordt een ten minste drie jaar durende praktijkopleiding gevolgd die in het bijzonder de wettelijke controle van jaarrekeningen, geconsolideerde jaarrekeningen of soortgelijke financiële overzichten omvat. Deze praktijkopleiding wordt voor ten minste twee derden gevolgd bij een wettelijke auditor of een auditkantoor van een lidstaat.

2. De lidstaten zien erop toe dat de gehele opleiding wordt gevolgd bij personen die voldoende waarborgen bieden dat zij in staat zijn de praktijkopleiding te verzorgen.

Artikel 11

Bekwaamheid als gevolg van langdurige praktijkervaring

Een lidstaat mag personen die niet aan de in artikel 6 gestelde eisen voldoen, als wettelijke auditors toelaten, mits deze personen aantonen dat zij:

a) gedurende vijftien jaar beroepswerkzaamheden hebben verricht waardoor zij voldoende ervaring op financieel, juridisch en boekhoudkundig gebied verkregen kunnen hebben en met goed gevolg het in artikel 7 bedoelde vakbekwaamheidsexamen hebben afgelegd, ofwel

b) gedurende zeven jaar op dat gebied beroepswerkzaamheden hebben verricht en bovendien de in artikel 10 bedoelde praktijkopleiding hebben gevolgd en met goed gevolg het in artikel 7 bedoelde vakbekwaamheidsexamen hebben afgelegd.

Artikel 12

Combinatie van praktijkopleiding en theoretische opleiding

1. De lidstaten mogen bepalen dat de tijdvakken waarin een theoretische opleiding op de in artikel 8 bedoelde vakgebieden werd gevolgd, meetellen bij het in artikel 11 genoemde aantal jaren beroepswerkzaamheden, mits die opleiding is afgesloten met een met goed gevolg afgelegd examen dat door de staat is erkend. Deze opleiding mag niet korter zijn dan één jaar

en mag niet voor meer dan vier jaar op het aantal jaren beroepswerkzaamheden in mindering worden gebracht.

2. De duur van de beroepswerkzaamheden en de praktijkopleiding samen mag niet korter zijn dan de duur van de bij artikel 10 voorgeschreven theoretische opleiding en praktijkopleiding samen.

Artikel 13

Permanente scholing

De lidstaten zien erop toe dat er voor wettelijke auditors passende permanente scholingsprogramma's gelden om de theoretische kennis, de beroepsvaardigheden en de beroepsethiek op een voldoende peil te houden, en dat tegen wettelijke auditors die de permanente scholingseisen niet naleven, passende sancties als bedoeld in artikel 30 worden getroffen.

Artikel 14

Toelating van wettelijke auditors uit andere lidstaten

De bevoegde autoriteiten van de lidstaten stellen procedures in voor de toelating van wettelijke auditors die reeds in andere lidstaten zijn toegelaten. Deze procedures gaan niet verder dan te eisen dat conform artikel 4 van Richtlijn 89/48/EEG van de Raad van 21 december 1988 betreffende een algemeen stelsel van erkenning van hogeronderwijsdiploma's waarmee beroepsopleidingen van ten minste drie jaar worden afgesloten¹⁸ met goed gevolg een proeve van bekwaamheid wordt afgelegd. Deze proeve van bekwaamheid, die wordt afgenomen in een taal die overeenkomstig de in de betrokken lidstaat van toepassing zijnde taalvoorschriften is toegestaan, mag alleen ten doel hebben te beoordelen of de wettelijke auditor een adequate kennis bezit van de wet- en regelgeving van de betrokken lidstaat, voorzover deze voor de wettelijke controles van jaarrekeningen relevant is.

¹⁸ PB L 19 van 24.1.1989, blz. 16. Richtlijn gewijzigd bij Richtlijn 2001/19/EG van het Europees Parlement en de Raad (PB L 206 van 31.7.2001, blz. 1).

HOOFDSTUK III

REGISTRATIE

Artikel 15

Openbaar register

1. Elke lidstaat ziet erop toe dat wettelijke auditors en auditkantoren die zijn toegelaten, conform de artikelen 16 en 17 in een openbaar register zijn ingeschreven. In uitzonderlijke gevallen kunnen de lidstaten afzien van toepassing van het bepaalde in dit artikel en artikel 16 inzake openbaarmaking, maar slechts voorzover dit noodzakelijk is om een onmiddellijke en aanzienlijke bedreiging voor de persoonlijke veiligheid van een persoon in te perken.

2. De lidstaten zien erop toe dat elke wettelijke auditor en elk auditkantoor aan de hand van een individueel nummer in het openbaar register is geïdentificeerd. De registratiegegevens worden in elektronische vorm in het register opgeslagen, en zijn langs elektronische weg toegankelijk voor het publiek.

3. Het openbaar register bevat ook naam en adres van de bevoegde autoriteiten die belast zijn met de toelating als bedoeld in artikel 3, met de kwaliteitsborging als bedoeld in artikel 29, met de onderzoeken en sancties tegen wettelijke auditors en auditkantoren als bedoeld in artikel 30, en met het publiek toezicht als bedoeld in artikel 32.

4. De lidstaten zien erop toe dat het openbaar register uiterlijk op 29 juni 2009 volledig operationeel is.

Artikel 16

Registerinschrijving van wettelijke auditors

1. Het openbaar register bevat met betrekking tot wettelijke auditors ten minste de volgende gegevens:

a) naam, adres en registratienummer;

b) in voorkomend geval, naam, adres, internetadres en registratienummer van het auditkantoor waarbij de betrokken wettelijke auditor werkzaam is of waaraan hij als vennoot of anderszins verbonden is;

c) elke andere inschrijving als wettelijke auditor bij de bevoegde autoriteiten van andere lidstaten en als auditor in derde landen, met inbegrip van de na(a)m(en) van de met de registratie belaste autoriteit(en) en in voorkomend geval het/ de registratienummer(s).

2. Auditors van derde landen die overeenkomstig artikel 45 worden ingeschreven, worden in het register duidelijk als zodanig vermeld en niet als wettelijke auditors.

Artikel 17

Registerinschrijving van auditkantoren

1. Het openbaar register bevat met betrekking tot auditkantoren ten minste de volgende gegevens:

a) naam, adres en registratienummer;

b) rechtsvorm;

c) contactgegevens, voornaamste contactpersoon en, in voorkomend geval, internetadres van de website;

d) adres van elke vestiging in de lidstaat;

e) naam en registratienummer van alle wettelijke auditors die bij het auditkantoor werkzaam zijn of die als venoot of anderszins aan het kantoor verbonden zijn;

f) naam en kantooradres van alle eigenaars en aandeelhouders;

g) naam en kantooradres van alle leden van het leidinggevende of bestuursorgaan;

h) in voorkomend geval, het lidmaatschap van een netwerk en een lijst van de namen en adressen van de daartoe behorende kantoren en verbonden entiteiten, of vermelding van de plaatsen waar deze gegevens toegankelijk zijn voor het publiek;

i) elke andere inschrijving als auditkantoor bij de bevoegde autoriteiten van andere lidstaten en als auditororganisatie in derde landen, met inbegrip van de na(a)m(en) van de met de registratie belaste autoriteit(en) en in voorkomend geval het/ de registratienummer(s).

2. Auditororganisaties van derde landen die overeenkomstig artikel 45 worden ingeschreven, worden in het register duidelijk als zodanig vermeld en niet als auditkantoren.

Artikel 18

Actualisering van de registergegevens

De lidstaten zien erop toe dat wettelijke auditors en auditkantoren de bevoegde autoriteiten die voor het openbaar register verantwoordelijk zijn, zo spoedig mogelijk in kennis stellen van elke wijziging in de gegevens die in het openbaar register zijn opgenomen. Het register wordt zo spoedig mogelijk na de kennisgeving geactualiseerd.

Artikel 19

Verantwoordelijkheid voor de registergegevens

De in overeenstemming met de artikelen 16, 17 en 18 aan de relevante bevoegde autoriteiten verstrekte gegevens worden door de wettelijke auditor of het auditkantoor ondertekend. Indien de bevoegde autoriteit de mogelijkheid van elektronische gegevensverstrekking biedt, kan dit bijvoorbeeld gebeuren door middel van een elektronische handtekening als omschreven in artikel 2, punt 1, van Richtlijn 1999/93/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 december 1999 betreffende een gemeenschappelijk kader voor elektronische handtekeningen¹⁹.

Artikel 20

Taal

1. De in het openbaar register ingevoerde gegevens zijn gesteld in een taal die overeenkomstig de in de betrokken lidstaat van toepassing zijnde taalvoorschriften is toegestaan.

2. De lidstaten kunnen toestaan dat de gegevens nog in (een) andere officiële taal (talen) van de Gemeenschap in het openbaar register worden opgenomen. De lidstaten kunnen voorschrijven dat de vertaling van de gegevens wordt gewaarmerkt.

De betrokken lidstaat ziet erop toe dat het register in alle gevallen vermeldt of de vertaling gewaarmerkt is of niet.

¹⁹ PB L 13 van 19.1.2000, blz. 12

HOOFDSTUK IV

BEROEPSETHIEK, ONAFHANKELIJKHEID, OBJECTIVITEIT, VERTROUWELIJKHEID EN BEROEPSGEHEIM

Artikel 21

Beroepsethiek

1. De lidstaten zien erop toe dat voor alle wettelijke auditors en auditkantoren beginselen van de beroepsethiek gelden. Deze hebben ten minste betrekking op hun verantwoordelijkheid voor het openbaar belang, hun integriteit en objectiviteit, alsmede hun vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

2. Teneinde het vertrouwen in de controlefunctie en de uniforme toepassing van lid 1 van dit artikel te verzekeren, mag de Commissie [...] op beginselen gebaseerde uitvoeringsmaatregelen inzake beroepsethiek vaststellen. [Deze maatregelen, die niet essentiële onderdelen van deze richtlijn beogen te wijzigen door haar aan te vullen, worden vastgesteld volgens de in artikel 48, lid 2 bis, bedoelde regelgevingsprocedure met toetsing.]

Artikel 22

Onafhankelijkheid en objectiviteit

1. De lidstaten zien erop toe dat wanneer de wettelijke auditor en/of het auditkantoor een wettelijke controle van jaarrekeningen uitvoert, de wettelijke auditor of het kantoor onafhankelijk is van de gecontroleerde entiteit en niet betrokken is bij de besluitvorming van de gecontroleerde entiteit.

2. De lidstaten zien erop toe dat een wettelijke auditor of een auditkantoor afziet van een wettelijke controle indien er sprake is van enige directe of indirecte financiële, zakelijke, arbeids- of andere relatie tussen de wettelijke auditor, het auditkantoor of het netwerk — inclusief de verlening van bijkomende niet-controlediensten — en de gecontroleerde entiteit, op grond waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij zou concluderen dat de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor of het auditkantoor in het gedrang komt. Indien de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor of het auditkantoor in het gedrang wordt gebracht door bedreigingen zoals zelftoetsing, een eigen belang, voorpraak, bekendheid of vertrouwen of intimidatie,

moet de wettelijke auditor of het auditkantoor veiligheidsmaatregelen nemen om dergelijke bedreigingen in te perken. Indien de omvang van de bedreigingen in vergelijking met de genomen veiligheidsmaatregelen zodanig is dat de onafhankelijkheid in het gedrang komt, ziet de wettelijke auditor of het auditkantoor van de wettelijke controle van jaarrekeningen af.

De lidstaten zorgen er daarnaast met betrekking tot controles van organisaties van openbaar belang voor dat een wettelijke auditor of een auditkantoor, indien dit nodig is om de onafhankelijkheid van deze wettelijke auditor of dit auditkantoor te waarborgen, afziet van de wettelijke controle in het geval van zelftoetsing of een eigen belang.

3. De lidstaten zien erop toe dat een wettelijke auditor of een auditkantoor alle aanzienlijke bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid en de veiligheidsmaatregelen die zijn genomen om deze bedreigingen in te perken, onderbouwt in de controledocumenten.

4. Teneinde het vertrouwen in de controlefunctie en de uniforme toepassing van de leden 1 en 2 van dit artikel te verzekeren, mag de Commissie [...] op beginselen gebaseerde uitvoeringsmaatregelen vaststellen betreffende:

a) de in lid 2 bedoelde bedreigingen en veiligheidsmaatregelen;

b) de situaties waarin de omvang van de in lid 2 bedoelde bedreigingen zodanig is dat de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor of het auditkantoor in het gedrang komt;

c) de in lid 2, tweede alinea, bedoelde gevallen van zelftoetsing en eigen belang, waarin een wettelijke controle van jaarrekeningen al dan niet mag worden verricht.

[De in de eerste alinea bedoelde maatregelen, die niet essentiële onderdelen van deze richtlijn beogen te wijzigen door haar aan te vullen, worden vastgesteld volgens de in artikel 48, lid 2 bis, bedoelde regelgevingsprocedure met toetsing].

Artikel 23

Vertrouwelijkheid en beroepsgeheim

1. De lidstaten zien erop toe dat alle gegevens en documenten waartoe een wettelijke auditor of het auditkantoor toegang heeft bij de uitvoering van een wettelijke controle van jaarrekeningen, beschermd zijn door middel van passende regels op het gebied van vertrouwelijkheid en beroepsgeheim.

2. De regels op het gebied van vertrouwelijkheid en beroepsgeheim welke op wettelijke auditors en auditkantoren betrekking hebben, mogen de uitvoering van de bepalingen van deze richtlijn niet in de weg staan.

3. Wanneer een wettelijke auditor of een auditkantoor wordt vervangen door een andere wettelijke auditor of een ander auditkantoor, verleent de voormalige wettelijke auditor of het voormalige kantoor de nieuwe wettelijke auditor of het nieuwe kantoor toegang tot alle relevante informatie aangaande de gecontroleerde entiteit.

4. Een wettelijke auditor of een auditkantoor die/dat niet langer bij een specifieke controle betrokken is, en een voormalig wettelijke auditor of kantoor blijft onderworpen aan het bepaalde in de leden 1 en 2 voor wat die specifieke controle betreft.

Artikel 24

Onafhankelijkheid en objectiviteit van wettelijke auditors die namens auditkantoren wettelijke controles van jaarrekeningen uitvoeren

De lidstaten zien erop toe dat noch de eigenaars of aandeelhouders van een auditkantoor, noch de leden van de leidinggevende, bestuurs- en toezichtorganen van het betrokken kantoor, noch verbonden entiteiten een zodanige bemoeienis met de uitvoering van een wettelijke controle van jaarrekeningen hebben dat daardoor afbreuk wordt gedaan aan de onafhankelijkheid en objectiviteit van de wettelijke auditor die namens het betrokken auditkantoor de wettelijke controle van jaarrekeningen uitvoert.

Artikel 25

Honoraria voor wettelijke controles van jaarrekeningen

De lidstaten zien erop toe dat er adequate regels bestaan die bepalen dat de honoraria voor wettelijke controles van jaarrekeningen:

- a) niet worden beïnvloed of bepaald door het feit dat nevendiensten aan de gecontroleerde entiteit worden verleend;
- b) niet resultaatgebonden zijn.

HOOFDSTUK V

CONTROLESTANDAARDEN

EN CONTROLEVERKLARINGEN

Artikel 26

Controlestandaarden

1. De lidstaten schrijven voor dat wettelijke auditors en auditkantoren hun wettelijke controles van de jaarrekeningen moeten uitvoeren met inachtneming van de internationale controlestandaarden die door de Commissie zijn goedgekeurd [volgens de in artikel 48, lid 2 bis, bedoelde regelgevingsprocedure met toetsing]. De lidstaten kunnen een nationale controlestandaard toepassen zolang de Commissie geen internationale controlestandaard over hetzelfde onderwerp heeft goedgekeurd. De volledige tekst van goedgekeurde internationale controlestandaarden wordt in alle officiële talen van de Gemeenschap gepubliceerd in het *Publicatieblad van de Europese Unie*.

2. De Commissie kan [...] een besluit nemen over de toepasselijkheid in de Gemeenschap van internationale controlestandaarden. De Commissie keurt internationale controlestandaarden goed voor toepassing in de Gemeenschap enkel wanneer deze standaarden:

- a) volgens geijkte procedures, onder publiek toezicht en op transparante wijze zijn opgesteld en internationaal algemeen aanvaard zijn; en
- b) bijdragen tot een grote geloofwaardigheid en hoge kwaliteit van jaarrekeningen of geconsolideerde jaarrekeningen in overeenstemming met de beginselen die zijn neergelegd in artikel 2, lid 3, van Richtlijn 78/660/EEG en artikel 16, lid 3, van Richtlijn 83/349/EEG; en

c) bevorderlijk zijn voor het Europees algemeen belang.

[De in de eerste alinea bedoelde maatregelen, die niet essentiële onderdelen van deze richtlijn beogen te wijzigen door haar aan te vullen, worden vastgesteld volgens de in artikel 48, lid 2 bis, bedoelde regelgevingsprocedure met toetsing.]

3. De lidstaten mogen controlewerkzaamheden of -vereisten die een aanvulling zijn op — of in uitzonderlijke gevallen een uitsluiting inhouden van — delen van de internationale controlestandaarden, verplicht stellen enkel indien deze voortvloeien uit specifieke nationale wettelijke vereisten in verband met de reikwijdte van wettelijke controles van jaarrekeningen. De lidstaten dragen er zorg voor dat deze controlewerkzaamheden of -vereisten voldoen aan het bepaalde in lid 2, onder b) en c), en stellen de Commissie en de lidstaten hiervan in kennis alvorens zij worden goedgekeurd. In het uitzonderlijke geval van het uitsluiten van delen van een internationale controlestandaard stellen de lidstaten de Commissie en de andere lidstaten ten minste zes maanden voor de nationale goedkeuring in kennis van hun specifieke nationale wettelijke vereisten en de redenen voor handhaving ervan of, in het geval van vereisten die al bestonden op het tijdstip van goedkeuring van een internationale controlestandaard, uiterlijk drie maanden na goedkeuring van de relevante internationale controlestandaard.

4. De lidstaten mogen gedurende een termijn tot uiterlijk op 29 juni 2010 aanvullende vereisten inzake wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen verplicht stellen.

Artikel 27

Wettelijke controles van de geconsolideerde jaarrekening

De lidstaten zien erop toe dat in geval van wettelijke controles van de geconsolideerde jaarrekeningen van een groep van ondernemingen:

a) de groepsauditor de volledige verantwoordelijkheid draagt voor de controleverklaring betreffende de geconsolideerde jaarrekening;

b) de groepsauditor een onderzoek uitvoert en informatie bijhoudt over zijn of haar onderzoek

van de controlewerkzaamheden die door (een) auditor(s) van derde landen, (een) wettelijke auditor(s), (een) auditororganisatie(s) van derde landen of (een) auditkanto(o)r(en) zijn verricht met het oog op de groepscontrole. De door de groepsauditor bijgehouden informatie moet adequaat zijn om de relevante bevoegde autoriteit in staat te stellen het werk van de groepsauditor goed te beoordelen;

c) de groepsauditor, wanneer een onderdeel van een groep ondernemingen is gecontroleerd door (een) auditor(s) of (een) auditororganisatie(s) van een derde land dat geen werkregelingen heeft zoals bedoeld in artikel 47, verantwoordelijk is voor de aanlevering, indien gevraagd, aan de toezichthoudende autoriteiten van de documenten die op de controlewerkzaamheden van de auditor(s) of (de) auditororganisatie(s) van het derde land betrekking hebben, met inbegrip van de werkdocumenten met betrekking tot de groepscontrole. Voor het waarborgen van deze aanlevering behoudt de groepsauditor een afschrift van deze documenten of komt hij met de auditor(s) of auditororganisatie(s) van het derde land overeen dat hij zelf, op verzoek, onbeperkt toegang tot deze documenten heeft of neemt hij alle andere passende maatregelen. Indien werkdocumenten met betrekking tot een controle om wettelijke of andere redenen niet vanuit een derde land aan de groepsauditor kunnen worden doorgegeven, moet uit de door de groepsauditor bijgehouden documentatie blijken dat hij of zij de passende procedures heeft gevolgd om toegang tot de controledocumenten te verkrijgen en, in het geval van andere dan wettelijke belemmeringen die voortvloeien uit de nationale wetgeving, dat een dergelijke belemmering bestaat.

Artikel 28

Controleverklaringen

1. Wanneer de wettelijke controle van jaarrekeningen wordt uitgevoerd door een auditkantoor, wordt de controleverklaring ondertekend door de wettelijke auditor(s) die namens het auditkantoor de wettelijke controle van de jaarrekeningen heeft (hebben) verricht. In buitengewone omstandigheden kunnen de lidstaten bepalen dat deze handtekening niet openbaar hoeft te worden gemaakt indien dit tot een onmiddellijke en aanzienlijke bedreiging voor de persoonlijke veiligheid van een persoon zou

kunnen leiden. De naam/namen van de betrokken persoon/personen is/zijn in ieder geval bekend bij de bevoegde autoriteiten.

2. Onverminderd artikel 51 bis, lid 1, van Richtlijn 78/660/EEG en in het geval dat de Commissie geen gemeenschappelijke standaard voor controleverklaringen heeft ingevoerd overeenkomstig artikel 26, lid 1, van deze richtlijn kan zij, om het publieke vertrouwen in controles van de jaarrekeningen te vergroten, [...] van deze richtlijn een gemeenschappelijke standaard voor controleverklaringen invoeren voor jaarrekeningen of geconsolideerde jaarrekeningen die conform goedgekeurde internationale standaarden voor jaarrekeningen zijn opgesteld. [Deze maatregelen, die niet essentiële onderdelen van deze richtlijn beogen te wijzigen door haar aan te vullen, worden vastgesteld volgens de in artikel 48, lid 2 bis, bedoelde regelgevingsprocedure met toetsing.]

HOOFDSTUK VI KWALITEITSBORGING

Artikel 29 Kwaliteitsborgingsstelsels

1. Elke lidstaat ziet erop toe dat alle wettelijke auditors en auditkantoren vallen onder een kwaliteitsborgingsstelsel dat ten minste aan de volgende criteria voldoet:

a) het kwaliteitsborgingsstelsel is op zodanige wijze opgezet dat het onafhankelijk is van de wettelijke auditors en auditkantoren die in het kader ervan worden beoordeeld, en dat het onderworpen is aan publiek toezicht als bedoeld in hoofdstuk VIII;

b) de financiering van het kwaliteitsborgingsstelsel is afdoende verzekerd en gevrijwaard tegen enigerlei ongewenste beïnvloeding door wettelijke auditors en auditkantoren;

c) aan het kwaliteitsborgingsstelsel zijn voldoende middelen toegewezen;

d) de personen die kwaliteitsbeoordelingen verrichten, beschikken over passende beroepskwalificaties en relevante beroepservaring op het gebied van wettelijke controle van jaarrekeningen en financiële verslaggeving, en hebben te-

vens een specifieke opleiding voor de uitvoering van kwaliteitsbeoordelingen genoten;

e) de selectie van beoordelaars voor het verrichten van specifieke kwaliteitsbeoordelingen vindt plaats volgens een objectieve procedure, opgezet om belangenconflicten te voorkomen tussen de beoordelaars en de wettelijke auditors en auditkantoren die worden beoordeeld;

f) de kwaliteitsbeoordeling, op basis van een adequate toetsing van een selectie van controledossiers, omvat onder meer een evaluatie van de naleving van de toepasselijke controlestandaarden en onafhankelijkheidseisen, van de kwantiteit en kwaliteit van ingezette middelen, van de door de auditor in rekening gebrachte honoraria voor controles en van het interne kwaliteitsbeheersingssysteem van het auditkantoor;

g) over de kwaliteitsbeoordeling wordt een verslag opgesteld waarin de voornaamste conclusies van de kwaliteitsbeoordeling zijn opgenomen;

h) ten minste om de zes jaar vindt er een kwaliteitsbeoordeling plaats;

i) de algemene resultaten van het kwaliteitsborgingsstelsel worden jaarlijks openbaar gemaakt;

j) de uit de kwaliteitsbeoordelingen voortvloeiende aanbevelingen worden binnen een redelijke termijn opgevolgd door de wettelijke auditor of het auditkantoor.

Ingeval er aan de onder j) bedoelde aanbevelingen geen gevolg wordt gegeven, worden tegen de wettelijke auditor of het auditkantoor, indien van toepassing, tuchtmaatregelen of sancties getroffen als bedoeld in artikel 30.

2. De Commissie kan [...] uitvoeringsmaatregelen vaststellen om het publieke vertrouwen in de controlefunctie te vergroten en om uniforme toepassing van lid 1, onder a), b) en e) tot en met j), te garanderen. [Deze maatregelen, die niet essentiële onderdelen van deze richtlijn beogen te wijzigen door haar aan te vullen, worden vastgesteld volgens de in artikel 48, lid 2 bis, bedoelde regelgevingsprocedure met toetsing.]

HOOFDSTUK VII ONDERZOEKEN EN SANCTIES

Artikel 30

Onderzoeks- en sanctieregelingen

1. De lidstaten zien erop toe dat er doeltreffende onderzoeks- en sanctieregelingen bestaan om inadequaate uitgevoerde wettelijke controles van jaarrekeningen op te sporen, te bestraffen en te voorkomen.

2. Onverminderd hun wettelijke aansprakelijkheidsregelingen leggen de lidstaten doeltreffende, evenredige en ontradende sancties op aan wettelijke auditors en auditkantoren wanneer wettelijke controles van de jaarrekeningen niet conform de bepalingen genomen ter uitvoering van deze richtlijn zijn uitgevoerd.

3. De lidstaten bepalen dat genomen maatregelen en sancties die aan wettelijke auditors en auditkantoren zijn opgelegd, op passende wijze openbaar worden gemaakt. De sancties omvatten ook de mogelijkheid de toelating in te trekken.

Artikel 31

Aansprakelijkheid van wettelijke auditors

De Commissie dient voor 1 januari 2007 een verslag in over het effect van de huidige nationale aansprakelijkheidsregelingen voor de uitvoering van wettelijke controles van jaarrekeningen op de Europese kapitaalmarkten en op de verzekeringsvoorwaarden voor wettelijke auditors en auditkantoren, waaronder een objectieve analyse van de beperkingen van de financiële aansprakelijkheid. De Commissie organiseert zo nodig een openbare raadpleging. Rekening houdend met dit verslag doet de Commissie, indien zij dit dienstig acht, aanbevelingen aan de lidstaten.

HOOFDSTUK VIII PUBLIEK TOEZICHT EN REGULERINGEN TUSSEN DE LIDSTATEN OP TOEZICHT- EN REGELGEVINGSGBIED

Artikel 32

Beginselen van het publiek toezicht

1. De lidstaten zetten een doeltreffend stelsel van publiek toezicht op voor wettelijke auditors en au-

ditkantoren. Dit stelsel is gebaseerd op de beginselen uiteengezet in de leden 2 tot en met 7.

2. Alle wettelijke auditors en auditkantoren zijn aan publiek toezicht onderworpen.

3. Het stelsel van publiek toezicht wordt beheerd door personen die zelf geen beroepsbeoefenaars zijn maar voldoende bekend zijn met de vakgebieden die voor de wettelijke controle van jaarrekeningen van belang zijn. De lidstaten kunnen evenwel toestaan dat een minderheid van beroepsbeoefenaren bij het beheer van het stelsel van publiek toezicht is betrokken. De bij het beheer van het stelsel van publiek toezicht betrokken personen worden geselecteerd volgens een onafhankelijke en transparante benoemingsprocedure.

4. Op het stelsel van publiek toezicht rust de eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op:

a) de toelating en registerinschrijving van wettelijke auditors en auditkantoren; en

b) de goedkeuring van normen op het gebied van beroepsethiek en interne kwaliteitbeheersing van auditkantoren, alsook van controlestandaarden; en

c) permanente scholing, kwaliteitsborging en onderzoeks- en tuchtregelingen.

5. Het stelsel van publiek toezicht heeft het recht, waar nodig, om onderzoeken met betrekking tot wettelijke auditors en auditkantoren te verrichten en passende maatregelen te nemen.

6. Het stelsel van publiek toezicht is transparant. Dat houdt onder meer in dat jaarlijks werkprogramma's en activiteitenverslagen worden gepubliceerd.

7. Aan het stelsel van publiek toezicht zijn voldoende financiële middelen toegewezen. De financiering van het stelsel is afdoende verzekerd en gevrijwaard tegen ongewenste beïnvloeding door wettelijke auditors en auditkantoren.

Artikel 33

Samenwerking tussen stelsels van publiek toezicht op Gemeenschapsniveau

De lidstaten zien erop toe dat de op stelsels van publiek toezicht toepasselijke wettelijke regelingen een effectieve samenwerking op Gemeenschapsniveau met betrekking tot de toezichtactiviteiten van de lidstaten mogelijk maken. Te dien einde wijst elke lidstaat één entiteit aan die specifiek verantwoordelijk is voor de samenwerking.

Artikel 34

Wederzijdse erkenning van wettelijke regelingen tussen lidstaten

1. De wettelijke regelingen van de lidstaten respecteren het beginsel dat de regelgeving en het stelsel van publiek toezicht van de lidstaat van herkomst van toepassing zijn, dat wil zeggen de lidstaat waar de wettelijke auditor of het auditkantoor is toegelaten en waar de statutaire zetel van de gecontroleerde entiteit is gevestigd.

2. Bij een wettelijke controle van een geconsolideerde jaarrekening mag de lidstaat die de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening voorschrijft, met betrekking tot deze controle geen aanvullende verplichtingen op het gebied van registerinschrijving, kwaliteitsbeoordeling, controlestandaarden, beroeps-ethiek en onafhankelijkheid opleggen aan een wettelijke auditor die, dan wel een auditkantoor dat een wettelijke controle van jaarrekeningen van een in een andere lidstaat gevestigde dochteronderneming uitvoert.

3. Wanneer het een vennootschap betreft waarvan de effecten worden verhandeld op een gereguleerde markt die zich in een andere lidstaat bevindt dan de lidstaat waar de statutaire zetel van die vennootschap gevestigd is, dan mag de lidstaat waar de effecten worden verhandeld geen aanvullende verplichtingen op het gebied van registerinschrijving, kwaliteitsbeoordeling, controlestandaarden, beroeps-ethiek en onafhankelijkheid opleggen aan de wettelijke auditor die, dan wel het auditkantoor dat een wettelijke controle van de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van die vennootschap uitvoert.

Artikel 35

Aanwijzing van bevoegde autoriteiten

1. De lidstaten wijzen één of meerdere bevoegde autoriteiten aan voor de in deze richtlijn bedoelde taken. De lidstaten stellen de Commissie van de aangewezen autoriteit(en) op de hoogte.

2. De bevoegde autoriteiten zijn zodanig georganiseerd dat belangenconflicten worden vermeden.

Artikel 36

Beroepsgeheim en regelgevende samenwerking tussen lidstaten

1. De bevoegde autoriteiten van de lidstaten die met de toelating, registerinschrijving, kwaliteitsborging, toezicht en sancties belast zijn, werken onderling samen wanneer dat nodig is voor de vervulling van hun respectieve taken uit hoofde van deze richtlijn. De bevoegde autoriteiten die in een lidstaat met de toelating, registerinschrijving, kwaliteitsborging, toezicht en sancties belast zijn, verlenen assistentie aan de bevoegde autoriteiten van andere lidstaten. Meer in het bijzonder wisselen de bevoegde autoriteiten informatie uit en werken zij samen bij onderzoeken die op de uitvoering van wettelijke controles van jaarrekeningen betrekking hebben.

2. Het beroepsgeheim geldt voor eenieder die bij de bevoegde autoriteiten werkzaam is of is geweest. Informatie die onder het beroepsgeheim valt, mag aan geen enkele persoon of autoriteit openbaar worden gemaakt, behalve wanneer dit wordt vereist door de wetgeving, regelgeving of administratieve procedures van een lidstaat.

3. Lid 2 weerhoudt bevoegde autoriteiten niet van het uitwisselen van vertrouwelijke informatie. De aldus uitgewisselde informatie valt onder het beroepsgeheim waartoe eenieder gehouden is die bij de bevoegde autoriteiten werkzaam is of is geweest.

4. De bevoegde autoriteiten verstrekken op verzoek en zonder onnodige vertraging alle informatie die voor het in lid 1 genoemde doel noodzakelijk zijn. Indien nodig, stelt de aangezochte bevoegde autoriteit zonder onnodige vertraging de maatregelen vast die vereist zijn

om de gevraagde informatie te verzamelen. De aldus verstrekte informatie valt onder het beroepsgeheim waartoe eenieder gehouden is die bij de bevoegde autoriteiten die de informatie ontvangen, werkzaam is of is geweest.

Indien de aangezochte bevoegde autoriteit niet bij machte is de gevraagde informatie zonder onnodige vertraging te verstrekken, stelt zij de verzoekende bevoegde autoriteit van de redenen hiervan in kennis.

De bevoegde autoriteiten kunnen weigeren om aan een verzoek om informatie gevolg te geven indien:

a) het verstrekken van de inlichtingen gevaar zou kunnen opleveren voor de soevereiniteit, de veiligheid of de openbare orde van de aangezochte lidstaat of in strijd zou zijn met de nationale veiligheidsvoorschriften; of

b) met betrekking tot dezelfde handelingen en tegen dezelfde wettelijke auditors en auditkantoren reeds een gerechtelijke procedure is ingeleid bij de bevoegde autoriteiten van de aangezochte lidstaat; of

c) voor dezelfde handelingen en dezelfde wettelijke auditors en auditkantoren reeds een onherroepelijke uitspraak is gedaan door de bevoegde autoriteiten van de aangezochte lidstaat.

Onverminderd hun verplichtingen in het kader van gerechtelijke procedures mogen de bevoegde autoriteiten die op grond van lid 1 informatie ontvangen, deze uitsluitend gebruiken voor de uitoefening van hun functies in de zin van deze richtlijn, alsmede in het kader van bestuursrechtelijke of gerechtelijke procedures die specifiek met de uitoefening van deze functies verband houden.

5. Wanneer een bevoegde autoriteit vaststelt dat er op het grondgebied van een andere lidstaat handelingen worden of zijn uitgevoerd die strijdig zijn met de bepalingen van deze richtlijn, geeft zij hiervan op zo specifiek mogelijke wijze kennis aan de bevoegde autoriteit van de andere lidstaat. De bevoegde autoriteit van de andere lidstaat neemt de nodige maatregelen en stelt de kennisgevende bevoegde autoriteit van het resultaat in kennis, alsmede, voorzover

mogelijk, van belangrijke tussentijdse ontwikkelingen.

6. Een bevoegde autoriteit van een lidstaat kan verzoeken dat een onderzoek wordt verricht door de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat op het grondgebied van die lidstaat.

Verder kan zij verzoeken dat aan een aantal leden van haar personeel toestemming wordt verleend om de leden van het personeel van de bevoegde autoriteit van de andere lidstaat gedurende het onderzoek te vergezellen.

Het onderzoek wordt evenwel verricht onder de eindverantwoordelijkheid van de lidstaat op het grondgebied waarvan het onderzoek plaatsvindt.

De bevoegde autoriteiten kunnen een verzoek om een onderzoek zoals bedoeld in de eerste alinea, of een verzoek dat leden van hun personeel worden vergezeld door leden van het personeel van de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat zoals bedoeld in de tweede alinea, van de hand wijzen indien:

a) een dergelijk onderzoek gevaar zou kunnen opleveren voor de soevereiniteit, de veiligheid of de openbare orde van de aangezochte staat, of

b) met betrekking tot dezelfde handelingen en tegen dezelfde personen reeds een gerechtelijke procedure is ingeleid bij de autoriteiten van de aangezochte staat, of

c) voor dezelfde handelingen en tegen dezelfde personen in de aangezochte lidstaat reeds een onherroepelijke uitspraak is gedaan.

7. [Met het oog op het vergemakkelijken van de samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten, kan de Commissie uitvoeringsmaatregelen vaststellen voor] de procedures inzake de uitwisseling van informatie en grensoverschrijdend onderzoek zoals bedoeld in de leden 2 tot en met 4 van dit artikel. [Deze maatregelen, die niet essentiële onderdelen van deze richtlijn beogen te wijzigen door haar aan te vullen, worden vastgesteld volgens de in artikel 48, lid 2 bis, bedoelde regelgevingsprocedure met toetsing.]

HOOFDSTUK IX

BENOEMING EN ONTSLAG

Artikel 37

Benoeming van wettelijke auditors of auditkantoren

1. De wettelijke auditor of het auditkantoor wordt benoemd door de algemene aandeelhouders- of ledenvergadering van de gecontroleerde entiteit.
2. De lidstaten mogen alternatieve regelingen of modaliteiten toestaan voor de benoeming van de wettelijke auditor of het auditkantoor, mits deze regelingen of modaliteiten bedoeld zijn om te waarborgen dat de wettelijke auditor of het auditkantoor onafhankelijk is van de bij het dagelijks bestuur betrokken leden van het leidinggevend orgaan of bestuursorgaan van de gecontroleerde entiteit.

Artikel 38

Ontslagneming en opzegging van wettelijke auditors of auditkantoren

1. De lidstaten zien erop toe dat wettelijke auditors of auditkantoren alleen om gegronde redenen kunnen worden ontslagen; verschil van mening over methoden van boekhoudkundige verwerking of controlewerkzaamheden zijn geen gegronde redenen voor ontslag.
2. De lidstaten zien erop toe dat de gecontroleerde entiteit en de wettelijke auditor of het auditkantoor de voor het stelsel van publiek toezicht bevoegde autoriteit of autoriteiten in kennis stellen van het ontslag of opzegging van de wettelijke auditor(s) of (het) auditkanto(o)r(en) tijdens de duur van de benoeming en hiervoor een afdoende motivering geven.

HOOFDSTUK X

BIJZONDERE BEPALINGEN BETREFFENDE DE WETTELIJKE CONTROLES VAN DE JAARREKENINGEN VAN ORGANISATIES VAN OPENBAAR BELANG

Artikel 39

Toepassing op niet-beursgenoteerde organisaties van openbaar belang

De lidstaten kunnen organisaties van openbaar belang waarvan de effecten niet worden ver-

handeld op een gereguleerde markt zoals bedoeld in artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG, en hun wettelijke auditor(s) of auditkanto(o)r(en) vrijstellen van één of meerdere van de eisen in dit hoofdstuk.

Artikel 40

Transparantieverlag

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

- a) een beschrijving van de juridische en eigendomsstructuur;
- b) wanneer het auditkantoor tot een netwerk behoort, een beschrijving van het netwerk en van de juridische en structurele regelingen binnen het netwerk;
- c) een beschrijving van de bestuurstructuur van het auditkantoor;
- d) een beschrijving van het interne kwaliteitbeheersingssysteem van het auditkantoor en een verklaring van het leidinggevende of bestuursorgaan betreffende de doeltreffendheid van de werking van dit systeem;
- e) een aanduiding van wanneer de laatste kwaliteitsbeoordeling zoals bedoeld in artikel 29 heeft plaatsgevonden;
- f) een lijst van de organisaties van openbaar belang waarbij het auditkantoor het afgelopen jaar wettelijke controles van jaarrekeningen heeft uitgevoerd;
- g) een verklaring betreffende de praktijken van het auditkantoor op het gebied van de onafhankelijkheid, waarin tevens wordt bevestigd dat een interne beoordeling van de naleving van de onafhankelijkheidseisen heeft plaatsgevonden;
- h) een verklaring inzake de door het auditkantoor gevolgde gedragslijn betreffende de permanente scholing van wettelijke auditors als bedoeld in artikel 13;

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

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

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

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

Artikel 41

Auditcomité

1. Elke organisatie van openbaar belang heeft een auditcomité. De lidstaten bepalen of auditcomités samengesteld moeten zijn uit niet bij het dagelijks bestuur betrokken leden van het leidinggevende en/of leden van het toezichthoudende orgaan van de gecontroleerde entiteit en/of leden die worden benoemd door de algemene aandeelhoudersvergadering van de gecontroleerde entiteit. Ten minste één lid van het auditcomité is onafhankelijk en beschikt over de nodige deskundigheid op het gebied van boekhouding en/of controle.

De lidstaten kunnen toestaan dat in organisaties van openbaar belang die voldoen aan de criteria van artikel 2, lid 1, onder f), van Richtlijn 2003/71/EG²⁰, de aan het auditcomité toegewezen taken worden uitgevoerd door het leidinggevende of het toezichthoudende orgaan als geheel, mits de voorzitter van een dergelijk orgaan geen voorzitter van het auditcomité is

²⁰ Richtlijn 2003/71/EG van het Europees Parlement en de Raad van 4 november 2003 betreffende het prospectus dat gepubliceerd moet worden wanneer effecten aan het publiek worden aangeboden of tot de handel worden toegelaten (PB L 345 van 31.12.2003, blz. 64).

indien hij of zij bij het dagelijks bestuur betrokken is.

2. Onverminderd de verantwoordelijkheid van de leden van het leidinggevende, bestuurs- of toezichthoudende orgaan of van andere leden die worden benoemd door de algemene aandeelhoudersvergadering van de gecontroleerde entiteit, heeft het auditcomité onder meer tot taak:

a) het monitoren van het financiële-verslaggevingsproces;

b) het monitoren van de doeltreffendheid van het internebeheersingssysteem, het eventuele interneauditsysteem en het risicomanagementsysteem van de vennootschap;

c) het monitoren van de wettelijke controle van de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening;

d) het beoordelen en monitoren van de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor of het auditkantoor, waarbij met name wordt gelet op de verlening van nevendiensten aan de gecontroleerde entiteit.

3. Het voorstel van het leidinggevende of toezichthoudende orgaan in een organisatie van openbaar belang inzake de benoeming van een wettelijke auditor of auditkantoor moet gebaseerd zijn op een aanbeveling van het auditcomité.

4. De wettelijke auditor of het auditkantoor brengt aan het auditcomité verslag uit over bij de wettelijke controle van de jaarrekening aan het licht gekomen belangrijke zaken, en met name ernstige tekortkomingen in het internebeheersingsproces met betrekking tot de financiële verslaggeving.

5. De lidstaten kunnen toestaan of bepalen dat het bepaalde in de leden 1 tot en met 4 niet van toepassing is op enige organisatie van openbaar belang met een orgaan dat soortgelijke bevoegdheden heeft als een auditcomité en dat is ingesteld en functioneert volgens de voorschriften van de lidstaat waarin de te controleren entiteit geregistreerd is. In dergelijke gevallen deelt de entiteit mee welk orgaan deze bevoegdheden uitoefent en wat de samenstelling ervan is.

6. De lidstaten kunnen van de verplichting tot instelling van een auditcomité vrijstellen:

a) elke organisatie van openbaar belang die een dochteronderneming is, in de zin van artikel 1 van Richtlijn 83/349/EEG, indien de onderneming op groepsniveau voldoet aan de in de leden 1 tot en met 4 van dit artikel gestelde eisen;

b) elke organisatie van openbaar belang die een instelling voor collectieve belegging is als omschreven in artikel 1, lid 2, van Richtlijn 85/611/EEG; de lidstaten mogen ook organisaties van openbaar belang vrijstellen die het collectief beleggen van door het publiek ingelegd kapitaal als enig doel hebben, die volgens het beginsel van risicospreiding werken en die niet streven naar juridische of bestuurlijke zeggenschap over emittenten van hun onderliggende beleggingen, mits deze instellingen voor collectieve belegging zijn toegelaten en onder toezicht van bevoegde autoriteiten staan en een bewaarder hebben die taken uitvoert die gelijkwaardig zijn aan die uit hoofde van Richtlijn 85/611/EEG;

c) elke organisatie van openbaar belang waarvan de enige zakelijke activiteit bestaat in het uitgeven van door activa gedekte waardepapieren, zoals gedefinieerd in artikel 2, lid 5, van Verordening (EG) nr. 809/2004 van de Commissie²¹; in die gevallen verlangt de lidstaat van de instelling dat zij het publiek uiteenzet waarom zij het niet dienstig acht hetzij een auditcomité in te stellen, hetzij een leidinggevend of toezichthoudend orgaan dat belast is met de uitvoering van de taken van een auditcomité;

d) elke kredietinstelling in de zin van artikel 1, lid 1, van Richtlijn 2000/12/EG, waarvan de aandelen niet zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt in enige lidstaat in de zin van artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG en die continu of herhaaldelijk alleen obligaties heeft uitgegeven, op voorwaarde dat al die obligaties een totaal nominaal bedrag van minder dan 100 000 000 EUR vertegenwoordigen en dat zij geen prospectus uit hoofde van Richtlijn 2003/71/EG heeft gepubliceerd.

²¹ PB L 149 van 30.4.2004, blz. 1

Artikel 42

Onafhankelijkheid

1. Bovendien het bepaalde in de artikelen 22 en 24 zien de lidstaten erop toe dat de wettelijke auditor of het auditkantoor die/dat de wettelijke controle van de jaarrekeningen van organisaties van openbaar belang uitvoert:

a) jaarlijks het auditcomité schriftelijk zijn onafhankelijkheid van de gecontroleerde organisatie van openbaar belang bevestigt;

b) jaarlijks alle voor de gecontroleerde entiteit verrichte nevendiensten meldt bij het auditcomité; en

c) met het auditcomité overleg voert over de bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor of het auditkantoor en de veiligheidsmaatregelen die zijn genomen om deze bedreigingen in te perken, zoals door de wettelijke auditor of het auditkantoor bijgehouden overeenkomstig artikel 22, lid 3.

2. De lidstaten zien erop toe dat de voornaamste vennoot/ vennoten die met de uitvoering van een wettelijke controle van de jaarrekeningen is/zijn belast, na uiterlijk zeven jaar vanaf de benoeming van de controleopdracht wordt/ worden ontslagen en pas na een periode van ten minste twee jaar opnieuw aan de controle van de gecontroleerde entiteit mag/mogen deelnemen.

3. De wettelijke auditor of de voornaamste vennoot die namens een auditkantoor een wettelijke controle van de jaarrekeningen uitvoert, mag pas een centrale leidinggevende functie in de gecontroleerde entiteit aanvaarden nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sinds hij of zij zich als wettelijke auditor of voornaamste vennoot uit de controleopdracht heeft teruggetrokken.

Artikel 43

Kwaliteitsborging

Bij wettelijke auditors en auditkantoren die wettelijke controles van jaarrekeningen van organisaties van openbaar belang uitvoeren, vindt de in artikel 29 bedoelde kwaliteitsbeoordeling ten minste om de drie jaar plaats.

HOOFDSTUK XI

INTERNATIONALE ASPECTEN

Artikel 44

Toelating van auditors van derde landen

1. Op voorwaarde van wederkerigheid mogen de bevoegde autoriteiten van een lidstaat een auditor van een derde land als wettelijke auditor toelaten, mits deze persoon het bewijs heeft geleverd dat hij of zij voldoet aan eisen gelijkwaardig aan die in de artikelen 4 en 6 tot en met 13.

2. Vooraleer een auditor van een derde land toe te laten die voldoet aan het bepaalde in lid 1, zien de bevoegde autoriteiten van een lidstaat toe op de naleving van de eisen van artikel 14.

Artikel 45

Registerinschrijving van en toezicht op auditors en auditororganisaties van derde landen

1. De bevoegde autoriteiten van een lidstaat gaan over tot registerinschrijving conform de artikelen 15 tot en met 17 van elke auditor en auditororganisatie van een derde land die een controleverklaring aflevert betreffende de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van een vennootschap die haar statutaire zetel buiten de Gemeenschap heeft en waarvan de effecten in die lidstaat zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de zin van artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG, behalve indien het bedrijf alleen een emittent is van effecten die in een lidstaat zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de zin van artikel 2, lid 1, onder b), van Richtlijn 2004/109/EG²², met een nominale waarde per eenheid van ten minste 50 000 EUR of, in het geval van effecten die in een andere munteenheid luiden, op de dag van uitgifte equivalent aan ten minste 50 000 EUR.

2. De artikelen 18 en 19 zijn van toepassing.

3. De lidstaten onderwerpen de in het register ingeschreven auditors en auditororganisaties

²² Richtlijn 2004/109/EG van het Europees Parlement en de Raad van 15 december 2004 betreffende de transparantievereisten die gelden voor informatie over uitgevende instellingen waarvan effecten tot de handel op een gereglementeerde markt zijn toegelaten (*PB L 390* van 31.12.2004, blz. 38).

van een derde land aan hun stelsels van publiek toezicht, hun kwaliteitsborgingsstelsels en hun onderzoeks- en sanctieregelingen. Een lidstaat mag er vanaf zien een in het register ingeschreven auditor en auditororganisatie van een derde land aan zijn kwaliteitsborgingsstelsel te onderwerpen indien een andere lidstaat, of een kwaliteitsborgingsstelsel uit een derde land dat als gelijkwaardig is beoordeeld in de zin van artikel 46, de betrokken auditor of de auditororganisatie van een derde land in de voorgaande drie jaar aan een kwaliteitsbeoordeling heeft onderworpen.

4. Onverminderd het bepaalde in artikel 46 hebben controleverklaringen betreffende de in lid 1 van dit artikel bedoelde jaarrekeningen of geconsolideerde jaarrekeningen welke zijn afgeleverd door auditors of auditororganisaties van een derde land die in de betrokken lidstaat niet in het register zijn ingeschreven, in deze lidstaat geen rechtsgevolg.

5. Een lidstaat mag alleen een auditororganisatie van een derde land in het register inschrijven wanneer:

a) deze voldoet aan eisen die gelijkwaardig zijn aan die welke in artikel 3, lid 3, worden gesteld;

b) de meerderheid van de leden van het leidinggevende of bestuursorgaan van de auditororganisatie van een derde land voldoet aan eisen die gelijkwaardig zijn aan die welke in de artikelen 4 tot en met 10 worden gesteld;

c) de auditor van een derde land die namens de auditororganisatie van een derde land de controle uitvoert, voldoet aan eisen die gelijkwaardig zijn aan die welke in de artikelen 4 tot en met 10 worden gesteld;

d) de controles van de in lid 1 bedoelde jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening worden uitgevoerd in overeenstemming met internationale controlestandaarden als bedoeld in artikel 26 en conform de voorschriften van de artikelen 22, 24 en 25, of gelijkwaardige standaarden en voorschriften;

e) deze op haar website een jaarlijks transparantieverlag publiceert dat de in artikel 40 be-

doelde informatie bevat, of zij aan gelijkwaardige openbaarmakingseisen voldoet.

6. [Teneinde uniforme toepassing van lid 5, onder d), van dit artikel te waarborgen, wordt de daarin bedoelde gelijkwaardigheid beoordeeld door de Commissie in samenwerking met de lidstaten. De Commissie neemt ter zake een besluit volgens de regelgevingsprocedure van artikel 48, lid 2. De lidstaten kunnen de in lid 5, onder d), van dit artikel bedoelde gelijkwaardigheid beoordelen, zolang de Commissie een dergelijk besluit niet heeft genomen. In dit verband kan de Commissie maatregelen treffen gericht op het verwezenlijken van algemene gelijkwaardigheidscriteria overeenkomstig de vereisten vastgelegd in de artikelen 22, 24, 25 en 26, die van toepassing zijn op alle derde landen en die door de lidstaten worden gebruikt voor het beoordelen van de gelijkwaardigheid op nationaal niveau. De criteria zijn niet strenger dan de vereisten vastgelegd in de artikelen 22, 24, 25 en 26. Deze maatregelen, die niet-essentiële elementen van deze richtlijn beogen te wijzigen door haar aan te vullen, worden vastgesteld volgens de in artikel 48, lid 2 bis, bedoelde regelgevingsprocedure met toetsing.]

Artikel 46

Afwijking in geval van gelijkwaardigheid

1. Op voorwaarde van wederkerigheid kunnen de lidstaten afzien van de toepassing van de in artikel 45, leden 1 en 3, gestelde eisen of deze wijzigen, mits de betrokken auditororganisatie of de betrokken auditor van een derde land in het derde land onderworpen is aan stelsels van publiek toezicht, kwaliteitsborgingsstelsels en onderzoeks- en sanctieregelingen die voldoen aan eisen die gelijkwaardig zijn aan die welke in de artikelen 29, 30 en 32 worden gesteld.

2. [Teneinde uniforme toepassing van lid 1 van dit artikel te waarborgen, wordt de daarin bedoelde gelijkwaardigheid beoordeeld door de Commissie in samenwerking met de lidstaten. De Commissie neemt ter zake een besluit volgens de regelgevingsprocedure van artikel 48, lid 2. De lidstaten kunnen de in lid 1 van dit artikel bedoelde gelijkwaardigheid beoordelen of vertrouwen op de beoordelingen van andere lidstaten, zolang de Commissie een dergelijk besluit niet heeft genomen. Indien de Commissie besluit dat niet aan de gelijkwaardigheidseis van lid 1 van

dit artikel wordt voldaan, kan zij de betrokken auditors en auditororganisaties toestaan hun controleactiviteiten gedurende een passende overgangperiode voort te zetten overeenkomstig de voorschriften van de relevante lidstaat. In dit verband kan de Commissie maatregelen treffen gericht op het verwezenlijken van algemene gelijkwaardigheidscriteria overeenkomstig de vereisten vastgelegd in de artikelen 29, 30 en 32, die van toepassing zijn op alle derde landen en die door de lidstaten worden gebruikt voor het beoordelen van de gelijkwaardigheid op nationaal niveau. De criteria zijn niet strenger dan de vereisten vastgelegd in de artikelen 29, 30 en 32. Deze maatregelen, die niet-essentiële elementen van deze richtlijn beogen te wijzigen door haar aan te vullen, worden vastgesteld volgens de in artikel 48, lid 2 bis, bedoelde regelgevingsprocedure met toetsing.]

3. De lidstaten stellen de Commissie in kennis van:

a) beoordelingen van de gelijkwaardigheden, als bedoeld in lid 2; en

b) de belangrijkste onderdelen van hun samenwerkingsovereenkomsten met derde landen met betrekking tot stelsels van publiek toezicht, kwaliteitsborgingsstelsels en onderzoeks- en sanctieregelingen, op basis van lid 1.

Artikel 47

Samenwerking met bevoegde autoriteiten van derde landen

1. De lidstaten mogen toestaan dat controle- of andere documenten die in het bezit zijn van wettelijke auditors of auditkantoren die door hen zijn toegelaten, aan de bevoegde autoriteiten van een derde land worden overgedragen, op voorwaarde dat:

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

b) deze controle- of andere documenten via de bevoegde autoriteiten van het land van herkomst aan de bevoegde autoriteiten van het be-

trokken derde land worden overgedragen nadat laatstgenoemde autoriteiten daarom hebben verzocht;

c) de bevoegde autoriteiten van het betrokken derde land voldoen aan eisen die overeenkomstig lid 3 adequaat zijn verklaard;

d) er tussen de betrokken bevoegde autoriteiten op wederkerigheid gebaseerde werkregelingen zijn overeengekomen;

e) de overdracht van persoonsgegevens aan derde landen geschiedt overeenkomstig hoofdstuk IV van Richtlijn 95/46/EG.

2. De in lid 1, onder d), bedoelde werkregelingen waarborgen dat:

a) de bevoegde autoriteiten het verzoek om controle- en andere documenten motiveren;

b) eenieder die werkzaam is of is geweest bij de bevoegde autoriteiten van het derde land die de informatie ontvangen, onderworpen is aan het beroepsgeheim;

c) de bevoegde autoriteiten van het derde land de controle- en andere documenten alleen mogen gebruiken voor de uitoefening van hun publiek toezicht-, kwaliteitsborgings- en onderzoeksfuncties die voldoen aan eisen die gelijkwaardig zijn aan die welke in de artikelen 29, 30 en 32 worden gesteld;

d) het verzoek van een bevoegde autoriteit van een derde land om controle- of andere documenten die in het bezit zijn van een wettelijke auditor of een auditkantoor, van de hand kan worden gewezen wanneer:

— de verstrekking van deze controle- of andere documenten gevaar zou kunnen opleveren voor de soevereiniteit, de veiligheid of de openbare orde van de Gemeenschap of de aangezochte lidstaat, of

— indien voor dezelfde handelingen en tegen dezelfde personen reeds een gerechtelijke procedure is ingeleid bij de bevoegde autoriteiten van de aangezochte lidstaat.

3. [Teneinde uniforme toepassing van lid 1, onder c), te waarborgen, wordt de daarin bedoelde

adequaatheid beoordeeld door de Commissie in samenwerking met de lidstaten. De Commissie neemt ter zake een besluit volgens de regelgevingsprocedure van artikel 48, lid 2. De lidstaten nemen de nodige maatregelen om zich naar het besluit van de Commissie te voegen.

Deze toetsing van de adequaatheid geschiedt op basis van de criteria van artikel 36 of grotendeels gelijkwaardige functionele resultaten. Eventuele in dit verband genomen maatregelen die niet-essentiële onderdelen van deze richtlijn beogen te wijzigen door haar aan te vullen en die de samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten beogen te vergemakkelijken, worden vastgesteld volgens de in artikel 48, lid 2 bis, bedoelde regelgevingsprocedure met toetsing.]

4. In uitzonderingsgevallen en in afwijking van lid 1 kunnen de lidstaten wettelijke auditors en auditkantoren die door hen zijn toegelaten, toestaan controle- en andere documenten rechtstreeks aan de bevoegde autoriteiten van een derde land over te dragen, op voorwaarde dat:

a) in het betrokken derde land onderzoeken zijn ingeleid door de bevoegde autoriteiten;

b) de overdracht niet in strijd is met de verplichtingen waaraan wettelijke auditors en auditkantoren moeten voldoen met betrekking tot de overdracht van controle- en andere documenten aan de bevoegde autoriteit van hun lidstaat van herkomst;

c) er werkregelingen met de bevoegde autoriteiten van het betrokken derde land bestaan uit hoofde waarvan de bevoegde autoriteiten van de lidstaat wederkerige rechtstreekse toegang hebben tot controle- en andere documenten van auditorganisaties van dat derde land;

d) de verzoekende bevoegde autoriteit van het betrokken derde land de bevoegde autoriteit van de lidstaat van herkomst van de wettelijke auditor of het auditkantoor in kennis stelt van elk rechtstreeks verzoek om inlichtingen, met opgave van de redenen voor dat verzoek;

e) de in lid 2 gestelde voorwaarden in acht worden genomen.

5. De Commissie kan [...] de in lid 4 bedoelde uitzonderingsgevallen nader omschrijven, teneinde de samenwerking tussen bevoegde autoriteiten te vergemakkelijken en uniforme toepassing van dat lid te garanderen. [Deze maatregel, die niet essentiële onderdelen van deze richtlijn beoogt te wijzigen door haar aan te vullen, wordt vastgesteld volgens de in artikel 48, lid 2 bis bedoelde regelgevingsprocedure met toetsing.]

6. De lidstaten stellen de Commissie in kennis van de in de leden 1 en 4 bedoelde werkregelingen.

HOOFDSTUK XII OVERGANGS- EN SLOTBEPALINGEN

Artikel 48

Comité

1. De Commissie wordt bijgestaan door een comité (hierna „het comité” genoemd).

2. Wanneer naar dit lid wordt verwezen, zijn de artikelen 5 en 7 van Besluit 1999/468/EG van toepassing, met inachtneming van artikel 8 van dat besluit.

De in artikel 5, lid 6, van Besluit 1999/468/EG bedoelde termijn wordt vastgesteld op drie maanden.

[2 bis. Wanneer naar dit lid wordt verwezen, zijn artikel 5 bis, leden 1 tot en met 4, en artikel 7 van Besluit 1999/468/EG van toepassing, met inachtneming van artikel 8 van dat besluit.]

[3. Uiterlijk op 31 december 2010, en vervolgens ten minste om de drie jaar, toetst de Commissie de bepalingen betreffende haar uitvoeringsbevoegdheden en dient zij bij het Europees Parlement en de Raad een verslag in over de werking van deze bevoegdheden. In dit verslag wordt met name onderzocht of het noodzakelijk is dat de Commissie op deze richtlijn wijzigingen voorstelt, teneinde een passende reikwijdte van de aan de Commissie verleende uitvoeringsbevoegdheden te waarborgen. De conclusie volgens welke een wijziging al dan niet noodzakelijk is, wordt nader gemotiveerd. Indien noodzakelijk gaat het verslag vergezeld van een wetgevingsvoorstel tot wijziging van de

bepalingen die aan de Commissie uitvoeringsbevoegdheden verlenen.]

Artikel 49

Wijziging van Richtlijn 78/660/EEG en Richtlijn 83/349/EEG

1. Richtlijn 78/660/EEG wordt als volgt gewijzigd:

a) in artikel 43, lid 1, wordt het volgende punt toegevoegd:

„15. afzonderlijk, de tijdens het boekjaar door de wettelijke auditor of het auditkantoor aangerekende totale honoraria voor de wettelijke controle van jaarrekeningen, de totale honoraria voor andere assurance-opdrachten, de totale honoraria voor belastingadviesdiensten en de totale honoraria voor andere niet-controlediensten. De lidstaten kunnen bepalen dat deze vereiste niet van toepassing is indien de vennootschap is opgenomen in de geconsolideerde jaarrekeningen die overeenkomstig artikel 1 van Richtlijn 83/349/EEG moeten worden opgesteld, mits deze informatie in de toelichting bij de jaarrekeningen wordt vermeld.”;

b) artikel 44, lid 1, wordt vervangen door:

„1. De lidstaten kunnen toestaan dat de in artikel 11 bedoelde vennootschappen een verkorte toelichting opstellen waarin de in artikel 43, lid 1, punten 5 tot en met 12, punt 14, onder a), en punt 15 genoemde gegevens achterwege worden gelaten. In de toelichting wordt evenwel voor het geheel van de betrokken posten de in artikel 43, lid 1, punt 6, verlangde informatie door middel van een totaalbedrag verstrekt.”;

c) artikel 45, lid 2, wordt vervangen door:

„2. Het bepaalde in lid 1, onder b), is ook van toepassing op de in artikel 43, lid 1, punt 8, genoemde gegevens. De lidstaten kunnen de in artikel 27 bedoelde vennootschappen toestaan de in artikel 43, lid 1, punt 8, genoemde gegevens achterwege te laten. De lidstaten kunnen de in artikel 27 bedoelde vennootschappen tevens toestaan de in artikel 43, lid 1, punt 15, genoemde gegevens achterwege te laten, op voorwaarde dat deze gegevens worden verstrekt aan het stelsel van publiek toezicht als bedoeld in artikel 32 van Richtlijn 2006/43/EG van het

Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen²³, indien het stelsel van publiek toezicht hierom verzoekt.”

2) In artikel 34 van Richtlijn 83/349/EEG wordt het volgende punt toegevoegd:

„16. afzonderlijk, de tijdens het boekjaar door de wettelijke auditor of het auditkantoor aangerekende totale honoraria voor de wettelijke controle van de jaarrekening, de totale honoraria voor andere assurance-opdrachten, de totale honoraria voor belastingadviesdiensten en de totale honoraria voor andere niet-controlediensten.”.

Artikel 50

Intrekking van Richtlijn 84/253/EEG

Met ingang van 29 juni 2006 wordt Richtlijn 84/253/EEG ingetrokken. Verwijzingen naar de ingetrokken richtlijn gelden als verwijzingen naar deze richtlijn.

Artikel 51

Overgangsbepaling

Wettelijke auditors en auditkantoren die overeenkomstig Richtlijn 84/253/EEG door de bevoegde autoriteiten zijn toegelaten vóór de inwerkingtreding van de in artikel 53, lid 1, bedoelde bepalingen, worden beschouwd als zijnde toegelaten overeenkomstig deze richtlijn.

Artikel 52

Minimumharmonisatie

De lidstaten die de wettelijke controle van jaarrekeningen verplicht stellen, kunnen strengere voorschriften vaststellen, tenzij in de tekst van de richtlijn anders is vermeld.

²³ PB L 157 van 9.6.2006, blz. 87.

Artikel 53

Omzetting

1. De lidstaten dienen vóór 29 juni 2008 de bepalingen vast te stellen die nodig zijn om aan deze richtlijn te voldoen. Zij stellen de Commissie daarvan onverwijld in kennis.

2. Wanneer de lidstaten die bepalingen aannemen, wordt in de bepalingen zelf of bij de officiële bekendmaking daarvan naar deze richtlijn verwezen. De regels voor de verwijzing worden vastgesteld door de lidstaten.

3. De lidstaten delen de Commissie de tekst van de belangrijkste bepalingen van intern recht mee die zij op het onder deze richtlijn vallende gebied vaststellen.

Artikel 54

Inwerkingtreding

Deze richtlijn treedt in werking op de twintigste dag volgende op die van haar bekendmaking in het *Publicatieblad van de Europese Unie*.

Artikel 55

Adressaten

Deze richtlijn is gericht tot de lidstaten.

Gedaan te Straatsburg, 17 mei 2006.

Voor het Europees Parlement

De voorzitter

J. BORRELL FONTELLES

Voor de Raad

De voorzitter

H. WINKLER

ADVIES VAN 13 FEBRUARI 2007 inzake de Koninklijke besluiten die de Richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen beogen om te zetten

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen verheugt zich over het door de federale Regering tijdens de vergadering van de Ministerraad van 19 januari 2007 genomen initiatief om de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen zo spoedig mogelijk om te zetten.

Krachtens artikel 102 van de wet van 20 juli 2006 houdende diverse bepalingen (*Belgisch Staatsblad*, 28 juli 2006, Ed. 2), kan de Koning, bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad, de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen omzetten. Deze machtiging aan de Koning verleend door de wet van 20 juli 2006 vervalt, overeenkomstig de bepalingen vervat in artikel 103, § 3 van bovengenoemde wet, op 31 december 2007.

Op 1 februari 2007 werd de Hoge Raad dringend verzocht een advies uit te brengen over de hervorming van het revisoraat met betrekking tot de omzetting van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van rekeningen.

In het kader van zijn vraag om advies, heeft de Minister van Economie eveneens een vraag om advies gericht aan de Hoge Raad met betrekking tot verschillende koninklijke besluiten die tot doel hebben de bepalingen vervat in de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, op te nemen in het wettelijk en reglementair Belgisch kader. Het betreft:

- het ontwerp van koninklijk besluit betreffende de toegang tot het beroep van bedrijfsrevisor tot opheffing van het koninklijk

besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren;

- het ontwerp van koninklijk besluit tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren;
- het ontwerp van koninklijk besluit tot opheffing van het koninklijk besluit van 15 mei 1985 tot uitvoering van de overgangsbepalingen in de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, ingevoegd door de wet van 21 februari 1985;
- het ontwerp van koninklijk besluit tot vaststelling van de datum van inwerkingtreding van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006 en houdende omzetting van de Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad;
- het ontwerp van koninklijk besluit tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren;
- het ontwerp van koninklijk besluit betreffende bepaalde aspecten van de tuchtregeling van de bedrijfsrevisoren;
- het ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit van 14 februari 1989 tot vaststelling van de voorwaarden voor toekenning van de hoedanigheid van lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren aan de natuurlijke personen en de rechtspersonen bedoeld in artikel 4^{ter} van de wet van 22 juli 1953 tot oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren.

Dit verklaart waarom de Hoge Raad het initiatief heeft genomen om het geheel van deze koninklijke besluiten te onderzoeken in relatie tot het voorontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006 en houdende omzetting van de Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad, zoals meegedeeld door de Minister van Economie.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft als wettelijke opdracht¹ via adviezen of aanbevelingen die hij op eigen initiatief of op verzoek uitbrengt en die bestemd zijn voor de Regering of de beroepsorganisaties waarin de economische beroepen zijn ondergebracht, het geldende wettelijke en reglementaire kader voor de economische beroepen mee uit te bouwen.

Krachtlijnen

De Hoge Raad werd dringend verzocht een advies uit te brengen over de hervorming van het revisoraat met betrekking tot de omzetting van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen.

De Hoge Raad benadrukt, in het kader van dit advies, dat hij de door de federale Regering in het ontwerp van koninklijk besluit inzake bijzondere volmachten weerhouden visie bijtreedt, met name de invoering van een stelsel van publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, met inbegrip van meer bepaald de oprichting van een "Kamer van verwijzing en instaatstelling".

De Hoge Raad verheugt zich over het feit dat de Regering, aan de hand van dit bijzonder volmachtenbesluit, de rol van de Hoge Raad in het kader van het uitwerken van de beroepsnormen, bekrachtigt door enerzijds te voorzien in de goedkeuring van de beroepsnormen en -aanbevelingen door de Hoge Raad, en door, anderzijds, een mechanisme *ad hoc* in te voeren dat de verantwoordelijkheid voor

de goedkeuring van adviezen, omzendbrieven en mededelingen toevertrouwt aan het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

De Hoge Raad is van mening dat het van belang is een evolutief systeem van publiek toezicht in te voeren waarbij de verworven kennis hieromtrent op Belgisch vlak als uitgangspunt kan worden genomen. België was immers de voorloper in 1985 door de oprichting, meer dan twintig jaar geleden, van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, embryo van een orgaan van publiek toezicht, belast met het uitbrengen van adviezen over de normatieve en reglementaire aspecten van het beroep van bedrijfsrevisor.

Teneinde doeltreffend te zijn en als dusdanig te worden erkend, moet het Belgische stelsel van publiek toezicht rekening houden met een internationale tweevoudige dimensie:

- **het waarborgen van een "level playing field" in België, vergelijkbaar met dat van de andere Lidstaten van de Europese Unie;**
- **het waarborgen van de erkenning door de buiten de Europese Unie gevestigde organen van publiek toezicht.**

De Hoge Raad stelt tevens voor om in het bijzonder volmachtenbesluit te verduidelijken welk orgaan belast zou zijn met de coördinatie op nationaal vlak van de verschillende instanties die deel uitmaken van het systeem van publiek toezicht. De Hoge Raad is bereid deze coördinatie rol op zich te nemen.

Volgens de Hoge Raad is het van belang dat de krachtens het bijzonder volmachtenbesluit opgerichte "Kamer van verwijzing en instaatstelling", wezenlijk in staat is om, desgevallend, een onderzoek in te stellen in een dossier, dat kan leiden tot het instellen van een tuchtonderzoek. Dit systeem vergt, enerzijds, gepaste financiële middelen en, anderzijds, personeel dat beschikt over de gewenste ervaring.

De Hoge Raad merkt hierbij op dat:

- de verslaggevers genieten van een administratief en geldelijk statuut dat hun onafhankelijkheid waarborgt. De Koning bepaalt onder andere het statuut van de verslaggevers volgens de regels van de vlakke loopbaan;
- het budget van de Kamer van verwijzing en instaatstelling wordt jaarlijks vastgesteld op

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

basis van de kosten van het voorbije jaar, met een maximum van 400.000 EUR.

Het systeem van publiek toezicht ingevoerd door het koninklijk besluit inzake bijzondere volmachten, dat ter advies werd voorgelegd, zou, volgens de Hoge Raad, binnen enkele jaren moeten worden geëvalueerd met het oog op de waardering van de doeltreffendheid van het in 2007 ingevoerde systeem.

▲ 1. Stelsel van publiek toezicht

▲ 1.1. Karakteristieken van de richtlijn inzake publiek toezicht

Het komt toe aan elke Lidstaat een doeltreffend stelsel van publiek toezicht² voor wettelijke auditors en auditkantoren op te zetten waarvan de karakteristieken de volgende zijn:

- Het publiek toezicht behelst alle wettelijke auditors en alle auditkantoren, onafhankelijk van de ondernemingscategorieën waarin zij actief zijn.
- Het publiek toezicht wordt uitgevoerd door één of meerdere organen die het "stelsel van publiek toezicht" vormen.
- Het stelsel van publiek toezicht wordt beheerd door personen die zelf geen beroepsbeoefenaars³ zijn maar voldoende bekend zijn met de vakgebieden die voor de wettelijke controle van jaarrekeningen van belang zijn. De bij het beheer van het stelsel van publiek toezicht betrokken personen worden geselecteerd volgens een onafhankelijke en transparante benoemingsprocedure.
- De opdrachten van het stelsel van publiek toezicht hebben betrekking:
 - o enerzijds op de algemene aspecten van het beroep van wettelijke auditor: eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op de goedkeuring van normen op het gebied van beroepsethiek en interne kwaliteitsbeheersing van auditkantoren, alsook van controlestandaarden; en

² Artikel 32 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006.

³ De richtlijn staat evenwel elke Lidstaat toe dat een minderheid van beroepsbeoefenaren bij het beheer van het stelsel van publiek toezicht is betrokken.

o *anderzijds op de individuele aspecten van wettelijke auditors*: eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op de toelating en registerinschrijving van wettelijke auditors en auditkantoren; maar tevens op de permanente scholing, kwaliteitsborging en onderzoeks- en tuchtregelingen.

- Het stelsel van publiek toezicht heeft het recht, waar nodig, om onderzoeken met betrekking tot wettelijke auditors en auditkantoren te verrichten en passende maatregelen te nemen.
- Het stelsel van publiek toezicht is transparant. Dat houdt onder meer in dat jaarlijks werkprogramma's en activiteitenverslagen worden gepubliceerd.
- Aan het stelsel van publiek toezicht zijn voldoende financiële middelen toegewezen. De financiering van het stelsel is afdoende verzekerd en gevrijwaard tegen ongewenste beïnvloeding door wettelijke auditors en auditkantoren.

▲ 1.2. Samenstelling van het stelsel van publiek toezicht in België

Artikel 43 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren, zoals deze zal worden gewijzigd door artikel 64 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006, bepaalt, in de eerste paragraaf: "het systeem van publiek toezicht, waarop de eindverantwoordelijkheid van het toezicht rust, is samengesteld uit:

- de Minister die bevoegd is voor Economie,
- de Procureur-generaal,
- de Kamer van verwijzing en instaatstelling,
- de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en
- het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris."

De Hoge Raad staat positief tegenover het initiatief om de samenstelling van het stelsel van publiek toezicht te definiëren, maar wenst evenwel de aandacht te vestigen op het belang om de taken te definiëren voor elk van de verschillende componenten van dit stelsel van toezicht.

- **Voor wat betreft de Minister van Economie**: zijn rol, als component van het stelsel van publiek toezicht, bestaat duidelijk erin aan de Regering en het Parlement wettelijke en reglementaire bepalingen voor te stellen,

die betrekking hebben op het beroep van bedrijfsrevisor, met het oog op hun invoering. Hij is bovendien bevoegd voor de goedkeuring van de normen en aanbevelingen van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, nadat de Hoge Raad voor de Economische Beroepen deze normen en aanbevelingen op zijn beurt heeft goedgekeurd (artikel 30 nieuwe wet 1953 – Artikel 43 van het ontwerp van koninklijk besluit in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006). De Minister is tevens bevoegd om, in bepaalde omstandigheden, beroepsnormen onmiddellijk in te voeren, na advies van de Raad van het Instituut en de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

- **Voor wat betreft de Procureur-generaal:** zijn rol, als component van het stelsel van publiek toezicht, situeert zich op het vlak van de mogelijkheid beroep aan te tekenen tegen elke beslissing van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren inzake het bijhouden van het openbaar register (artikel 9 nieuwe wet 1953 – Artikel 17 van het ontwerp van koninklijk besluit in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006).
- **Voor wat betreft de Kamer van verwijzing en instaatstelling:** haar rol, als component van het stelsel van publiek toezicht, is de beoordeling van de conclusies van de kwaliteitscontroles (artikel 50 nieuwe wet 1953 – Artikel 66 van het ontwerp van koninklijk besluit in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006) en bij te dragen aan het toezicht van de bedrijfsrevisoren (artikel 46 nieuwe wet 1953 – Artikel 66 van het ontwerp van koninklijk besluit in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006). Door middel van de kwaliteitscontrole heeft de Kamer van verwijzing en instaatstelling eveneens de eindverantwoordelijkheid inzake permanente vorming.
- **Voor wat betreft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen:** zijn rol, als component van het stelsel van publiek toezicht, is
 - o de goedkeuring, *a priori*, van de normen en aanbevelingen voorgesteld door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (artikel 30 nieuwe wet 1953 – Artikel 43 van het ontwerp van koninklijk besluit in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006);
 - o de analyse, *a posteriori*, van de inhoud van de adviezen, omzendbrieven en mededelingen goedgekeurd door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (artikel 30 nieuwe wet 1953 – Artikel 43 van het ontwerp van koninklijk besluit in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006).
- **Voor wat betreft het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris:** zijn rol, als component van het stelsel van publiek toezicht, is het geven van een advies, *a priori*, en het uitvoeren van een controle, *a posteriori*, over de verenigbaarheid van een prestatie van een commissaris met de onafhankelijkheid in de uitoefening van zijn functie (artikel 133, §10 Wetboek van vennootschappen).

De Hoge Raad leidt uit de analyse van het stelsel van toezicht, zoals beschreven in artikel 32 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006, af dat dit stelsel geen betrekking heeft op het (de) orga(n)en / instantie(s) belast met de uitspraak inzake tuchtverwijzingen. Dit is de reden waarom de tuchtinstanties (Tuchtcommissie / Commissie van Beroep), in de voor advies voorgelegde tekst, geen deel uitmaken van het stelsel van publiek toezicht. In dat verband dient te worden benadrukt dat de magistraten, aangeduid om te zetelen in deze tuchtinstanties, benoemd zijn door de Minister van Justitie.

Algemeen gesteld staat de Hoge Raad gunstig tegenover het initiatief, genomen door de federale Regering ter gelegenheid van de zitting van de Ministerraad van 19 januari 2007, ten einde een stelsel van publiek toezicht te organiseren waarop de eindverantwoordelijkheid (“ultimate responsibility”) rust, zowel inzake de erkenning en de inschrijving van bedrijfsrevisoren en auditkantoren, als inzake het uitwerken van beroepsnormen (normen op het gebied van de beroepsethiek en interne kwaliteitsbeheersing van auditkantoren, alsook controlestandaarden), de permanente vorming, de kwaliteitscontrole en het toezicht.

De Hoge Raad verheugt zich over het feit dat de Regering, aan de hand van dit bijzonder volmachtenbesluit, de rol van de Hoge Raad in het kader van het uitwerken van de beroepsnormen, bekrachtigt door enerzijds te voorzien in de goedkeuring van de beroepsnormen en -aanbevelingen door de Hoge Raad, en door, ander-

zijds, een mechanisme ad hoc in te voeren dat de verantwoordelijkheid voor de goedkeuring van adviezen, omzendbrieven en mededelingen toevertrouwt aan het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

Verder is de Hoge Raad van mening dat het van belang is om de bepaling inzake de invoering en goedkeuring van de beroepsmatige normen en aanbevelingen via de volgende maatregel aan te vullen: opdat de Hoge Raad zijn toezichtrol inzake de totstandkoming van de beroepsmatige normen en aanbevelingen ten volle zou kunnen spelen, *is het van belang dat, indien de Hoge Raad in een bepaalde materie tekortkomingen vaststelt inzake de normatieve en reglementaire teksten die niet gedekt zijn door maatregelen op Europees niveau, de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren ertoe gehouden is om het aspect, zoals door de Hoge Raad geïdentificeerd, binnen een redelijke termijn te onderzoeken.*

Om te voldoen aan het volledig karakter van het stelsel van publiek toezicht, is de Hoge Raad echter van mening

1°) dat het gepast zal zijn om op middellange termijn het statuut, de werkwijze en de bevoegdheden van de organen die ermee belast zijn een uitspraak te doen over individuele gevallen, te analyseren (Kamer van verwijzing en instaatstelling enerzijds en de tuchtinstanties anderzijds) zoals dit gebeurt in de andere Lidstaten van de Europese Unie, zelfs indien dit buiten de stricte omzetting van de Richtlijn 2006/43/EG valt;

2°) dat het gepast is om te voorzien in een erkenningsreglement, naar het voorbeeld van het stagereglement, zodanig dat kan nagegaan worden dat de Minister, bevoegd voor Economie, toezicht uitoefent over de manier waarop de ledenlijst wordt bijgehouden (natuurlijke personen en auditkantoren). Hiertoe zou het eerste lid van artikel 18 van de wet van 22 juli 1953 moeten worden aangevuld (artikel 29 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006).

▲ 1.3. Hoedanigheid van leden van het stelsel van publiek toezicht en coördinatie op nationaal vlak

De leden van de Hoge Raad stellen met genoegen vast dat de tweede paragraaf van het artikel 43 van de wet van 22 juli 1953 (artikel 64 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006) voorziet in onverenigbaarheden om deel uit te maken van de organen van publiek toezicht (geen lid zijn van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (of geen lid zijn geweest in de voorbije drie jaren), van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten of van het Beroepsinstituut van de erkende Boekhouders en Fiscalisten).

Bovendien zijn bijkomende onverenigbaarheden ingevoegd voor wat betreft de verslaggevers van de Kamer van verwijzing en instaatstelling: deze mogen niet de hoedanigheid hebben van lid van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, van lid van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen of van lid van het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris (artikel 66 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006).

De Hoge Raad is van mening dat het gepast zou zijn om in artikel 64 van dit bijzonder volmachtenbesluit (en niet in een in uitvoering van deze bepaling te nemen uitvoeringsbesluit) te preciseren welk orgaan zou belast worden met de coördinatie op nationaal vlak van de diverse instanties van het stelsel van publiek toezicht, en dit teneinde een efficiënte samenwerking te waarborgen, op communautair vlak, van de werkzaamheden inzake publiek toezicht in België.

Gezien de opdrachten met algemene draagwijdte die aan de Hoge Raad sedert meer dan twintig jaar zijn toegekend, gezien zijn transversale opdracht die betrekking heeft op het geheel van de economische beroepen en gezien zijn statuut, zijn samenstelling en zijn werkwijze, stelt de Hoge Raad zich de vraag of de Hoge Raad voor de Economische Beroepen niet zou kunnen voorgesteld worden om deze coördinatierol op zich te nemen.

In verband met het artikel 64 van het ontwerp van besluit is het verder aan te bevelen om in het tweede lid van de eerste paragraaf van het

artikel 43 te preciseren dat de Koning de nadere regels inzake de samenstelling, de organisatie, de werking en de wijze van financiering van de in België gevestigde organen bepaalt, **“voor zover deze aspecten niet door een specifieke wetgeving worden geregeld”**. Inderdaad, het is gepast rekening te houden met hetgeen reeds bestaat op het vlak van het stelsel van publiek toezicht, hetzij met betrekking tot de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen), hetzij met betrekking tot het Advies - en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris (Wetboek van vennootschappen).

Overeenkomstig de bepaling opgenomen in de overweging 20, voorafgaand aan de Richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006, is het gepast te beklemtonen dat “de aanwijzing van één voor de samenwerking verantwoordelijke instelling niet (mag) beletten dat elke autoriteit rechtstreeks samenwerkt met de overige bevoegde autoriteiten van de lidstaten.”.

▲ 1.4. Tuchtonderzoeken gevoerd door het orgaan van publiek toezicht

Paragraaf 5 van artikel 32 van de Richtlijn 2006/43/EG bepaalt: *“Het stelsel van publiek toezicht heeft het recht, waar nodig, om onderzoeken met betrekking tot wettelijke auditors en auditkantoren te verrichten en passende maatregelen te nemen.”*.

Deze maatregel is in Belgisch recht omgezet in artikel 49, § 2 van de wet van 22 juli 1953 (nieuw) (Artikel 66 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006) door “in uitzonderlijke, specifiek met redenen omklede omstandigheden” de Kamer van verwijzing en instaatstelling toe te laten onderzoeken te verrichten met betrekking tot bedrijfsrevisoren natuurlijke personen en auditkantoren.

De Hoge Raad oordeelt dat de voorwaarden die de Kamer van verwijzing en instaatstelling toelaten om dergelijke onderzoeken te verrichten, veel restrictiever zijn dan de geest van de Richtlijn. De Hoge Raad is bijgevolg van mening dat het gepast is om de uitdrukking ***“in specifiek met redenen omklede omstandigheden”*** minstens te vervangen door de uitdrukking ***“indien zij dit wenselijk acht”***.

Zo ook is de geest van paragraaf 5 van artikel 32 van de Richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 erop gericht om het orgaan van publiek toezicht zelf, in voorkomend geval, de onderzoeken te laten uitvoeren. In dit verband is het wenselijk dat de verslaggevers van de Kamer van verwijzing en instaatstelling beschikken over voldoende middelen om zelf dit soort onderzoeken daadwerkelijk uit te voeren. Dit zal niet zonder gevolg zijn voor de vereiste kenmerken om als verslaggever van de Kamer van verwijzing en instaatstelling te kunnen worden benoemd.

Bovendien is de Hoge Raad van oordeel, rekening houdend met de nieuwigheden die inzake het stelsel van publiek toezicht zijn ingevoerd en met de noodzakelijke uitoefening van de “level playing field” tussen de verschillende lidstaten van de Europese Unie en de wederzijdse erkenning van de extra-communautaire instanties, dat het gepast zou zijn te beoordelen, in functie van de ervaringen in verschillende lidstaten, in welke mate de Kamer van verwijzing en instaatstelling daadwerkelijk zal hebben kunnen optreden als een onderdeel van het stelsel van publiek toezicht, waarop de eindverantwoordelijkheid inzake kwaliteitscontrole en toezicht rust.

▲ 1.5. Transparantie van het stelsel van publiek toezicht

Paragraaf 6 van artikel 32 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 legt transparantie op aan het stelsel van publiek toezicht. Deze transparantie “houdt onder meer in dat jaarlijks werkprogramma’s en activiteitenverslagen worden gepubliceerd”.

De Hoge Raad houdt eraan te onderlijnen dat deze transparantiereguleer in de huidige wetgeving bestaat voor twee organen van het stelsel van publiek toezicht, met name voor de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en het Advies - en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris.

Daarentegen merkt de Hoge Raad op dat geen enkele maatregel van deze aard voorzien wordt noch voor de Procureur-generaal noch voor de Kamer van verwijzing en instaatstelling, terwijl ze allebei deel uitmaken van het stelsel van publiek toezicht opgericht in België.

Teneinde de vermenigvuldiging van publicaties van die aard te vermijden, stelt de Hoge Raad voor te voorzien in de organisatie van een overleg, door het orgaan van het stelsel van publiek toezicht belast met de coördinatie op Belgisch niveau, en in het houden van coördinatievergaderingen, bijvoorbeeld om de zes maanden. Dit zou moeten leiden tot de publicatie van een werkprogramma en een jaarverslag voor alle componenten van het stelsel van toezicht. Dit orgaan zal periodiek verslag uitbrengen aan de Minister van Economie.

Dit zou kunnen leiden tot de centralisatie van de publicatie van werkprogramma's en van jaarlijkse activiteitenverslagen en het zou de coherentie tussen de verschillende componenten van het stelsel van publiek toezicht moeten waarborgen.

▲ 1.6. *Overgangsmaatregelen*

Overeenkomstig artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 (nieuw) (artikel 43 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006) wordt de Hoge Raad voor de Economische Beroepen belast met de goedkeuring van de **normen**

en aanbevelingen aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

Het is van belang om overgangsbepalingen op te nemen met het oog op de goedkeuring, enerzijds, door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en, anderzijds, door de Minister van Economie, van het geheel van controlenormen en –aanbevelingen aangenomen tot op de dag van vandaag.

Overeenkomstig artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 (nieuw) (artikel 43 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006) wordt de Hoge Raad bovendien belast met de uitvoering van een controle *a posteriori* over de **adviezen, omzendbrieven en mededelingen** van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

Opnieuw is het van belang overgangsmaatregelen op te nemen om de Hoge Raad ermee te belasten het geheel van deze adviezen, omzendbrieven en mededelingen goed te keuren. Dit veronderstelt de ter beschikkingstelling van het geheel van deze adviezen, omzendbrieven en mededelingen en de bepaling van een termijn voor analyse door de Hoge Raad.

De omzetting van artikel 32 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 inzake het voorgesteld stelsel van publiek toezicht kan als volgt schematisch worden weergegeven:

Richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006	Omzetting in Belgisch recht
<p>Artikel 32 Beginnelsen van het publiek toezicht</p>	
<p>1. De lidstaten zetten een doeltreffend stelsel van publiek toezicht op voor wettelijke auditors en auditkantoren. Dit stelsel is gebaseerd op de beginselen uiteengezet in de leden 2 tot en met 7.</p>	<p>Het systeem van publiek toezicht, waarop de eindverantwoordelijkheid van het toezicht rust, is samengesteld uit:</p> <ul style="list-style-type: none"> - de Minister die bevoegd is voor Economie, - de Procureur-generaal, - de Kamer van verwijzing en instaatstelling, - de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en - het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris.” <p>(artikel 43, § 1, eerste lid, nieuwe wet 1953) (Artikel 34 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006).</p>
<p>2. Alle wettelijke auditors en auditkantoren zijn aan publiek toezicht onderworpen.</p>	<p>Naleving van deze bepaling door de verschillende componenten van het systeem van publiek toezicht.</p>
<p>3. Het stelsel van publiek toezicht wordt beheerd door personen die zelf geen beroepsbeoefenaars zijn maar voldoende bekend zijn met de vakgebieden die voor de wettelijke controle van jaarrekeningen van belang zijn. De lidstaten kunnen evenwel toestaan dat een minderheid van beroepsbeoefenaren bij het beheer van het stelsel van publiek toezicht is betrokken. De bij het beheer van het stelsel van publiek toezicht betrokken personen worden geselecteerd volgens een onafhankelijke en transparante benoemingsprocedure.</p>	<p>De leden van de organen van het publiek toezicht mogen geen bedrijfsrevisor zijn en evenmin lid zijn van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten of van het Beroepsinstituut van de erkende Boekhouders en Fiscalisten. Dit verbod is van toepassing op de oud-bedrijfsrevisoren die het beroep sinds minder dan drie jaar hebben verlaten.</p> <p>(artikel 43, § 2 nieuwe wet 1953) (Artikel 34 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006)</p> <p>Bijkomende onverenigbaarheden werden ingevoegd voor wat betreft de verslaggevers van de Kamer van verwijzing en instaatstelling: de hoedanigheid van lid van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, van lid van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en van lid van het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris. (Artikel 66 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006)</p> <p>Voor wat betreft de bekwaamheden van de verslaggevers van de Kamer van verwijzing en instaatstelling, worden vermoed te beschikken over de nodige bekwaamheden:</p> <ul style="list-style-type: none"> - magistraten, - advocaten, - bedrijfsjuristen, - notarissen, en - andere houders van een <i>master</i>-diploma die een nuttige ervaring in de door voormelde Europese Richtlijn beoogde materies aantonen. <p>(Artikel 66 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006)</p>

4. Op het stelsel van publiek toezicht rust de eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op:	
a) de toelating en registerinschrijving van wettelijke auditors en auditkantoren; en	De Procureur-generaal kan beroep aantekenen tegen elke beslissing van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren inzake het bijhouden van het openbaar register. Het past te voorzien in de invoering van een erkenningsreglement.
b) de goedkeuring van normen op het gebied van beroepsethiek en interne kwaliteitbeheersing van auditkantoren, alsook van controlestandaarden; en	De Hoge Raad voor de Economische Beroepen is belast met de goedkeuring van de normen en aanbevelingen voorgesteld door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Deze goedkeuring wordt gevolgd door een goedkeuring van de Minister van Economie . De goedkeuring van deze normen en aanbevelingen zal gepubliceerd worden in het Belgisch Staatsblad. De adviezen, omzendbrieven en mededelingen dienen te worden overgemaakt aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen tegelijkertijd met de overmaking aan de bedrijfsrevisoren. De Hoge Raad zal belast worden met een controle, <i>a posteriori</i> . Het past te voorzien in specifieke maatregelen inzake de goedkeuring van het bestaand referentiekader alvorens de nieuwe reglementering in te voeren.
c) permanente scholing, kwaliteitsborging en onderzoeks- en tuchtregelingen.	De Kamer van verwijzing en instaatstelling is belast met het toezicht op de permanente vorming (via de kwaliteitscontrole), op de kwaliteitscontrole en op het onderzoekssysteem.
5. Het stelsel van publiek toezicht heeft het recht, waar nodig, om onderzoeken met betrekking tot wettelijke auditors en auditkantoren te verrichten en passende maatregelen te nemen.	De Kamer van verwijzing en instaatstelling is gemachtigd (in uitzonderlijke, specifiek met redenen omklede omstandigheden) om onderzoeken te verrichten met betrekking tot bedrijfsrevisoren natuurlijke personen en auditkantoren (artikel 49, § 2 nieuwe wet 1953) (Artikel 66 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006). Deze voorwaarden zijn te restrictief om te beantwoorden aan de geest opgenomen in artikel 32, § 5 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006.
6. Het stelsel van publiek toezicht is transparant. Dat houdt onder meer in dat jaarlijks werkprogramma's en activiteitenverslagen worden gepubliceerd.	Bestaande maatregelen inzake de Hoge Raad (HREB) en het Comité (ACCOM). Er wordt voorgesteld om het orgaan, dat op Belgisch niveau verantwoordelijk is voor de coördinatie, te belasten met het organiseren van een permanent overleg tussen de verschillende organen en het publiceren van een werkprogramma en een jaarverslag betreffende het geheel van zijn activiteiten. Dit orgaan zou belast worden met het uitbrengen van een verslag aan de Minister van Economie.
7. Aan het stelsel van publiek toezicht zijn voldoende financiële middelen toegewezen. De financiering van het stelsel is afdoende verzekerd en gevrijwaard tegen ongewenste beïnvloeding door wettelijke auditors en auditkantoren.	De Koning bepaalt de regels inzake de samenstelling, de organisatie, de werking, de samenwerking tussen de organen van publiek toezicht op communautair vlak, de wederzijdse erkenning van de reglementaire bepalingen van de Lidstaten en de wijze van financiering van dit orgaan of van deze organen. (artikel 43, § 1, lid 2 nieuwe wet 1953) (Artikel 64 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006)

▲ 2. Uitwerking van de beroepsnormen

De Hoge Raad houdt eraan een aantal bemerkingen te formuleren inzake artikel 30 (nieuwe wet 1953) (Artikel 43 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006):

- Overeenkomstig artikel 26 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 zullen de internationale controlestandaarden goedgekeurd door de Commissie (en gepubliceerd, in alle officiële talen van de Gemeenschap, in het *Publicatieblad van de Europese Unie*) als basis dienen voor het uitvoeren van de wettelijke controle van jaarrekeningen van verschillende entiteiten onderworpen aan deze controle.

Het dient te worden verduidelijkt in § 1, dat de bedrijfsrevisoren bij het uitvoeren van de wettelijke controle van jaarrekeningen gebruik maken van de internationale controlestandaarden zoals goedgekeurd door de Europese Commissie en gepubliceerd in het *Publicatieblad van de Europese Unie*.

Bovendien, in de mate dat de richtlijn niet op uitdrukkelijke wijze voorziet dat de publicatie van de internationale controlestandaarden zoals goedgekeurd door de Commissie tot stand zal komen door één (of meerdere) Europese verordening(en), dient het deel van de inleidende zin van § 1 als volgt te worden geherformuleerd: "onverminderd internationale controlestandaarden opgenomen in een Europese verordening".

- Het blijkt uit artikel 30 (nieuwe wet 1953) (Artikel 43 van het ontwerp van koninklijk besluit in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006) dat de Hoge Raad voor de Economische Beroepen de normen en aanbevelingen goedkeurt zoals deze zijn voorgesteld door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, binnen een termijn die de drie maanden niet overschrijdt. In deze context is het mogelijk dat de Hoge Raad de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen raadpleegt voor alle aspecten van de ontwerpnormen of -aanbevelingen die betrekking hebben op organisaties van openbaar belang.

Naar de mening van de Hoge Raad, dient er te worden verduidelijkt dat in het geval van raadpleging van de Commissie voor het Bank-,

Financie- en Assurantiewezen, de termijn van drie maanden wordt opgeschort tussen het moment van de aanvraag van het advies en het verstrekken van dit advies door de CBFA.

- In het kader van § 5 dient te worden verduidelijkt dat de adviezen, omzendbrieven en mededelingen aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren worden overgemaakt aan de Hoge Raad op hetzelfde tijdstip als dat waarop zij aan de bedrijfsrevisoren worden toegezonden.

Verder dient in dit opzicht te worden verduidelijkt dat de commentaar met betrekking tot artikel 43 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006 inzake de omzetting van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 (voorlaatste alinea – *in fine*) dient te worden aangepast, op zodanige wijze dat wordt verduidelijkt dat de Hoge Raad de onverenigbaarheid van deze adviezen, mededelingen of omzendbrieven met andere bepalingen nagaat (en niet "kan nagaan").

Evenzeer zou de memorie van toelichting moeten verduidelijken, volgens het advies van de Hoge Raad, dat de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren zijn doctrine inzake audittechnieken en inzake de goede toepassing door de bedrijfsrevisoren van het wettelijk, reglementair en normatief kader, **enkel via adviezen, omzendbrieven en mededelingen kan ontwikkelen**.

- Zoals verduidelijkt onder punt 1.6. van het huidige advies, dienen overgangsmatregelen te worden voorzien inzake de goedkeuring van normen, aanbevelingen, adviezen, omzendbrieven en mededelingen die tot op heden door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren werden aangenomen.

In dit kader zou het wenselijk zijn dat het Instituut van de Bedrijfsrevisoren een werkprogramma voorstelt dat een tijdschema bevat met het oog op het onderzoeken, in het kader van de overgangsmatregelen, van de normen, aanbevelingen, adviezen, omzendbrieven en mededelingen die tot op heden zijn aangenomen door de Raad van het IBR.

▲ 3. Kwaliteitscontrole

Paragraaf 1 van het artikel 33 (nieuwe wet van 1953) (Artikel 48 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006) stelt dat het Instituut van de Bedrijfsrevisoren “de bedrijfsrevisoren ten minste om de zes jaar aan een kwaliteitscontrole” onderwerpt.

Het is van belang op te merken dat in artikel 2, 3° (nieuwe wet van 22 juli 1953) (artikel 2 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006), de “bedrijfsrevisor” gedefinieerd wordt als “een natuurlijke persoon, rechtspersoon of een andere entiteit met om het even welke rechtsvorm ingeschreven in het openbaar register van het Instituut, met name een bedrijfsrevisor natuurlijke persoon of een bedrijfsrevisorenkantoor ongeacht de rechtsvorm”.

Uit de gezamenlijke lezing van deze twee bepalingen kan men, naar de mening van de Hoge Raad, komen tot twee verschillende interpretaties:

- de gezamenlijke lezing van de twee bepalingen kan er toe leiden te besluiten dat alle bedrijfsrevisoren (of het nu natuurlijke personen dan wel rechtspersonen zijn – de “of” dient gelezen te worden als “en”) maximaal om de zes jaar het voorwerp uitmaken van een kwaliteitscontrole;
- de gezamenlijke lezing van de twee bepalingen kan er toe leiden te besluiten dat de bedrijfsrevisoren (of het nu natuurlijke personen dan wel rechtspersonen zijn – de “of” dient gelezen te worden als “of”) maximaal om de zes jaar het voorwerp uitmaken van een kwaliteitscontrole.

Uit de lezing van het verslag aan de Koning, voorafgaand aan het koninklijk besluit dat het koninklijk besluit van 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren intrekt, zou het blijken dat de eerste interpretatie moet weerhouden worden. In de vierde alinea met betrekking tot het Hoofdstuk 1 wordt er immers verduidelijkt “Verder wordt er voor gekozen om de in België door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren in het publiek register ingeschreven wettelijke auditors en auditkantoren, respectievelijk aan te duiden als “de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen” en de “bedrijfsrevisorenkantoren”, terwijl beiden gezamenlijk worden aangeduid als zijnde “de bedrijfsrevisoren”.”

De lezing van de commentaar met betrekking tot het artikel 48 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006 geeft, naar de mening van de Hoge Raad, geen bijkomende verduidelijking voor wat betreft het feit of men moet begrijpen dat alle bedrijfsrevisoren natuurlijke personen dan wel dat alle bedrijfsrevisorenkantoren maximaal om de zes jaar het voorwerp uitmaken van een kwaliteitscontrole.

De Hoge Raad houdt eraan te onderstrepen dat, in het kader van twee voorafgaande adviezen met betrekking tot de ontwerpnorm inzake kwaliteitscontrole, hij gesteld heeft dat hij niet akkoord is met het feit dat de kwaliteitscontrole slechts betrekking zou hebben op enkel het bedrijfsrevisorenkantoor (zie hieromtrent de adviezen van 17 mei 2002⁴ en van 4 maart 2003⁵) in de mate dat er geen minimale periodiciteit bestaat voor de controle van de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen.

In dit perspectief houdt de Hoge Raad eraan te onderstrepen dat overweging 17 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 expliciet toelaat aan de Lidstaten om verder te gaan dan de basisverplichting opgenomen in artikel 29 van de richtlijn:

*“17) Regelmatige inspecties vormen een goed instrument om tot wettelijke controles van de jaarrekeningen te komen die constant van degelijke kwaliteit zijn. Wettelijke auditors en auditkantoren dienen daarom onderworpen te zijn aan een kwaliteitsborgingsstelsel dat op zodanige wijze is opgezet dat het los staat van de wettelijke auditors en auditkantoren die in het kader ervan worden beoordeeld. Met het oog op de toepassing van artikel 29 inzake kwaliteitsborgingsstelsels kunnen de lidstaten beslissen dat wanneer afzonderlijke wettelijke auditors een gezamenlijk kwaliteitsborgingsbeleid hebben, alleen de vereisten ten aanzien van auditkantoren in aanmerking hoeven te worden genomen. **De lidstaten kunnen het kwaliteitsborgingsstelsel zodanig opzetten dat elke afzonderlijke wettelijke auditor ten minste om de zes jaar aan een kwaliteitsbeoor-***

⁴ Advies van 17 mei 2002 omtrent de normen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren inzake kwaliteitscontrole, *Jaarverslag van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen 2001-2002*, pp. 133-140.

⁵ Advies van 4 maart 2003 omtrent de normen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren inzake kwaliteitscontrole in het kader van de “mission statement” van de Raad van het IBR van 8 november 2002, *Jaarverslag van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen 2002-2003*, pp. 101-105.

deling wordt onderworpen. In dit verband dient de financiering van het kwaliteitsborgingsstelsel gevrijwaard te zijn van oneigenlijke beïnvloeding. De Commissie dient de bevoegdheid te hebben om uitvoeringsmaatregelen goed te keuren op punten die van belang zijn voor de organisatie van kwaliteitsborgingsstelsels en met betrekking tot de financiering daarvan, wanneer het publieke vertrouwen in het kwaliteitsborgingsstelsel ernstig is geschaad. De stelsels van publiek toezicht van de lidstaten dienen aangemoedigd te worden om tot een gecoördineerde benadering van de uitvoering van kwaliteitsbeoordelingen te komen, teneinde onnodige lasten voor de betrokken partijen te voorkomen.”

De Hoge Raad houdt eraan dat de formulering van het artikel 33 (nieuwe wet van 1953) (artikel 48 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006) alle vereiste duidelijkheid geeft en niet het voorwerp kan uitmaken van verdere interpretaties. In dit perspectief, stelt de Hoge Raad voor om het zinsdeel (“het Instituut van de Bedrijfsrevisoren onderwerpt de bedrijfsrevisoren ten minste om de zes jaar aan een kwaliteitscontrole”) te vervangen door:

- ofwel het volgende zinsdeel: “Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren onderwerpt de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen ten minste om de zes jaar aan een kwaliteitscontrole”;
- ofwel het volgende zinsdeel: “Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren onderwerpt de bedrijfsrevisorenkantoren ten minste om de zes jaar aan een kwaliteitscontrole en de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen ten minste om de twaalf jaar aan een kwaliteitscontrole”.

Naar analogie, zou een gelijkaardige duidelijkheid moeten gegeven worden in paragraaf 3, voor wat betreft de frequentie van de kwaliteitscontrole van de bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen en/of rechtspersonen) die controles uitvoeren bij één of meerdere organisaties van openbaar belang.

Bovendien houdt de Hoge Raad eraan te onderstrepen dat de naleving van deze verplichting gecontroleerd zou moeten worden door de Kamer van verwijzing en instaatstelling. In dit perspectief, zou paragraaf 1 van het artikel 46 (nieuwe wet van 1953) (artikel 66 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006) aangevuld moeten worden met een punt

“f bis) de naleving van de frequentie waarmee de kwaliteitscontroles uitgevoerd worden”.

▲ 4. Wijziging van sommige bepalingen heden vervat in de wet van 1953, waarvan geen sprake is in de 8^{ste} Richtlijn

De Hoge Raad stelt vast dat bepaalde wijzigingen werden aangebracht aan bepalingen vervat in de huidige wet van 22 juli 1953, terwijl geen enkele bepaling in verband met deze materie voorkomt in de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006.

Bij wijze van voorbeeld kan verwezen worden naar het stemrecht tijdens de algemene vergadering van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren:

- Heden hebben zowel de natuurlijke personen als de rechtspersonen stemrecht tijdens de algemene vergadering.
Immers, artikel 11 (huidig) van de wet van 22 juli 1953 bepaalt dat de algemene vergadering van het Instituut bestaat uit alle leden (wetende dat leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren bestaan uit, enerzijds de natuurlijke personen (artikel 4) en de rechtspersonen (artikel 4bis)).
- In de toekomst zouden enkel de natuurlijke personen stemrecht hebben tijdens de algemene vergadering.
Immers, artikel 19, 1ste lid (nieuwe wet 1953) (Artikel 30 van het ontwerp koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006) verduidelijkt dat de algemene vergadering samengesteld is, met beslissende stem, uit alle bedrijfsrevisoren natuurlijke personen en, met raadgevende stem, uit alle bedrijfsrevisorenkantoren.

Zelfs indien deze wijzigingen ten gronde geen probleem vormen voor de leden van de Hoge Raad, lijkt het niet dat dit type van wijzigingen kan worden aangenomen door middel van een koninklijk besluit inzake bijzondere volmachten.

Het feit dat de wet van 20 juli 2006 houdende diverse bepalingen in zijn artikel 103, § 1 bepaalt dat “de besluiten genomen krachtens artikel 102 van deze wet de van kracht zijnde wettelijke bepalingen kunnen opheffen, aanvullen, wijzigen of vervangen” lijkt inderdaad slechts de wijzigingen toe te laten in de mate dat de omzetting van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 het vereist.

▲ 5. Alle maatregelen vervat in de Europese richtlijn 2006/43/EG zijn niet omgezet in Belgisch recht

De Hoge Raad staat erop te onderlijnen dat de verschillende voor advies voorgelegde koninklijke besluiten niet alle bepalingen omvatten, zoals opgenomen in de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006. Er dient inderdaad te worden aangestipt dat tenminste twee maatregelen niet zijn weergegeven in de voor advies voorgelegde teksten:

- enerzijds kan geen enkel artikel aangetroffen worden dat ertoe strekt artikel 41 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 om te zetten. Deze bepaling verplicht tot het **invoeren van een auditcomité** of een gelijkaardig orgaan in elke organisatie van openbaar belang.
- anderzijds kan geen enkel artikel aangetroffen worden dat ertoe strekt de §§ 1 en 2 van artikel 42 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 om te zetten. Deze bepaling legt het invoeren van maatregelen op in verband met de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor in organisaties van openbaar belang. Buiten maatregelen die betrekking hebben op de "reporting" door de wettelijke auditor aan het auditcomité, legt dit artikel de invoering op, uiterlijk om de 7 jaar, van **een rotatie (intern in het kantoor) voor wat de voornaamste vennoot** betreft die belast is met de wettelijke controle.

De Hoge Raad wenst op te merken dat hij op 12 december 2006 een advies⁶ heeft verstrekt waarin een reeks elementen met betrekking tot de "interne rotatie" in het daglicht worden gesteld:

"De Hoge Raad acht het raadzaam de wettelijke voorschriften over de rol van de ondernemingsraad bij de aanstelling van commissarissen zo coherent mogelijk toe te passen.

Daarom dringt de Hoge Raad erop aan de voorkeur te blijven geven aan volledige mandaten en derhalve een rotatie bij voorkeur te laten ingaan op het ogenblik waarop een mandaat wordt vernieuwd.

⁶ Advies van 12 december 2006 over de ontwerp-normen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren inzake bepaalde aspecten verbonden met de onafhankelijkheid van de commissaris, *Jaarverslag HREB 2006-2007*, pp. 31 - 37.

In die optiek acht de Hoge Raad het wenselijk de maximumtermijn voor interne rotatie van 7 jaar die de Europese richtlijn opgeeft, te herleiden tot 6 jaar.

Voorts is de Hoge Raad ook voorstander van een geleidelijke inwerkingtreding van die regel, naarmate de mandaten als commissaris bij organisaties van openbaar belang ten einde lopen.

Hierdoor zou de gewenste coherentie kunnen worden verwezenlijkt tussen de vernieuwing van het mandaat en de aanvang van het mandaat van een vaste vertegenwoordiger.

Ten slotte staat bij de leden van de Hoge Raad de zorg centraal om, waar het gaat om de vaste vertegenwoordiger van een auditkantoor belast met de wettelijke controle van de jaarrekening, de leden van de ondernemingsraad maximale stabiliteit te bieden, onverminderd de naleving van het voorschrift betreffende interne rotatie van de richtlijn 2006/43/EG."

▲ 6. Definitie van organisaties van openbaar belang

Artikel 2, 7° van de wet van 1953 (nieuw) (Artikel 2 van het voorontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006) definieert de organisaties van openbaar belang door referentie:

- aan genoteerde vennootschappen in de zin van artikel 4 van het Wetboek van vennootschappen (in onderhavig geval de vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereguleerde markt in de zin van artikel 2, 3° van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten);
- aan de kredietinstellingen en
- aan de verzekeringsondernemingen.

Het feit dat de organisaties van openbaar belang in de wet van 22 juli 1953 worden gedefinieerd kan problemen scheppen in de mate dat een dergelijke definitie eveneens zou moeten worden geïntegreerd in het Wetboek van vennootschappen wanneer de maatregelen met betrekking tot de oprichting van auditcomités zullen worden aangenomen. Deze twee definities kunnen een verschillende draagwijdte hebben gezien de vrijheid die wordt gelaten aan de Lidstaten in het definiëren van het concept van "organisaties van openbaar belang".

Het begrip van “organisaties van openbaar belang” heeft een weerslag op verscheidene niveaus: men kan voornamelijk aanstippen:

- voor wat betreft de externe auditors:
 - o het transparantieverslag bekend te maken door de wettelijke auditors en/of auditkantoren die één (of meer) opdracht(en) bij organisaties van openbaar belang uitvoeren,
 - o de bijkomende onafhankelijkheidsregels ten aanzien van het auditcomité van de organisaties van openbaar belang,
 - o de regels inzake de “interne rotatie”
 - o een meer frequente kwaliteitscontrole (ten minste alle drie jaar in plaats van om de zes jaar);
- voor wat betreft de ondernemingen zelf: de oprichting van auditcomités of gelijkaardige organen.

Twee leden van de Hoge Raad, mevrouw Bergie VAN DEN BOSSCHE en de heer Jean-Luc STRUYF, wensen dat het concept van organisatie van openbaar belang zou worden uitgebreid naar alle ondernemingen waarin een ondernemingsraad werd opgericht.

Twee andere leden van de Hoge Raad, mevrouw Katleen VAN HAVERE en de heer Philippe LAMBRECHT, zijn tegen deze uitbreiding van het concept van organisaties van openbaar belang.

▲ 7. Ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006 tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen

De Hoge Raad stelt vast dat artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen, zoals gewijzigd door artikel 101 van de wet van 20 juli 2006 houdende diverse bepalingen, genoodzaakt is om te worden gewijzigd door middel van artikel 4 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006 tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen.

De Hoge Raad wenst er op te wijzen dat, onafhankelijk van de omzetting van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controle van jaarrekeningen, de Hoge Raad destijds een advies⁷ heeft uitgebracht be-

⁷ 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

treffende onder andere de uitsplitsing van bijkomende honoraria.

▲ 8. Toegang tot het beroep

Voorontwerp van koninklijk besluit betreffende de toegang tot het beroep van bedrijfsrevisor tot opheffing van het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren

- Artikel 2, § 2 – Kan de stagemeester een rechtspersoon zijn? Indien niet (wat blijkt uit artikel 16, § 2 van het ontwerp van koninklijk besluit), dan is het aangeraden om dit in artikel 2 te verduidelijken.
- Artikel 3, § 2 – Voor zover de stage geen vaste duur van 3 jaar, maar een minimale duur van 3 jaar (zonder vastgesteld maximum) bedraagt, laat de vermelding van een minimale duur van de stage bij een wettelijke auditor of auditkantoor uitgedrukt in maanden (en niet in evenredigheid uitgedrukt) niet toe om te verzekeren dat artikel 10, § 1 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 nageleefd wordt. Artikel 10, § 1 van vermelde richtlijn bepaalt immers dat “ten minste twee derden van deze praktijkopleiding gevolgd wordt bij een wettelijke auditor of een auditkantoor van een lidstaat.”
- Artikel 6, lid 1 – Het cijfer van 5 personen werd behouden, terwijl het aantal leden van de Stagecommissie van 7 naar 10 gaat. Het zou raadzaam zijn dit cijfer opwaarts te herzien.
- Artikel 8 – Punten 7° en 8° van de oude tekst werden geschrapt. Bevinden deze zich op een andere plaats? Anderzijds is er geen probleem met de toevoeging van nieuwe taken aan de Stagecommissie (9°, 11° en 12°).
- Artikel 11, § 1 – De Examencommissie is samengesteld uit personen die aan een universiteit of aan een instelling van hoger onderwijs van het lange type onderwijzen. Mogen deze personen bedrijfsrevisoren zijn? Zo ja, in voorkomend geval, allemaal ?

het Koninklijk besluit van 30 januari 2001 ter uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, *Jaarverslag van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen 2004*, pp. 11-22.

- Artikel 14, lid 2 – Mogen de geslaagden het gebruik van het criterium “studie-uren” vs “ECTS” volgens de vakgebieden mengen of wordt er verwezen naar wat er op het diploma van de kandidaat wordt vermeld?
- Artikel 14 – Verslag aan de Koning, 2e lid – Uit dit lid blijkt dat “vanaf juni 2008 het enige systeem in werking het systeem van studiepunten of ECTS zal zijn” en dat “het oude systeem gebaseerd op studie-uren opgeheven zal worden”. De Hoge Raad wenst de aandacht te vestigen op het feit dat het onmogelijk is om het systeem gebaseerd op het aantal studie-uren helemaal op te heffen, gezien een geslaagde die zijn universitaire examens heeft afgelegd voorafgaand aan de invoering ECTS, van zijn onderwijsinstelling geen certificaat kan ontvangen uitgedrukt in ECTS. Anderzijds wenst de Hoge Raad het feit te benadrukken dat een deel van de bepalingen vervat in lid 2 van artikel 14 zich in het *corpus* van het koninklijk besluit zou moeten bevinden en niet in het verslag aan de Koning dat het koninklijk besluit voorafgaat.
- Artikel 23, § 1, a) & b): artikel 11 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 laat de lidstaten toe personen die niet (noodzakelijk) over een universitair diploma of equivalent beschikken (of dat het geval is van een kandidaat die 7 jaar of 15 jaar professionele ervaring heeft) tot het beroep toe te laten. Indien de kandidaat over een relevante beroepservaring van 15 jaar beschikt, zal hij vrijgesteld worden van het toegangsexamen en van de stage. Indien hij beschikt over een relevante beroepservaring van 7 jaar, zal hij vrijgesteld worden van het toegangsexamen. Het lezen van artikel 23 staat niet toe om te bepalen of deze eerste twee categorieën van geslaagden vrijgesteld zijn van het toegangsexamen en verzekert niet dat de geslaagde die een relevante beroepservaring van 15 jaar heeft volledig zal vrijgesteld worden van de stage.
- Artikel 21 – Verslag aan de Koning – Bij het lezen van de tekst blijkt dat de eerste categorie van kandidaten (geslaagde die een relevante beroepservaring van 7 jaar heeft) over een diploma van “*master*” niveau moet beschikken. Dit is niet de stelling die in artikel 11 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 weerhouden wordt.
- Artikel 33, § 2 – Het is aan te raden om te verduidelijken dat de Voorzitter van een jury van het bekwaamheidsexamen, die “een professor is van het universitair onderwijs of van het hoger onderwijs van universitair niveau die één van de vakken voorzien in artikel 13, § 2 onderwijst”, geen bedrijfsrevisor mag zijn.
- Artikel 38 – Wat de datum van inwerkingtreding van artikelen 11 en 13, § 2 betreft, is het van belang om geen juridische leemte te hebben gedurende zes maanden (tussen 31 december 2007 en 29 juni 2008). Er wordt derhalve voorgesteld om de datum van inwerkingtreding van deze twee artikelen te voorzien op 1 januari 2008. Dit moet aan de Examencommissie de nodige tijd geven om zich te samen te stellen en te zijner tijd de eerste examensessie voor te bereiden.

▲ 9. Huishoudelijk reglement

Voorontwerp van koninklijk besluit tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

- Een aantal bepalingen opgenomen in het ontwerp van huishoudelijk reglement zouden dienen te worden opgenomen in het erkenningsreglement zoals vooropgesteld onder punt 1.2. van onderhavig advies.
- Ten aanzien van de informatie met betrekking tot de aanvraag tot inschrijving van een bedrijfsrevisor (natuurlijke persoon) (artikel 2 van het ontwerpbesluit) of van een auditkantoor (artikel 3 van het ontwerpbesluit), dient in de diverse betrokken artikelen te worden verduidelijkt dat:
 - o er een handtekening dient te worden geplaatst onderaan de ten aanzien van de erkenning overgemaakte informatie;
 - o men er zich dient toe te verbinden om zo spoedig mogelijk de over te maken informatie bij te werken;
 - o men er zich toe verbindt om, enerzijds, een transparantieverlag op zijn website te plaatsen met de door de wet gevraagde informatie, in het geval dat één (of meer) organisatie(s) van openbaar belang wordt (of worden) gecontroleerd en, anderzijds, deze informatie jaarlijks bij te werken.

▲ 10. Ontwerp van koninklijk besluit tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren

Artikel 33, § 2 van de wet van 22 juli 1953 (zoals dat zou dienen te worden gewijzigd door het artikel 48 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van het artikel 102 van de wet van 20 juli 2006) preciseert dat de kwaliteitscontrole wordt uitgevoerd hetzij door bedrijfsrevisoren natuurlijke personen, hetzij door aan het beroep externe inspecteurs.

In het ontwerp van koninklijk besluit tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren maken de artikelen 9 en 10 enkel gewag van de inspecteurs. Naar het oordeel van de Hoge Raad lijkt het gepast dat aan deze incoherentie zou worden verholpen.

Voor wat betreft de "leidraden van de aangeduide revisoren en de inspecteurs" is de Hoge Raad de mening toegedaan dat het van belang is dat deze inhoudelijk zouden worden nagezien. In de mate deze leidraden van de aangeduide revisoren en de inspecteurs een algemene draagwijdte hebben, is het gepast dat deze leidraden voor advies aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen zouden worden voorgelegd.

In dat perspectief dient artikel 9 van het ontwerp van koninklijk besluit tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren te worden aangevuld met een paragraaf 3 waarin wordt gepreciseerd dat de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op regelmatige basis de leidraden van de aangeduide revisoren en de inspecteurs aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen voor advies zal voorleggen.

▲ 11. Andere ontwerpen van koninklijke besluiten voorgelegd ter advies

De Hoge Raad heeft geen specifieke commentaar met betrekking tot de vier andere ontwerpen van koninklijke besluiten voorgelegd ter advies, met name:

- het ontwerp van koninklijk besluit tot opheffing van het koninklijk besluit van 15 mei 1985 genomen in uitvoering van de overgangsbepalingen in de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, ingevoegd door de wet van 21 februari 1985;
- het ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit van 14 februari 1989 tot vaststelling van de voorwaarden voor toekenning van de hoedanigheid van lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren aan de natuurlijke personen en de rechtspersonen bedoeld in artikel 4^{ter} van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren;
- het ontwerp van koninklijk besluit betreffende bepaalde aspecten van de tuchtregeling van de bedrijfsrevisoren;
- het ontwerp van koninklijk besluit tot vaststelling van de datum van inwerkingtreding van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006 en houdende omzetting van de Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad.

WET VAN 22 JULI 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd op 30 april 2007¹ (uittreksels)

HOOFDSTUK I. - Benaming – Doel

(...)

(...)

Art. 2. Voor de toepassing van deze wet wordt verstaan onder:

(...)

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

(...)

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

19^o Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris: het Comité bedoeld in artikel 133, § 10 van het Wetboek van vennootschappen;

Art. 3. Het Instituut heeft als doel te waken over de opleiding en te voorzien in de bestendige organisatie van een korps specialisten die bekwaam zijn de functie van bedrijfsrevisor te vervullen zoals deze bepaald wordt in artikel 4, met al de vereiste waarborgen in zake bevoegdheid, onafhankelijkheid en beroepseerlijkheid en toezicht uit te oefenen op de behoorlijke uitvoering van aan de bedrijfsrevisoren toevertrouwde opdrachten.

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

Art. 4. De bedrijfsrevisor heeft als hoofdtaak alle opdrachten uit te voeren die bij of krachtens de wet aan de bedrijfsrevisoren uitsluitend zijn toevertrouwd en op algemene wijze, alle revisorale opdrachten te vervullen met betrekking tot financiële overzichten, verricht met toepassing van of krachtens de wet.

(...)

Art. 9.

¹ Koninklijk besluit van 30 april 2007 houdende coördinatie van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor en van het koninklijk besluit van 21 april 2007 tot omzetting van bepalingen van de Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (*Belgisch Staatsblad*, 24 mei 2007), Erratum (*Belgisch Staatsblad*, 10 juli 2007).

Uittreksel van het Verslag aan de Koning

(...)

Wijziging van artikel 5 van de wet van 22 juli 1953 dat wordt hernoemd in artikel 9 van die wet.

Artikel 9 voorziet in de mogelijkheid tot beroep bij de Commissie van Beroep tegen iedere beslissing van de Raad waardoor een kandidaat als bedrijfsrevisor wordt toegelaten, of geweigerd, of waardoor hij wordt heringeschreven, of waardoor zijn herinschrijving wordt geweigerd.

De eerste paragraaf is een nieuwe bevoegdheid van het orgaan van publiek toezicht, in onderhavig geval de Procureur-generaal. Deze nieuwe paragraaf is in overeenstemming met artikel 32.4. a) van de Richtlijn en vertrouwt de ultieme verantwoordelijkheid inzake het bijhouden van het openbaar register toe aan de publieke externe toezichthouder.

In de tweede paragraaf wordt dezelfde bevoegdheid betreffende de herinschrijving in het publiek register aan de Procureur-generaal toegekend.

De derde paragraaf preciseert dat tegen de beslissing van de Raad tot weigering van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor er beroep mogelijk is door de belanghebbende bij de Commissie van Beroep.

In de vierde paragraaf wordt hetzelfde beroep voorzien betreffende de herinschrijving in het openbaar register.

(...)

§ 1. Iedere beslissing van de Raad tot inschrijving van een kandidaat als bedrijfsrevisor is vatbaar voor beroep vanwege de Procureur-generaal bij de Commissie van Beroep en volgens de modaliteiten voorzien in artikel 64, § 2. Hetzelfde geldt voor iedere beslissing waarbij de hoedanigheid van bedrijfsrevisor wordt ingetrokken.

Indien de Procureur-generaal beroep aantekent tegen de beslissing van de Raad van het Instituut om een kandidaat als bedrijfsrevisor toe te laten, dient hij de Raad er gelijktijdig van op de hoogte te brengen.

§ 2. Iedere beslissing van de Raad tot herinschrijving van een kandidaat als bedrijfsrevisor is vatbaar voor beroep vanwege de Procureur-generaal bij de Commissie van Beroep en volgens de modaliteiten voorzien in artikel 64, § 2.

Indien de Procureur-generaal beroep aantekent tegen de beslissing van de Raad om een kandidaat opnieuw als bedrijfsrevisor toe te laten, dient hij de Raad er gelijktijdig van op de hoogte te brengen.

(...)

Art. 10. § 1. De Raad houdt een openbaar register bij waarin de bedrijfsrevisoren worden geregistreerd.

De auditors en de auditororganisaties van derde landen die overeenkomstig artikel 7, § 4 zijn geregistreerd, worden in die hoedanigheid afzonderlijk in het openbaar register vermeld.

§ 2. De registratiegegevens worden in elektronische vorm in het register opgeslagen. Eenieder kan deze te allen tijde op de website van het Instituut consulteren.

§ 3. Elke bedrijfsrevisor natuurlijke persoon en elk bedrijfsrevisorenkantoor worden door een individueel nummer in het openbaar register geïdentificeerd.

§ 4. Het openbaar register bevat de naam en het adres van de bevoegde autoriteiten die belast zijn met de registratie, het toezicht, de kwaliteitscontrole, de sancties, en het publiek toezicht.

§ 5. De modaliteiten inzake actualisering en toegang tot het openbaar register worden door de Koning bepaald.

(...)

HOOFDSTUK III. - De rechten en plichten van de bedrijfsrevisoren

(...)

Art. 13. § 1. Het is de bedrijfsrevisor niet toegelaten werkzaamheden uit te oefenen of daden te stellen die onverenigbaar zijn met de waardigheid of de onafhankelijkheid van zijn functie.

§ 2. Het is de bedrijfsrevisor niet toegelaten revisorale opdrachten uit te voeren in de volgende omstandigheden:

- a) de functie van bediende uitoefenen, behoudens bij een andere bedrijfsrevisor of een ander bedrijfsrevisorenkantoor;
- b) rechtstreeks of onrechtstreeks een handelsactiviteit uitoefenen, onder andere in de hoedanigheid van bestuurder van een handelsvennootschap; het uitoefenen van een mandaat van bestuurder in burgerlijke vennootschappen die de rechtsvorm van een handelsvennootschap hebben aangenomen, wordt niet bedoeld door deze onverenigbaarheid;
- c) de functie van Minister of Staatssecretaris bekleden.

Het punt a) is niet van toepassing op een taak in het onderwijs.

§ 3. Wat punt a) en punt b) bedoeld in de tweede paragraaf betreft, kan een afwijking worden toegekend door de Raad van het Instituut, na gunstig advies van het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris.

(...)

HOOFDSTUK IV. - Beheer en werking van het Instituut

Art. 18. De Koning stelt, op voorstel van of na advies van de Raad van het Instituut, het stagerglement en het tuchtreglement vast, alsmede de andere reglementen die noodzakelijk zijn voor de werking van het Instituut en voor de verwezenlijking van zijn bij deze wet omschreven doelstellingen.

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

(...)

HOOFDSTUK V. - De stage van de bedrijfsrevisor

(...)

HOOFDSTUK VI. - De rol van het Instituut in de uitoefening van de taak van bedrijfsrevisor

Afdeling 1. - Normen en aanbevelingen

Uittreksel van het Verslag aan de Koning

(...)

10. Wat het publiek toezicht betreft op de aanpassing van de normen, wordt voorgesteld om in de wet van 22 juli 1953 de Hoge Raad voor de Economische Beroepen uitdrukkelijk te belichten als de instantie die samen met de Minister die bevoegd is voor Economie de verordenende bevoegdheid heeft om nieuwe normen en aanbevelingen van het Instituut goed te keuren.

Het voorgestelde systeem gaat verder dan de vereisten van de Richtlijn, daar het alle normen en aanbevelingen beoogt, daar waar de Richtlijn enkel doelt op statutaire audits van handelsvennootschappen.

Aangezien de Raad van het Instituut daarenboven niet meer over de beslissingsbevoegdheid beschikt bij het opstellen van de normen, wordt voorzien dat de Hoge Raad voor de Economische Beroepen een vertegenwoordiger van de Raad van het Instituut hoort alvorens over ontwerpnormen of -aanbevelingen te delibereren. Dit kadert trouwens in de wens tot transparantie zoals voorzien door artikel 32, 6° van de Richtlijn.

11. Teneinde de transparantie van de procedure inzake nieuwe normen of aanbevelingen te verhogen, wordt de inhoud van elke ontwerpnorm of aanbeveling door de Raad openbaar gemaakt.

(...)

Wijziging van artikel 18bis van de wet van 22 juli 1953 dat wordt hernummerd in artikel 30 van die wet.

Artikel 26 en overwegingen 13 en 14 van de Richtlijn hebben betrekking op de te realiseren auditwerkzaamheden overeenkomstig de internationale controlestandaarden.

Artikel 30 beschrijft uitvoerig de bevoegdheid van de Raad van het Instituut op het vlak van het opstellen van de normen en aanbevelingen, behoudens in materies die door de internationale controlestandaarden, in om het even welk wetgevingsinstrument van de Europese Commissie goedgekeurd en bekendgemaakt in het Publicatieblad van de Europese Unie, worden geregeld.

Artikel 30, § 1, derde lid bepaalt dat de normen en aanbevelingen slechts uitwerking hebben na goedkeuring door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en de Minister bevoegd voor Economie.

In dit artikel wordt het publiek toezicht versterkt, aangezien voor het eerst wordt voorgesteld om in de wet van 22 juli 1953 de Hoge Raad voor de Economische Beroepen uitdrukkelijk te noemen als instantie die samen met de Minister bevoegd voor Economie de verordenende bevoegdheid heeft om nieuwe normen en aanbevelingen goed te keuren. Indien er geen goedkeuring is vanwege beide instanties, komen er geen normen of aanbevelingen tot stand.

Er wordt voorzien dat de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (Hoge Raad), voor wat betreft de specifieke bepalingen betreffende de organisaties van openbaar belang in de normen, de Commissie voor het Bank-, Financier- en Assurantie- en Assurantiewezen (CBFA) kan raadplegen. Het betreft een mogelijkheid en geen verplichting.

Deze raadpleging van de CBFA is overeenkomstig artikel 30, § 1 wel verplicht voor de normen inzake de kwaliteitscontrole, waarvan sprake is in artikel 33, § 5. Er wordt voorzien dat de specifieke bepalingen betreffende de organisaties van openbaar belang van

de normen inzake kwaliteitscontrole worden vastgesteld na raadpleging van de Commissie voor het Bank-, Financier- en Assurantie- en Assurantiewezen. De ISQC-1 worden hier niet beoogd, vermits deze standaard de door de kantoren zelf te nemen maatregelen beoogt.

Deze vereiste vergemakkelijkt het bekomen van de gelijkwaardigheid van de Belgische kwaliteitscontroles met deze in andere lidstaten en derde landen.

Het is moeilijk een raadpleging van de CBFA voor te schrijven voor alle normen aangezien er ook gemeenschappelijke normen bestaan met het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en deze gemeenschappelijke normen geenszins door de Richtlijn worden beoogd. De termijn van drie maanden of, bij speciaal gemotiveerde hoogdringendheid, van één maand waarbinnen de Hoge Raad zijn goedkeuring verleent, wordt gedurende de termijn van de raadpleging van de CBFA opgeschort.

Alvorens te delibereren over de ontwerp-norm of aanbeveling wordt voorgeschreven dat de Hoge Raad een vertegenwoordiger van de Raad van het Instituut hoort.

In zijn advies onderstreept de Raad van State de noodzaak om de procedure van het uitwerken van de normen en aanbevelingen te verduidelijken. In antwoord op deze bemerking is het passend te onderstrepen in onderhavig Verslag aan de Koning dat, in de praktijk, de ontwerp-normen of aanbevelingen onderworpen zijn aan de volgende procedure:

a) het Instituut formuleert een ontwerp-norm en -aanbeveling;

b) het Instituut legt het ontwerp ter goedkeuring voor aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen die over een termijn van drie maanden beschikt (eventueel opgeschort tijdens de periode van raadpleging van de CBFA);

c) het ontwerp, na goedkeuring door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen,

krijgt slechts uitwerking na goedkeuring door de Minister van Economie; geen termijn is voorzien betreffende de goedkeuring door de Minister, hetgeen impliceert dat deze goedkeuring (of weigering) zal moeten tussenkomen binnen een redelijke termijn, onderworpen aan de beoordeling en onder de verantwoordelijkheid van de bevoegde Minister.

Deze procedure beantwoordt aan de vereisten van een publieke toezicht op het aannemen van normen voorzien in artikel 32.4. b) van de Richtlijn.

De tweede paragraaf heeft betrekking op de uitzonderlijke situatie dat de Minister bevoegd voor Economie de normen of aanbevelingen wenst aan te passen. Deze wijzigingsbevoegdheid beperkt zich enkel tot een aanpassing wegens het gebrek aan conformiteit met de wettelijke of reglementaire bepalingen die van toepassing zijn op de internationale auditstandaarden. De Minister kan enkel bestaande normen wijzigen, maar er geen op eigen initiatief vaststellen.

In geval van gemeenschappelijke normen met het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, houdt deze paragraaf derhalve een afwijking in van artikel 54, vierde lid van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen waarbij er niet kan worden afgeweken van een advies van de Hoge Raad dat op meer dan één beroep of hoedanigheid betrekking heeft.

Dit nieuwe standard setting due process is van toepassing op het geheel van normen en aanbevelingen; en gaat derhalve verder dan de vereisten van de Richtlijn die enkel statutory audits van handelsvennootschappen beoogt.

De derde paragraaf onderstreept dat normen bindend zijn voor de bedrijfsrevisoren. Van aanbevelingen kan door de bedrijfsrevisor mits motivering worden afgeweken. Dit geeft een wettelijke basis aan de huidige reglementaire bepalingen (art. 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994).

Voor de modaliteiten inzake de bekendmaking van de normen en aanbevelingen bepaalt de vierde paragraaf dat ze worden gepubliceerd onder papieren vorm en op de websites van het Instituut en de Hoge Raad. De goedkeuring door de Minister bevoegd voor Economie en de latere wijzigingen aan de normen en aanbevelingen maken het voorwerp uit van een advies dat in het Belgisch Staatsblad wordt gepubliceerd.

Gelet op de toename van wetgevende en reglementerende teksten inzake de uitoefening van het beroep van bedrijfsrevisor zowel op internationaal niveau (bv. International Standards on Auditing) als op Belgische vlak (bv. de wet van 2 augustus 2002 (Corporate Governance wet), de nieuwe vzw-wet), is het overeenkomstig de nieuwe vijfde paragraaf opportuun dat de Raad van het Instituut onder de vorm van adviezen, mededelingen of omzendbrieven de doctrine ontwikkelt inzake de audittechnieken en alle adviezen formuleert die nuttig zijn voor de goede toepassing door zijn leden van het wettelijk, reglementerend en normatief kader dat de uitoefening van hun beroep regelt. De Raad van het Instituut kan zijn doctrine enkel via adviezen, omzendbrieven of mededelingen ontwikkelen.

Naar aanleiding van de opmerking van de Raad van State, is het passend de draagwijdte en het eventueel bindend karakter van de adviezen, omzendbrieven en mededelingen te verduidelijken:

a) de adviezen, die geen bindend karakter hebben, weerspiegelen het standpunt van de Raad van het Instituut en laten in het bijzonder de bedrijfsrevisoren toe om de standpunten vooraf te kennen die de Raad zal nemen naar aanleiding van individuele dossiers;

b) de omzendbrieven bevatten algemene deontologische aspecten en hebben geen bindend karakter in hoofde van de bedrijfsrevisoren;

c) de mededelingen hebben een informatief karakter en hebben geen bindend karakter.

Het overmaken van de adviezen, mededelingen of omzendbrieven aan de Hoge Raad gebeurt gelijktijdig met de verzending ervan aan de bedrijfsrevisoren.

De Hoge Raad gaat de onverenigbaarheid van deze adviezen, mededelingen of omzendbrieven met andere bepalingen na.

Tenslotte bevat het nieuwe artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 bepalingen die het artikel 54 van de wet van 22 april 1999 aanvullen (en soms daarvan afwijken) (lex specialis derogat legi generali en een latere wet wijkt af van een voorafgaande wet). Naar aanleiding van een opmerking van de Raad van State, lijkt het niettemin verkieslijk deze bepalingen in de wet van 1953 te behouden, veeleer dan in de wet van 22 april 1999, teneinde de transparantie en de coherentie van het systeem van publiek toezicht op het verloop van goedkeuring van normen en aanbevelingen te behouden, overeenkomstig de Richtlijn.

Het is van belang te vermelden dat, indien de Hoge Raad in een bepaalde materie tekortkomingen vaststelt inzake de normatieve en reglementaire teksten die niet gedekt zijn door maatregelen op Europees niveau, de Raad van het Instituut ertoe gehouden is om het aspect, zoals door de Hoge Raad geïdentificeerd, binnen een redelijke termijn te onderzoeken.

In antwoord op een vraag van de Raad van State, is het passend te verduidelijken dat de « *stellingname* » van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen bedoeld in het nieuwe artikel 30, § 5, derde lid, van de wet van 1953, betreffende de adviezen, omzendbrieven en mededelingen, geen bindend karakter hebben, in tegenstelling tot de goedkeuringsbevoegdheid die de Hoge Raad heeft met betrekking tot de normen en aanbevelingen.

Art. 30. § 1. Onverminderd internationale controlestandaarden goedgekeurd door een wetgevingsinstrument van de Europese Commissie, formuleert de Raad de normen en aanbevelingen met betrekking tot de uitoefening van opdrach-

ten die worden beoogd door artikel 4 of die nuttig zijn voor de uitvoering van de doelstellingen gedefinieerd in de artikelen 14, § 3 en § 4, 31 en 32.

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

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

Deze normen en aanbevelingen krijgen slechts uitwerking na goedkeuring door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en de Minister die bevoegd is voor Economie. De goedkeuring door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen gebeurt binnen de drie maanden volgend op de vraag die hem werd overgemaakt door het Instituut. In geval van speciaal gemotiveerde hoogdringendheid kan de termijn worden beperkt tot één maand, na onderlinge overeenstemming tussen de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en het Instituut.

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

De bepalingen eigen aan de organisaties van openbaar belang in de normen inzake de kwaliteitscontrole worden vastgesteld na raadpleging door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen van de Commissie voor het Bank-, Financier- en Assurantiewezen.

§ 2. Indien het Instituut nalaat zijn normen en aanbevelingen aan te passen aan de gewijzigde toepasselijke wettelijke en reglementaire bepalingen of aan de internationale controlestandaarden erkend in een wetgevingsinstrument van de Europese Commissie, kan de Minister die bevoegd is voor Economie, na advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en het Instituut, de nodige wijzigingen aanbren-gen.

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

§ 3. De normen zijn bindend voor de bedrijfsrevisoren.

De aanbevelingen zijn eveneens bindend, tenzij de bedrijfsrevisor in bijzondere omstandigheden kan motiveren dat de afwijking ten aanzien van de aanbeveling geen afbreuk doet aan de criteria vastgesteld in artikel 14, § 3.

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

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

§ 5. De Raad ontwikkelt de doctrine inzake de audittechnieken en de goede toepassing door de bedrijfsrevisoren van het wettelijk, reglementair en normatief kader dat de uitoefening van hun beroep regelt, onder de vorm van adviezen, omzendbrieven of mededelingen.

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

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

Afdeling 2. - Permanente vorming

Uittreksel van het Verslag aan de Koning

(...)

16. Inzake het publiek toezicht op de permanente vorming, voorziet de wet dat de permanente vorming deel uitmaakt van de kwaliteitscontrole en dat de besluiten van alle kwaliteitscontroles op trimestriële basis worden overgemaakt aan de Kamer van verwijzing en instaatstelling.
(...)

Wijziging van artikel 18bis van de wet van 22 juli 1953 dat wordt hernummerd in artikel 30 van die wet.

Het Instituut ziet er op toe dat de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen hun verplichtingen inzake permanente vorming in toepassing van artikel 14, § 4 op continue wijze voortzetten. De opvolging van de permanente vorming is een element van de kwaliteitscontrole.

(...)

De Raad van State werpt de noodzaak op om de rol van het toezicht te verduidelijken dat uitgeoefend wordt door de Kamer van verwijzing en instaatstelling omtrent de verplichting inzake permanente vorming van bedrijfsrevisoren naar aanleiding van de kwaliteitscontrole. In dit opzicht is het passend te verduidelijken dat in onderhavig Verslag aan de Koning naar aanleiding van de kwaliteitscontrole, één van de aan het nazicht onderworpen verplichtingen de permanente vorming betreft. Dit volgt uitdrukkelijk uit het nieuwe artikel 33, § 1, tweede lid van de wet van 1953. In de praktijk zal de bedrijfsrevisor, naar aanleiding van een kwaliteitscontrole, zijn naleving van de verplichting inzake permanente vorming moeten kunnen verantwoorden. Overeenkomstig de nieuwe artikelen 46, § 1, f) en 50 van de wet van 1953 worden alle resultaten van de kwaliteitscontrole (hierin begrepen het nazicht van de verplichting inzake permanente vorming) vervolgens onderworpen aan de beoordeling van de Kamer van verwijzing en instaatstelling in naleving van artikel 32.4. c) van de Richtlijn.

(...)

Art. 31. Het Instituut ziet erop toe dat de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen hun permanente vorming op continue wijze voortzetten overeenkomstig artikel 14, § 4.

Afdeling 3. - Toezicht en kwaliteitscontrole

Art. 32. § 1. Het Instituut ziet toe op de goede uitvoering door de bedrijfsrevisoren van de hen toevertrouwde opdrachten; in het kader van deze opdracht, ziet het Instituut erop toe dat de bedrijfsrevisoren onder andere de principes opgenomen in de artikelen 13, 14, § 1 tot § 3 en § 5, 15, 16 en 17 naleven.

§ 2. Het Instituut kan binnen een termijn die hij vastlegt de voorlegging bekomen door zijn bedrijfsrevisoren van elke informatie, verklaring of document, en meer in het bijzonder van de lijsten van de door hen aanvaarde revisorale opdrachten, hun werkprogramma's en werkdocumenten, en hun verbanden met andere personen die deel uitmaken van hun netwerk en, die al dan niet in een Lidstaat van de Europese Unie of in een derde land de hoedanigheid van wettelijke auditor, auditkantoor, auditor of auditorganisatie van een derde land hebben, en de opdrachten die door deze personen zijn aanvaard in een vennootschap, onderneming of vereniging waarin de bedrijfsrevisor een opdracht, waarvan de uitoefening is voorbehouden aan de bedrijfsrevisoren, vervult of heeft vervuld.

§ 3. De modaliteiten inzake organisatie van het toezicht op de bedrijfsrevisoren worden door de Koning bepaald.

(...)

Art. 33. § 1. Het Instituut onderwerpt de bedrijfsrevisoren ten minste om de zes jaar aan een kwaliteitscontrole, gaat bij hen over tot alle onderzoeken betreffende hun werkmethodes, hun organisatie, de uitgevoerde werkzaamheden en de manier waarop ze hun opdrachten uitoefenen.

De kwaliteitscontrole beoogt onder andere de verplichting inzake de permanente vorming zoals voorzien in artikel 14, § 4.

§ 2. De kwaliteitscontrole wordt uitgevoerd overeenkomstig de in deze materie uitgevaardigde normen, hetzij door bedrijfsrevisoren natuurlijke personen, hetzij door aan het beroep externe inspecteurs. Laatstgenoemden zullen door het Instituut worden gecontracteerd in het kader van een arbeidsovereenkomst ofwel door een samenwerkingsovereenkomst verbonden zijn met het Instituut. Deze personen zullen onderworpen zijn aan het beroepsgeheim bedoeld in artikel 458 van het Strafwetboek.

§ 3. De bedrijfsrevisoren die de controle van één of meerdere organisaties van openbaar belang uitvoeren worden ten minste om de drie jaar aan een kwaliteitscontrole onderworpen.

(...)

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

§ 7. De Raad is bevoegd voor het aannemen van de besluiten van de kwaliteitscontrole.

§ 8. De modaliteiten inzake organisatie van de kwaliteitscontrole worden door de Koning bepaald.

(...)

Afdeling 4. - Beroepsgeheim van het Instituut

Art. 35.

(...)

§ 2. Het Instituut mag aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, aan het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris, aan de Kamer van verwijzing en instaatstelling of aan de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen elke informatie meedelen die pertinent is voor de uitoefening van hun bevoegdheden. Hetzelfde geldt ten aanzien van de bevoegde autoriteiten van Lidstaten van de Europese Unie of van een derde land in geval van een internationaal akkoord, op voorwaarde dat er wederkerigheid is.

De Koning bepaalt de modaliteiten inzake de uitwisseling van vertrouwelijke informatie aan en de samenwerking met de bevoegde autoriteiten van een Lidstaat van de Europese Unie en met de bevoegde autoriteiten van derde landen.

(...)

Afdeling 5. – Injunctie

(...)

Afdeling 6. – Terechtwijzing

(...)

Afdeling 7. - Voorlopige ordemaatregel

(...)

Afdeling 8. - Informatieverstrekking inzake procedures en sancties en raadpleging van de Raad door overheden

(...)

HOOFDSTUK VII. - Publiek toezicht

Uittreksel van het Verslag aan de Koning

(...)

5. De Richtlijn versterkt tevens het publiek toezicht op de wettelijke auditor. Het systeem van publiek toezicht moet derhalve worden geleid door niet-vakmensen die de materies beheersen die betrekking hebben op de wettelijke controle. De lidstaten kunnen evenwel toelaten dat een minderheid van vakmensen deelnemen aan het bestuur van het systeem.

De Richtlijn stipt aan dat de eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op het stelsel van publiek toezicht rust op:

a) de toelating en registerinschrijving van wettelijke auditors en auditkantoren; en

b) de goedkeuring van normen op het gebied van beroepsethiek en kwaliteitsbeheersing, alsook van controlestandaarden; en

c) permanente vorming, kwaliteitscontrole en onderzoeks- en tuchtregelingen.

De Richtlijn bevat een wederzijdse erkenning van de reglementaire mechanismen tussen lidstaten. Het toezicht wordt uitgeoefend door de lidstaat van herkomst. Dat betekent dat de lidstaat die de wettelijke auditor of het auditkantoor heeft erkend en waar het auditkantoor zijn statutaire zetel heeft, de volledige verantwoordelijkheid draagt voor het publiek toezicht op het betrokken kantoor, dat op grond daarvan in de hele Europese Unie activiteiten zou kunnen ontplooiën.

Om een betere samenwerking met de bevoegde autoriteiten uit derde landen, zoals de PCAOB, in de Verenigde Staten, mogelijk te maken, staat de Richtlijn toe dat ook met derde landen wordt samengewerkt op basis van het beginsel dat het publiek toezicht wordt uitgeoefend door het land van herkomst.

6. Wat het publiek toezicht op het beroep van de bedrijfsrevisor betreft, had de wetgever in België reeds in de wet van 22 juli 1953 (hervormd door de wet van 21 februari 1985) voorzien in een systeem van:

a) machtiging aan de Koning voor de bepalingen verbonden aan tucht, deontologie, stage en huishoudelijk reglement;

b) publiek extern toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, via de oprichting van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (tussen 1985 en 1999 de Hoge Raad voor het Revisoraat genoemd),

c) tuchtorganen samengesteld uit magistraten en revisoren met een meerderheid van magistraten in hoger beroep. Het publiek toezicht inzake beroepstucht bestaat in België in het feit dat de Minister van Justitie de leden van de tuchtorganen benoemt.

In 2003 werd tevens het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris opgericht. Dit comité verstrekt op verzoek van de commissaris een voorafgaandelijk advies over de verenigbaarheid van een prestatie met zijn onafhankelijke

taakuitoefening. Dit comité kan tevens met betrekking tot de onafhankelijke taakuitoefening van een commissaris een zaak ahangig maken bij het bevoegde tuchtorgaan van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Het comité is samengesteld uit leden die niet behoren tot het beroep van bedrijfsrevisor.

7. In zijn advies 42.226/1 van 23 maart 2007 onderstreept de Raad van State dat het nieuwe systeem complex kan lijken, rekening houdend met het aantal organen die deel uitmaken van het systeem van publiek toezicht. In dit opzicht is het passend om in herinnering te brengen dat de Richtlijn voorziet in de verplichting om een "systeem" van publiek toezicht te installeren, teneinde precies de installatie van een systeem toe te laten dat ofwel één ofwel meerdere organen omvat. In het voorgesteld systeem, wordt ervoor geopteerd om de optie te nemen om meerdere organen bevoegd te maken. De logica van het opgezette systeem beoogt belangenconflicten te vermijden en de fundamentele democratische beginselen van de scheiding der machten na te leven tussen:

a) enerzijds, de toezichtfunctie op het aannemen van de normen met algemene draagwijdte (normatieve functie of quasi-"wetgevende" functie), en

b) anderzijds, de toezichtfunctie op de toepassing van deze normen (controlefunctie of quasi-"rechtsprekende" functie).

Men heeft geopteerd voor een transparant en duidelijk systeem krachtens dewelke afzonderlijke organen afzonderlijke bevoegdheden uitoefenen, die duidelijk overkomen ten opzichte van alle belanghebbende partijen evenals ten opzichte van het publiek in het algemeen. Dit systeem werd verkozen boven een ander systeem dat zou voorzien dat één enkel orgaan alle toezichtbevoegdheden vereist door de Richtlijn (normatieve en controlefuncties) uitoefent. Teneinde belangenconflicten tussen de normatieve functie en de controlefunctie te vermijden, zou het andere systeem het installeren van 'firewalls' noodzaken tussen de verschillende departementen en zou het nadeel meebrengen minder transparant te zijn. Daarom werd

er gekozen voor een systeem dat meerdere organen omvat tussen dewelke er, overeenkomstig de bepalingen van de Richtlijn, een samenwerking werd georganiseerd.

Het voorgestelde nieuwe systeem van publiek toezicht is gericht op de volgende principes:

a) een onderscheid wordt gemaakt tussen de bevoegdheden met algemene draagwijdte (goedkeuring van de normen; adviezen over ontwerpen van koninklijk besluit; enz...) voorbehouden aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (HREB) en de bevoegdheden over individuele dossiers (toezicht, kwaliteitscontrole, tucht) voorbehouden aan een nieuwe instelling "de Kamer van verwijzing en instaatstelling" en samengesteld uit personen extern aan het beroep en aangeduid door de Koning;

b) de Kamer van verwijzing en instaatstelling zal van een totale autonomie genieten en zal rechtspersoonlijkheid bezitten; de rechtspersoonlijkheid van de Kamer beoogt, overeenkomstig artikel 32, leden 1, 3, 6 en 7, van de Richtlijn:

1°) de operationele en financiële onafhankelijkheid van deze ten aanzien van het beroep van bedrijfsrevisor te versterken;

2°) de transparantie te versterken; en

3°) rekening te houden met de doelstelling van doeltreffendheid vereist door de Richtlijn.

De afzonderlijke rechtspersoonlijkheid van de Kamer beantwoordt aldus aan de bemerking van de Raad van State in zijn advies 42.226/1 van 23 maart 2007 daaromtrent.

De Kamer zal haar eigen begroting hebben; deze zal alle verslagen van de Raad van het Instituut inzake toezicht en kwaliteitscontrole ontvangen en zal beslissen al dan niet de tuchtinstanties te adiëren; de Kamer kan hetzij de Raad gelasten om bijkomende onderzoeken uit te voeren, hetzij daartoe een expert aan te duiden onder de leden van de Kamer of een (ere-) bedrijfsrevisor.

c) de Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep (de tuchtinstanties) blijven de beroepstucht van de bedrijfsrevisor verder handhaven;

d) het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris (ACCOM) behoudt zijn huidige bevoegdheden en wordt bevoegd om een advies te verlenen teneinde een bedrijfsrevisor toe te laten om in bepaalde omstandigheden revisorale opdrachten uit te voeren;

e) de Procureur-generaal ontvangt een bijkomende bevoegdheid, namelijk een beroep tegen iedere beslissing van de Raad in verband met het bijhouden van het openbaar register;

f) de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen (CBFA) kan worden geraadpleegd door de HREB voor elke ontwerpnorm en moet worden geraadpleegd voor de aspecten van de normen betreffende de kwaliteitscontrole in verband met ondernemingen van openbaar belang;

g) elke geïnteresseerde derde mag een klacht indienen tegen een bedrijfsrevisor, hetzij bij de Raad van het Instituut, hetzij bij de Kamer van verwijzing en instaatstelling;

h) het Instituut, dat beschikt over een expertise van meer dan vijftig jaar, behoudt zijn bevoegdheden op het gebied van het houden van het openbaar register, het voorstellen van normen, de voorafgaande raadpleging van reglementaire ontwerp teksten, het onderzoek van dossiers van toezicht en kwaliteitscontrole, de opvolging van de permanente vorming van de leden, enz.; deze bevoegdheden maken voortaan het voorwerp uit van een toezicht dat meer de stempel draagt van het systeem van *"public oversight"*.

De volgende instanties worden zodoende beschouwd als orgaan van publiek toezicht:

a) de Minister bevoegd voor Economie (normen en controlestandaarden);

b) de Procureur-generaal (toelating en registerinschrijving);

c) de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (normen en controlestandaarden);

d) het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris (adviezen inzake onafhankelijkheid van de commissaris in afwijking van de *"one-to-one regel"* en verwijzing naar de tuchtinstanties omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris);

e) de Kamer van verwijzing en instaatstelling (permanente vorming, kwaliteitscontrole en onderzoeksregelingen);

f) de Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep (tuchtregelingen).

(...)

Invoeging van een nieuw artikel 43 met betrekking tot het publiek toezicht.

Artikel 32 en overweging 20 van de Richtlijn stipuleren dat de lidstaten een doeltreffend stelsel dienen op te zetten voor de uitoefening van publiek toezicht op wettelijke auditors en auditkantoren. Dit stelsel dient gebaseerd te zijn op het beginsel dat het toezicht wordt uitgeoefend door de lidstaat van herkomst. De op het publiek toezicht van toepassing zijnde wettelijke regelingen dienen een doeltreffende samenwerking op Gemeenschapsniveau van de toezichtsactiviteiten van de lidstaten mogelijk te maken. Het stelsel van publiek toezicht dient te worden beheerd door personen die zelf geen beroepsbeoefenaars zijn, maar voldoende bekend zijn met de vakgebieden die verbonden zijn met de wettelijke controle van jaarrekeningen.

Op het systeem van publiek toezicht rust de eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op:

a) de inschrijving in het openbaar register van een bedrijfsrevisor overeenkomstig artikel 9;

b) de goedkeuring van de normen overeenkomstig artikel 30;

- c) de permanente vorming overeenkomstig artikel 31;
- d) de kwaliteitscontrole overeenkomstig artikel 33; en
- e) het toezicht en de tuchtregelingen overeenkomstig artikel 32.

Zoals door de Raad van State voorgesteld in zijn advies 42.226/1 van 23 maart 2007, zijn de tuchtinstanties begrepen in het systeem van publiek toezicht, overeenkomstig artikel 32.4. c) van de Richtlijn. Dit impliceert onder andere dat de tuchtinstanties in meerderheid moeten worden samengesteld uit niet-bedrijfsrevisoren, dat de werkprogramma's en activiteitenverslagen van de tuchtinstanties jaarlijks moeten bekendgemaakt worden, en dat de tuchtinstanties moeten worden gefinancierd op een manier gevrijwaard van ongewenste beïnvloeding door bedrijfsrevisoren, krachtens respectievelijk het artikel 32.3, 32.6 en 32.7 van de Richtlijn.

Zoals voorgesteld door de Raad van State in zijn advies 42.226/1 van 23 maart 2007, werd de transparantie van het systeem van toezicht versterkt door het invoegen van een tweede lid in artikel 43, § 1. Krachtens deze bepaling, worden de werkprogramma's en de activiteitenverslagen van de organen van publiek toezicht jaarlijks gepubliceerd volgens de door het in het artikel 77, § 1, bedoelde orgaan bepaalde modaliteiten.

Overeenkomstig de artikelen 32 en 34 van de Richtlijn bepalen met name de nieuwe artikelen 43 en 44 van de wet van 1953 modaliteiten inzake:

- a) de benoeming van de leden (*non-practitioners*) (art. 32.3. van de Richtlijn); de leden mogen geen bedrijfsrevisoren, accountants of boekhouders zijn; indien ex-bedrijfsrevisor dan geldt een *cooling-off* periode van 3 jaar; zoals voorgesteld de Raad van State in zijn advies 42.226/1 van 23 maart 2007 en overeenkomstig artikel 2, 15°, van de Richtlijn, wordt dit verbod uitgebreid tot degenen die sinds minder dan drie jaar voorafgaand aan hun betrokkenheid bij het beheer van het stelsel van publiek toezicht wettelijke controles van jaarrekeningen hebben verricht, stemrecht in een auditkantoor hebben

bezeten, lid zijn geweest van het bestuursorgaan van een auditkantoor en in dienst zijn geweest van of verbonden zijn geweest met een auditkantoor; zoals voorgesteld door de Raad van State en overeenkomstig de artikelen 2, 15°, en 32.4. c) van de Richtlijn, worden deze onverenigbaarheden uitgebreid tot de leden niet-bedrijfsrevisoren van de tuchtinstanties die, overeenkomstig de Richtlijn, de meerderheid van de leden van de tuchtinstanties vormen (nieuw art. 58, § 2, van de wet van 1953 en artikel 63, § 2, lid 2, van dezelfde wet); overeenkomstig het advies van de Raad van State, voorziet het nieuwe artikel 43, § 2, van de wet van 1953 dat de Minister van Economie, omwille van het feit dat hij deel uitmaakt van het systeem van publiek toezicht (in tegenstelling tot andere Ministers en Staatssecretarissen), is onderworpen aan dezelfde onverenigbaarheden;

- b) de uitoefening van de bevoegdheden met betrekking tot zijn eindverantwoordelijkheid (art. 32.4. van de Richtlijn);

- c) het onderzoeksrecht (art. 32.5. van de Richtlijn);

- d) de jaarlijkse publicatie van werkprogramma's en activiteitenverslagen (art. 32.6. van de Richtlijn);

- e) de financiering (art. 32.7. van de Richtlijn);

- f) de wederzijdse erkenning van wettelijke regelingen van publiek toezicht tussen lidstaten (o.a. *home country control*) (art. 34 van de Richtlijn).

Overeenkomstig het advies van de Raad van State, is het derde lid van het nieuwe artikel 43, § 1, van de wet van 1953 zoals aanvankelijk voorgesteld, dat een machtiging aan de Koning bevatte die diende gepreciseerd te worden, weggelaten en vervangen door wettelijke bepalingen in de wet van 1953 (bij voorbeeld met betrekking tot de financiering van de tuchtinstanties (art. 71, § 2, van de wet van 1953) en de aanduiding van het orgaan belast met de samenwerking (art. 77, § 1, van de wet van 1953)).

De eerste paragraaf somt de organen van het systeem van publiek toezicht op, met name de Minister bevoegd voor Economie, de Procureur-generaal, de Kamer van verwijzing en instaatstelling, de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris en de tuchtinstanties.

Het is passend te preciseren dat de andere geldende wettelijke bepalingen betreffende de organen van het systeem van publiek toezicht van toepassing blijven.

De tweede paragraaf beschrijft de onverenigbaarheden in hoofde van de leden van de organen van publiek toezicht. De Richtlijn laat toe dat een minderheid van de leden van de *public oversight* uit het beroep komen. Deze hypothese werd echter niet weerhouden.

(...)

Art. 43. § 1. Het systeem van publiek toezicht, waarop de eindverantwoordelijkheid van het toezicht rust, is samengesteld uit de Minister die bevoegd is voor Economie, de Procureur-generaal, de Kamer van verwijzing en instaatstelling, de Hoge Raad voor Economische Beroepen, het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris en de tuchtinstanties.

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

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

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

HOOFDSTUK VIII. – Beroepstucht

Afdeling 1. - Kamer van Verwijzing en instaatstelling

Uittreksel van het Verslag aan de Koning

(...)

14. In het kader van het publiek toezicht op de activiteiten van toezicht en kwaliteitscontrole, voorziet het ontwerp in de oprichting van een "*Kamer van verwijzing en instaatstelling*" die rechtspersoonlijkheid bezit, beschikt over een eigen begroting en die is samengesteld uit leden die extern zijn aan het beroep van bedrijfsrevisor en benoemd door de Koning.

Deze Kamer is o.m. bevoegd voor de instaatstelling van tuchtdossiers ingeleid door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, voor de opvolging van klachten tegen een bedrijfsrevisor, voor het toezicht op de conclusies aangenomen door de Raad van het Instituut ten gevolge van uitgevoerde kwaliteitscontroles, en eveneens om hetzij de Raad van het Instituut te verzoeken bijkomende onderzoeksdaden uit te voeren die deze nuttig acht, hetzij daartoe een deskundige aan te duiden onder de leden van de Kamer of (ere-)bedrijfsrevisoren.

De oprichting van de Kamer van verwijzing en instaatstelling vertegenwoordigt een belangrijke innovatie die het mogelijk maakt dat een instelling die onafhankelijk is van het Instituut uitspraak doet, na afloop van

het vooronderzoek van een dossier en omtrent het voorhanden zijn van tenlasteleggingen die de al dan niet verwijzing van een bedrijfsrevisor naar de tuchtinstanties rechtvaardigt.

Naast het aspect van het publiek toezicht op de activiteiten van toezicht en kwaliteitscontrole, laat de oprichting van de Kamer van verwijzing en instaatstelling toe om de drie wezenlijke fasen van de tuchtprocedure op te splitsen, te weten het vooronderzoek van dossiers, de beslissing tot verwijzing van een bedrijfsrevisor naar de tuchtinstanties en de eigenlijke tuchtprocedure.

15. De procedures inzake toezicht en kwaliteitscontrole zijn eveneens aanzienlijk versterkt.

Eerst en vooral zijn de Commissie van Toezicht en de Commissie Kwaliteitscontrole ingevoerd door de wet (hetgeen voordien niet het geval was) en krijgen ze een grote autonomie ten aanzien van de Raad van het Instituut.

Verder wordt in een machtiging aan de Koning voorzien om de bevoegdheden van deze commissies te organiseren, evenals van de na te leven procedure in het bijzonder tijdens het verhoor van confraters door deze commissies.

Deze nieuwe procedures inzake toezicht en kwaliteitscontrole zullen het voorwerp uitmaken van een evaluatie binnen de drie jaar na hun inwerkingtreding zodat hun conformiteit met de door de Richtlijn nagestreefde doelstellingen wordt gewaarborgd.

(...)

De eerste afdeling van hoofdstuk VIII handelt over de Kamer van verwijzing en instaatstelling.

De oprichting van een Kamer van verwijzing en instaatstelling beoogt een betere afsplitsing van de procedure inzake het vooronderzoek van een dossier van de eventuele

beslissing tot verwijzing van een bedrijfsrevisor naar de Tuchtcommissie.

Naar analogie met de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris bezit de Kamer van verwijzing en instaatstelling rechtspersoonlijkheid teneinde de autonomie van de Kamer te versterken en de relaties tussen de Kamer en het Instituut te verduidelijken in het licht van de wederzijdse contacten, alsook op administratief en budgettair vlak. Dit beantwoordt aan de noodzaak om de rol van de organen van toezicht te verduidelijken en de transparantie en onafhankelijkheid van deze organen ten aanzien van de bedrijfsrevisoren te versterken, zoals onderlijnd door de Raad van State.

De beslissing tot verwijzing van een bedrijfsrevisor naar de Tuchtcommissie wordt genomen door de Kamer van verwijzing en instaatstelling, volledig samengesteld uit verslaggevers die extern zijn aan het beroep, dit teneinde tegemoet te komen aan de vereisten gesteld door de Europese Richtlijn inzake *public oversight*.

(...)

Onderafdeling 1. - Samenstelling en financiering

Art. 44. § 1. Er wordt een instelling van openbaar nut, genaamd Kamer van verwijzing en instaatstelling opgericht, bekleed met rechtspersoonlijkheid.

§ 2. De Kamer van verwijzing en instaatstelling wordt geleid door een orgaan samengesteld uit drie directeurs waaronder de voorzitter. De leden van dit orgaan dragen de titel van verslaggever. Ten hoogste twee derde van de verslaggevers behoort tot dezelfde taalrol.

Dit orgaan staat in voor het operationeel bestuur van de Kamer van verwijzing en instaatstelling, en stelt alle handelingen die nodig zijn voor de uitvoering van de opdrachten van de Kamer van verwijzing en instaatstelling.

Het betreft een college dat beraadslaagt volgens de gewone regels van collegiale organen behoudens uitzonderingen bepaald bij wet of door de Koning.

§ 3. De voorzitter van de Kamer van verwijzing en instaatstelling neemt tevens de administratieve taken voor deze Kamer waar.

§ 4. Artikel 458 van het Strafwetboek is van toepassing op de verslaggevers.

§ 5. De Koning benoemt een lid van de Kamer van verwijzing en instaatstelling op voorstel van de Minister van Economie, een ander lid op voorstel van de Minister van Justitie en de Voorzitter op gezamenlijk voorstel van de Minister van Economie en de Minister van Justitie.

De Koning kan, op gezamenlijk voorstel van de Minister van Economie en de Minister van Justitie, het mandaat van een verslaggever, met inbegrip van de Voorzitter, beëindigen, hetzij met het akkoord van de betrokkene hetzij om wettige en gewichtige redenen in het belang van de Kamer.

De werkingsmodaliteiten van de Kamer van verwijzing en instaatstelling worden door de Koning vastgelegd.

De Koning kan de samenstelling van het orgaan van de Kamer van verwijzing en instaatstelling uitbreiden, zonder dat het aantal verslaggevers zeven overschrijdt.

Onverminderd artikel 43, § 2 van onderhavige wet is de hoedanigheid van lid van het Instituut, van lid van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en van lid van het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris onverenigbaar met de functie van verslaggever. De verslaggevers tonen de door de Europese Richtlijn van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controle van jaarrekeningen vereiste bekwaamheden aan. Worden vermoed vermelde bekwaamheden aan te tonen :

- a) magistraten,
- b) advocaten,
- c) bedrijfsjuristen,
- d) notarissen, en

e) andere houders van een masterdiploma die een nuttige ervaring in de door voormelde Europese Richtlijn beoogde materies aantonen.

§ 6. De verslaggevers genieten het statuut van mandataris en ontvangen een bijhorende maandelijks bezoldiging, welke hun onafhankelijkheid moet waarborgen.

(...)

Onderafdeling 2. - Bevoegdheden

Art. 46. § 1. De Kamer van verwijzing en instaatstelling is bevoegd voor:

- a) de instaatstelling van tuchtzaken die in vooronderzoek werden genomen door de Raad;
- b) het gelasten van de Raad om een toezichtsdossier te openen lastens een bedrijfsrevisor;
- c) het gelasten van de Raad om bijkomende onderzoeken uit te voeren;
- d) de regeling van de procedure betreffende klachten lastens een bedrijfsrevisor;
- e) het gelasten van de Raad om iedere klacht, ontvangen lastens een bedrijfsrevisor, in vooronderzoek te nemen overeenkomstig artikel 49;
- f) de beoordeling van de conclusies van de kwaliteitscontroles overeenkomstig artikel 50;
- g) het verzoek aan de Raad om aan een bedrijfsrevisor de verplichting op te leggen een einde te maken aan een omstreden toestand, overeenkomstig artikel 36, § 1.

§ 2. De Kamer van verwijzing en instaatstelling is tevens bevoegd voor de goedkeuring van de jaarlijkse lijst van de te verrichten kwaliteitscontroles, zoals deze werden goedgekeurd, door de Raad.

§ 3. De Kamer van verwijzing en instaatstelling is niet bevoegd in tuchtzaken betreffende stagiairs.

§ 4. De Kamer van verwijzing en instaatstelling kan ten allen tijde kennis nemen van de evolutie van het onderzoek van één of meerdere dossiers. De aldus gevraagde inlichtingen zullen binnen een termijn van hoogstens vijf werkdagen door de voorzitter van het Instituut aan de

Kamer van verwijzing en instaatstelling worden overgemaakt. In voorkomend geval kan de Kamer van verwijzing en instaatstelling aan één van zijn leden delegatie verlenen om de door de Raad geleide onderzoeken bij te wonen.

§ 5. De Kamer van verwijzing en instaatstelling publiceert jaarlijks zijn werkprogramma's en activiteitenverslagen.

§ 6. De modaliteiten van de procedure van vooronderzoek worden bepaald door de Koning.

(...)

Art. 50. § 1. De door de Raad goedgekeurde conclusies van de kwaliteitscontroles, andere dan de voorstellen tot verwijzing naar de tuchtinstanties, worden op driemaandelijke basis meegedeeld aan de Kamer van verwijzing en instaatstelling.

§ 2. Laatstgenoemde verzendt het dossier opnieuw naar de Raad wanneer zij de door de Raad genomen conclusie niet goedkeurt. De Kamer van verwijzing en instaatstelling motiveert de redenen van haar niet-goedkeuring.

Art. 51. § 1. De Raad maakt jaarlijks de lijst van de in het komende jaar uit te voeren kwaliteitscontroles over aan de Kamer van verwijzing en instaatstelling.

§ 2. Wanneer de Kamer van verwijzing en instaatstelling de in de eerste paragraaf bedoelde lijst ontvangt, kan zij de Raad gelasten om een bedrijfsrevisor, die niet in deze lijst is opgenomen, te onderwerpen aan een vervroegde kwaliteitscontrole.

Afdeling 2. - Vooronderzoek en instaatstelling

(...)

Afdeling 3. - De tuchtinstanties

Uittreksel van het Verslag aan de Koning

(...)

17. Wat het publiek toezicht op het tuchtsysteem betreft, is dit reeds in voege sinds de oprichting van het Instituut, daar op het niveau van beroep personen zetelen in meerderheid in de tuchtorganen die extern zijn aan het beroep (magistraten benoemd door de Koning).

(...)

Onderafdeling 1. - De Tuchtcommissie

Art. 58. § 1. De beroepstucht wordt in eerste aanleg gehandhaafd door een Tuchtcommissie.

§ 2. Deze Commissie bestaat uit twee kamers, waarvan één Nederlandstalige en één Franstalige. Elk van beide kamers is samengesteld uit een voorzitter, rechter in functie in de Rechtbank van Koophandel op het ogenblik van zijn benoeming, alsmede uit een lid die niet behoort tot het beroep van bedrijfsrevisor en die wordt benoemd door de Koning op voordracht van de Minister van Economie en uit een door de Raad aangeduide bedrijfsrevisor. De voorzitter wordt benoemd door de Koning op voordracht van de Minister van Justitie. Voor elk effectief lid wordt minstens een plaatsvervangend lid aangewezen.

§ 3. De effectieve en plaatsvervangende leden worden voor een hernieuwbare periode van zes jaar benoemd. Wanneer evenwel de termijn van het mandaat van effectief lid of van plaatsvervangend lid is afgelopen, blijft hij in functie tot zijn herbenoeming of de benoeming van zijn opvolger.

(...)

Onderafdeling 2. - De Commissie van Beroep

Art. 63. § 1. Het hoger beroep tegen beslissingen van de Tuchtcommissie wordt aanhangig gemaakt bij de Commissie van Beroep.

§ 2. Deze Commissie bestaat uit twee kamers waarvan één Nederlandstalige en één Franstalige.

Elk van beide kamers is samengesteld uit een voorzitter, raadsheer in functie bij een Hof van Beroep op het ogenblik van zijn benoeming, uit een rechter in een Rechtbank van Koophandel en een rechter in een Arbeidsrechtbank, beiden in functie op het ogenblik van hun benoeming, allen voorgedragen door de Minister van Justitie en benoemd door de Koning, alsmede uit twee bedrijfsrevisoren verkozen door de algemene vergadering van het Instituut. Voor elk effectief lid wordt een plaatsvervangend lid aangewezen.

§ 3. De effectieve en plaatsvervangende leden worden voor een hernieuwbare periode van zes jaar benoemd. Wanneer evenwel de termijn van het mandaat van een effectief of een plaatsvervangend lid is afgelopen, blijft hij in functie tot zijn herbenoeming of de benoeming van zijn opvolger.

(...)

Onderafdeling 3. - Gemeenschappelijke bepalingen

(...)

Onderafdeling 4. - Tucht sancties

(...)

Afdeling 4. - Beroepstucht betreffende stagiairs

(...)

HOOFDSTUK IX. - Nationale en internationale samenwerking

Uittreksel van het Verslag aan de Koning

(...)

Een nieuw artikel 77 betreffende de nationale en internationale samenwerking wordt ingevoegd.

Artikel 33 van de Richtlijn bepaalt dat de lidstaten erop toezien dat de op de stelsels van publiek toezicht van lidstaten van de Europese Unie toepasselijke wettelijke regelingen een effectieve samenwerking op internationaal niveau met betrekking tot de toezichtactiviteiten van de lidstaten mogelijk maken. Te dien einde wijst elke lidstaat één entiteit aan die specifiek verantwoordelijk is voor de samenwerking.

De Raad van State stelt, in zijn advies 42.226/1 van 23 maart 2007, voor om, in een wettelijke bepaling, veeleer dan door middel van een uitvoeringsbesluit, het orgaan aan te duiden dat belast is met de internationale samenwerking overeenkomstig artikel 33 van de Richtlijn. Zoals voorgesteld door de Raad van State, duidt artikel 77 de Hoge Raad voor de Economische Beroepen aan als orgaan belast met de internationale samenwerking.

Zoals door de Raad van State voorgesteld in zijn advies 42.226/1 van 23 maart 2007 en overeenkomstig artikel 36.1. van de Richtlijn, werken het Instituut, de Minister die bevoegd is voor Economie, de Procureur-generaal, de Kamer van verwijzing en instaatstelling, de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris en de tuchtinstanties samen met de bevoegden autoriteiten van de lidstaten van de Europese Unie wanneer dat nodig is voor de vervulling van hun respectieve taken. Deze autoriteiten verlenen onderling assistentie. Meer in het bijzonder wisselen zij informatie uit en werken ze samen bij onderzoeken die op de uitvoering van wettelijke controles van jaarrekeningen betrekking hebben.

Zoals voorgesteld door de Raad van State in zijn advies 42.226/1 van 23 maart 2007, wordt er gepreciseerd dat hetzelfde geldt ten aanzien van de bevoegde autoriteiten van een derde land "in geval van een internationaal akkoord mits dit een clause van wederkerigheid bevat".

De Koning kan de modaliteiten bepalen inzake de uitwisseling van vertrouwelijke

informatie en de samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten bedoeld in paragrafen 2 en 3.

(...)

Art. 77. § 1. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen wordt aangeduid als orgaan dat belast is met de nationale samenwerking tussen de organen van het systeem van publiek toezicht en belast is met de internationale samenwerking tussen stelsels van publiek toezicht van Lidstaten van de Europese Unie, zoals hierna bepaald.

§ 2. Het Instituut, de Minister die bevoegd is voor Economie, de Procureur-generaal, de Kamer van verwijzing en instaatstelling, de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris en de tuchtinstanties werken samen wanneer dat nodig is voor de vervulling van hun respectieve taken. Deze autoriteiten verlenen onderling assistentie. Meer in het bijzonder wisselen zij informatie uit en werken ze samen bij onderzoeken die op de uitvoering van wettelijke controles van jaarrekeningen betrekking hebben.

§ 3. Het Instituut, de Minister die bevoegd is voor Economie, de Procureur-generaal, de Kamer van verwijzing en instaatstelling, de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris en de tuchtinstanties werken samen met de bevoegde autoriteiten van de Lidstaten van de Europese Unie wanneer dat nodig is voor de vervulling van hun respectieve taken. Deze autoriteiten verlenen onderling assistentie. Meer in het bijzonder wisselen zij informatie uit en werken ze samen bij onderzoeken die op de uitvoering van wettelijke controles van jaarrekeningen betrekking hebben.

Hetzelfde geldt ten aanzien van de bevoegde autoriteiten van een derde land in geval van een internationaal akkoord mits dit een clausule van wederkerigheid bevat.

§ 4. De Koning kan de modaliteiten bepalen inzake de uitwisseling van vertrouwelijke informatie en de samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten bedoeld in paragrafen 2 en 3.

HOOFDSTUK X. – Strafbepalingen

(...)

ADVIES VAN 7 MEI 2007 over de wijziging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van kandidaat- accountants en kandidaat-belastingconsulenten

De Minister van Economie heeft op 27 april 2007 de Hoge Raad om advies gevraagd over een ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van kandidaat-accountants en kandidaat-belastingconsulenten.

Artikel 3 van dit koninklijk besluit, zoals gewijzigd door het koninklijk besluit van 4 mei 1999, luidt als volgt: *“De diploma's en instellingen bedoeld in artikel 2, 3^o zijn, voor wat betreft de toepassing van dit besluit, erkend tot 30 juni 2007. Elke wijziging maakt het voorwerp uit van een koninklijk besluit, na advies van de Raad van het Instituut, en is slechts geldig tot 30 juni 2007.”*

Onderhavig ontwerp van koninklijk besluit heeft tot doel de datum van 30 juni 2007 met één jaar uit te stellen en bijgevolg de woorden “30 juni 2007” te vervangen door de woorden “30 juni 2008”.

De Hoge Raad verklaart de achtereenvolgende uitstellen in de hervorming van de toegang tot het beroep van kandidaat-accountant en kandidaat-belastingconsulent ten zeerste te betreuren. Naar het oordeel van de Hoge Raad had het toch mogelijk moeten zijn om, na de goedkeuring van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen en vervolgens, vier jaar later, van het koninklijk besluit van 8 april 2003 betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent, dit koninklijk besluit tenminste aan te passen, aangezien die einddatum al meerdere jaren op voorhand bekend was.

De Hoge Raad wenst in de eerste plaats de aandacht te vestigen op het belang van de goedkeuring van dit koninklijk besluit vóór 30 juni 2007. Is dit niet het geval, dan zouden de personen die geslaagd zijn voor het toelatingsexamen van kandidaat-accountant en/of kandidaat-belastingconsulent, zich in een problematisch rechtsvacuüm bevinden.

Naar het oordeel van de Hoge Raad dient men zich zo snel mogelijk te beraden over de evolutie van dit koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van kandidaat-accountants en kandidaat-belastingconsulenten.

Het Verslag aan de Koning dat het koninklijk besluit betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent voorafgaat, stipte inderdaad het volgende aan: *“De bepalingen van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten moeten op korte termijn worden herzien. Dit besluit omvat de lijst van de diploma's (in de bijlagen) die vastlegt welke opleidingen de mogelijkheid geven om zich aan te bieden voor het toelatingsexamen van accountant en/of belastingconsulent.”*

In zijn advies van 17 mei 2001 inzake de toetreding tot het beroep van accountant en belastingconsulent, wees de Hoge Raad al op de nood aan een denkoefening ten gronde (Eerste deel – Algemene bedenkingen bij het voorontwerp van koninklijk besluit / Punt II – De vrijstellingen die de kandidaat-accountants of kandidaat-belastingconsulenten bij het toelatingsexamen bekomen / Punt A. Het nut van het koninklijk besluit van 22 november 1990).

“In de huidige stand van zaken bestaat er overigens een koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma’s van de kandidaat-accountants en van de kandidaat-belastingconsulenten (verschillende malen gewijzigd, de laatste maal door het koninklijk besluit van 4 mei 1999).

Een in bijlage bij voornoemd koninklijk besluit opgenomen lijst van diploma’s bepaalt welke opleidingen de houders ervan toegang verlenen tot het toelatingsexamen voor accountant of belastingconsulent.

De Hoge Raad stelt vast dat tot op heden :

- de in bijlage bij het koninklijk besluit opgenomen lijst opgevat is als een opsomming van onderwijsinstellingen die diploma’s uitreiken die de houders ervan toelaten deel te nemen aan het toelatingsexamen om naderhand accountant en/of belastingconsulent te worden. Die lijst werd in geen geval opgesteld in functie van eventuele vrijstellingen gekoppeld aan een in de lijst opgenomen diploma ;*
- er blijkbaar geen periodieke evaluatie gebeurt is van de lijst van onderwijsinstellingen die in de bijlage bij voormeld koninklijk besluit opgenomen zijn.*

Volgens de Hoge Raad voor de Economische Beroepen is het van belang dat de draagwijdte van dit koninklijk besluit duidelijk afgebakend wordt om elke kandidaat voor het toelatingsexamen inzake de principes van vrijstellingen eenzelfde behandeling te kunnen waarborgen. De krachtlijnen van het systeem van vrijstellingen moeten opgenomen worden in het voor advies voorgelegd koninklijk besluit.

Voor zover er inderdaad effectief een systeem van vrijstellingen toegepast wordt door het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, wenst de Hoge Raad daarenboven de aandacht te vestigen op het feit dat de draagwijdte van het koninklijk besluit van 22 november 1990 dusdanig zou kunnen herzien worden dat elke vrijstelling per diploma in het koninklijk besluit zou opgenomen worden. De bevoegde Ministers zouden ook kunnen kiezen voor de vervanging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 door een nieuw koninklijk besluit dat zou beantwoorden aan de in het voor advies voorgelegd voorontwerp van

koninklijk besluit duidelijk omschreven doelstellingen.

Om klaarheid te scheppen in de vrijstellingen verbonden aan elk diploma, zou het passen dat in het voor advies voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit of in het koninklijk besluit van 22 november 1990 verduidelijkt wordt dat de studenten deze vrijstellingen genieten die gelden op het moment van hun eerste inschrijving aan de onderwijsinstelling.

De Hoge Raad acht het wenselijk aan de bevoegde ministeriële overheden voor te stellen om aan te dringen op een regelmatige herziening van de lijst van onderwijsinstellingen en hun in het koninklijk besluit opgenomen diploma’s, rekening houdend met de evolutie van de noden van het beroep.

Gezien die verschillende opmerkingen, wordt aldus voorgesteld het koninklijk besluit van 22 november 1990 te vervangen door een nieuw koninklijk besluit, opgesteld in de zin van het bij de Hoge Raad voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit. Het koninklijk besluit van 22 november 1990 zou gedurende een overgangperiode kunnen behouden blijven om de instellingen van hoger onderwijs toe te laten hun dossier in te dienen om in het nieuw koninklijk besluit opgenomen te worden. Dat dossier zou moeten ingediend worden bij de diensten van de Minister van Economie en diensten van de Minister van Landbouw en Middenstand opdat deze er zich van zouden vergewissen dat de onderwijsinstellingen die een dossier indienen wel degelijk één (of meerdere) diploma(s) uitreiken die beantwoorden aan de criteria vastgesteld in artikel 19, 3° van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.”

De Hoge Raad dringt dan ook aan op een onderzoek van deze problematiek binnen de kortst mogelijke termijn, opdat de terzake bevoegde Ministers zo snel mogelijk een oriëntatie zouden kunnen voorstellen die inspeelt op de evolutie die het wettelijk en reglementair kader in 1999 en 2003 heeft gekend, om zodoende het huidige rechtvacuüm te kunnen opvullen.

ADVIES VAN 29 JUNI 2007 over de ontwerpnorm voor permanente vorming van het Instituut der Bedrijfsrevisoren

▲ 1. Wettelijk kader inzake permanente vorming

De wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren omschrijft de opdrachten van het IBR alsook de hieruit voortvloeiende bevoegdheden. Daarbij hoort ook de permanente vorming van bedrijfsrevisoren.

Vanaf 31 augustus 2007 zal een nieuw wettelijk kader in werking treden, naar aanleiding van de hervorming van het bedrijfsrevisoraat in 2007. Na een doorlichting van dit nieuwe kader blijkt dat de voorschriften terzake niet fundamenteel zijn gewijzigd.

▲ 1.1. Huidig kader

Artikel 2 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren luidt¹ als volgt: *“Het Instituut heeft ten doel: te waken over de opleiding en te voorzien in de bestendige organisatie van een korps specialisten die bekwaam zijn de functie van bedrijfsrevisor te vervullen zoals deze bepaald wordt in artikel 3, met al de vereiste waarborgen in zake bevoegdheid, onafhankelijkheid en beroepseerlijkheid en toezicht uit te oefenen op de behoorlijke uitvoering van aan de leden toevertrouwde opdrachten.”*

Aan deze opdracht ten aanzien van het Instituut der Bedrijfsrevisoren zijn verantwoordelijkheden verbonden, welke werden gedefinieerd in artikel 18ter:

¹ Versie van de wettekst vóór de hervorming in 2007.

“§ 1. Overeenkomstig zijn doel ziet het Instituut toe op de goede uitvoering door zijn leden van de hun toevertrouwde opdrachten. In het bijzonder ziet het Instituut erop toe dat ze:

- 1° hun beroepskennis op permanente wijze vervolmaken;*
- 2° vooraleer een opdracht te aanvaarden, beschikken over de bekwaamheid, medewerking en tijd vereist om deze opdracht goed uit te voeren;*
- 3° zich met de nodige zorg en in volledige onafhankelijkheid kwijten van de hun toevertrouwde controleopdrachten;*
- 4° geen opdrachten aanvaarden onder voorwaarden die een objectieve uitvoering daarvan in het gedrang zouden kunnen brengen;*
- 5° geen werkzaamheden uitoefenen die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van hun taak.*

§ 2. Te dien einde kan het Instituut:

- 1° de voorlegging eisen door zijn leden van elke informatie, van elke verklaring en van elk document en meer in het bijzonder van hun werkschema en van hun nota's over uitgevoerde controletaken;*
- 2° een onderzoek laten instellen bij zijn leden naar hun werkmethodes en hun organisatie alsmede naar de zorg waarmee en de wijze waarop zij hun opdrachten uitvoeren.*

(...).”

▲ 1.2. Wettelijk kader vanaf 31 augustus 2007

Artikel 3 van de wet van 22 juli 1953, gecoördineerd op 30 april 2007, stelt, zoals het vroegere artikel 2: *“Het Instituut heeft als doel te*

waken over de opleiding en te voorzien in de bestendige organisatie van een korps specialisten die bekwaam zijn de functie van bedrijfsrevisor te vervullen zoals deze bepaald wordt in artikel 4, met al de vereiste waarborgen inzake bevoegdheid, onafhankelijkheid en beroepseerlijkheid en toezicht uit te oefenen op de behoorlijke uitvoering van aan de bedrijfsrevisoren toevertrouwde opdrachten.”

Voorts stelt ook artikel 14, § 4 van de wet van 22 juli 1953, gecoördineerd op 30 april 2007: *“De bedrijfsrevisor, natuurlijke persoon, zet zijn permanente vorming op continue wijze voort teneinde zijn theoretische kennis, zijn beroepsbekwaamheden en zijn beroepsethiek op een voldoende peil te houden.”*

In het kader van het transparantieverlag dat bedrijfsrevisoren moeten publiceren wanneer zij instaan voor de wettelijke controle van de statutaire jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van organisaties van openbaar belang, moet ook informatie over permanente vorming worden gepubliceerd.

Artikel 15, § 2 van de wet van 22 juli 1953, gecoördineerd op 30 april 2007, schrijft inderdaad het volgende voor: *“Bovendien bevestigen de bedrijfsrevisorenkantoren de volgende informatie: (...) een verklaring inzake de door het bedrijfsrevisorenkantoor gevolgde gedragslijn betreffende de permanente scholing van bedrijfsrevisoren als bedoeld in artikel 31 (...)”*.

Aan deze opdracht ten aanzien van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren zijn verantwoordelijkheden verbonden, welke worden gedefinieerd in artikel 31 van de wet van 22 juli 1953, gecoördineerd op 30 april 2007: *“Het Instituut ziet erop toe dat de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen hun permanente vorming op continue wijze voortzetten overeenkomstig artikel 14, § 4.”*

Het nieuwe wettelijke kader geeft ook aan welke middelen het Instituut van de Bedrijfsrevisoren moet aanwenden om die wettelijke opdracht te volbrengen (artikel 33, § 1): *“Het Instituut onderwerpt de bedrijfsrevisoren ten minste om de zes jaar aan een kwaliteitscontrole, gaat bij hen over tot alle onderzoeken betreffende hun werkmethodes, hun organisatie, de uitgevoerde werkzaamheden en*

*de manier waarop ze hun opdrachten uitoefenen. De kwaliteitscontrole beoogt onder andere de **verplichting inzake de permanente vorming** zoals voorzien in artikel 14, § 4.”*

Naar aanleiding van de hervorming van het bedrijfsrevisoraat in 2007 onderging het Belgische recht een belangrijke vernieuwing. Vanaf 31 augustus 2007 moet het Instituut van de Bedrijfsrevisoren – ook al blijven de bevoegdheden gehandhaafd die het sinds 1953 van de wetgever heeft gekregen (onder meer toezien op de permanente vorming van de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen) – voortaan bepaalde gegevens doorgeven aan een orgaan van publiek toezicht, in casu de Kamer van verwijzing en instaatstelling, die terzake de eindverantwoordelijkheid draagt.

Artikel 46, § 1 van de wet van 22 juli 1953, gecoördineerd op 30 april 2007, luidt als volgt: *“De Kamer van verwijzing en instaatstelling is bevoegd voor (...) de beoordeling van de conclusies van de kwaliteitscontroles overeenkomstig artikel 50 (...)”*.

Uit een gecombineerde lezing van artikel 33, § 1 en artikel 46, § 1 van de wet van 22 juli 1953, gecoördineerd op 30 april 2007, blijkt dat de Kamer van verwijzing en instaatstelling de eindverantwoordelijkheid draagt inzake de naleving van de regels in verband met permanente vorming.

▲ 2. Algemene beschouwingen

De Hoge Raad staat positief tegenover het initiatief van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren om de principes van de norm IES 7 van de IFAC² te integreren in de norm inzake permanente vorming.

Niettemin wenst hij in verband met bepaalde specifieke punten uit de ter advies voorgelegde

² *International Education Standard (IES) for Professional Accountants 7 - Continuing Professional Development: A Program of Lifelong Learning and Continuing Development of Professional Competence*, International Accounting Education Standards Board (IAESB), International Federation of Accountants (IFAC), May 2004, 12 p. Conform paragraaf 13 is de norm IES 7 in werking getreden op 1 januari 2006.

ontwerpnorm een aantal opmerkingen te formuleren.

▲ 3. Berekeningsbasis op meer dan een jaar (Artikel 1)

De Hoge Raad stelt vast dat de ontwerpnorm van het Instituut der Bedrijfsrevisoren uitgaat van een aantal uren vorming gespreid over een periode van drie kalenderjaren (120 uren), met een minimum aantal vormingsuren per jaar (20 uren), wat ook als norm wordt voorgesteld in paragraaf 34 van IES 7.

De Hoge Raad is van oordeel dat in artikel 1 van de ontwerpnorm zou dienen te worden aangegeven dat een bedrijfsrevisor moet kunnen aantonen dat op gelijk welk tijdstip aan beide criteria is voldaan, zowel in het kader van periodieke kwaliteitscontroles als naar aanleiding van occasionele controles door de Raad van het IBR zoals bedoeld in artikel 6 van de ontwerpnorm (desgevallend via afvaardiging).

▲ 4. Vakgebieden die onder de permanente vorming vallen

Artikel 3 van de ter advies voorgelegde ontwerpnorm geeft aan op welke gebieden de permanente vorming kan slaan. Daarbij wordt een onderscheid gemaakt tussen de materies waarin bedrijfsrevisoren *blijk moeten kunnen geven van vakbekwaamheid* - en de materies waarin zij *blijk moeten kunnen geven van een adequate kennis*.

De Hoge Raad hecht bijzonder belang aan het laatste lid van artikel 3 waarin gesteld wordt dat er *een evenwicht moet worden nagestreefd tussen de verschillende bovenvermelde vakgebieden van de opleiding*.

Voor de Hoge Raad dient bij de controle op de naleving van de regels uit de norm in verband met permanente vorming, ook te kunnen worden nagegaan of de bijscholing die elke bedrijfsrevisor gespreid over drie jaar volgt, wel degelijk de vakgebieden bestrijkt zoals opgegeven in artikel 3.

Gelet op het belang voor elke bedrijfsrevisor van een grondig inzicht in de sociale relaties binnen ondernemingen (en vooral in de wijze waarop ondernemingsraden werken, alsook in de pedagogische rol die bedrijfsrevisoren in dergelijke ondernemingsraden spelen), acht de Hoge Raad het verkieslijk om punt 4 met de materies waarin een bedrijfsrevisor blijk moet kunnen geven van een adequate kennis van "de bedrijfs-economie en de sociale vaardigheden", in twee aparte punten op te splitsen: bedrijfseconomie, enerzijds, en sociale vaardigheden, anderzijds.

De Hoge Raad had hierop reeds aangedrongen in een vorig advies³ uit 1990.

▲ 5. Activiteiten die bijdragen tot de permanente vorming van de bedrijfsrevisor

Artikel 4, § 1 van de ontwerpnorm geeft aan welke activiteiten tot de permanente vorming van de bedrijfsrevisor bijdragen. In dit verband wenst de Hoge Raad de aandacht te vestigen op twee aspecten.

▲ 5.1. Seminaries en studiedagen georganiseerd door het revisorenkantoor ten behoeve van zijn bedrijfsrevisoren

De Hoge Raad betreurt dat, op het vlak van permanente vorming, de ontwerpnorm voor "seminaries en studiedagen georganiseerd door een revisorenkantoor ten behoeve van zijn bedrijfsrevisoren" van een "a priori-controle" overstapt naar een "a posteriori-controle". De "a posteriori-controle" om de relevantie van dergelijke vormingen te beoordelen, moet volgens de ter advies voorgelegde norm immers "ten laatste in het kader van de door het Instituut georganiseerde kwaliteitscontrole" plaatshebben.

Aangezien dergelijke kwaliteitscontroles pas om de zes jaar plaats hebben, zou dat kunnen betekenen dat een bedrijfsrevisor die meer dan drie jaar eerder een bijscholing volgde, de criteria

³ Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, Advies van 18 oktober 1990 inzake de norm met betrekking tot de permanente vorming, HRB 90.09.D, Jaarverslag 1989-1991, 2 p. Zie inzonderheid paragraaf 6.

van artikel 1 van de ontwerpnorm niet naleeft omdat die vorming achteraf wordt verworpen. In die omstandigheden zou een bedrijfsrevisor in de twee daarop volgende jaren niet meer de gelegenheid hebben een relevantere bijscholing te volgen om zodoende de verwerping van "interne" vormingen georganiseerd door revisorenkantoren te "compenseren".

De Hoge Raad stelt overigens vast dat, op het vlak van permanente vorming, de voorliggende ontwerpnorm niet langer aangeeft wie voor die controle instaat, wat wel het geval is in de huidige (in 1991 goedgekeurde) norm, die aangeeft welk orgaan belast is met de voorafgaande goedkeuring van het vormingsprogramma.

Volgens de Hoge Raad is het belangrijk om in de norm duidelijk aan te geven welk orgaan voor die controle instaat, om zodoende met betrekking tot de procedures die het Instituut der Bedrijfsrevisoren instelt, de nodige transparantie te waarborgen.

De Hoge Raad vestigt tevens de aandacht op het feit dat artikel 6 van de ontwerpnorm bepaalt dat de controle op de naleving van de vereisten inzake permanente vorming zoals de norm voorschrijft, kan geschieden:

- hetzij in het kader van de kwaliteitscontrole;
- hetzij door de Raad (desgevallend via afvaardiging).

Aangezien "seminaries en studiedagen georganiseerd door het revisorenkantoor ten behoeve van zijn bedrijfsrevisoren" *a posteriori* worden goedgekeurd, uiterlijk naar aanleiding van de kwaliteitscontrole door het IBR, dient te worden vastgesteld dat de naleving van de vereisten inzake permanente vorming zoals de norm voorschrijft, door de Raad (desgevallend via afvaardiging) niet kan worden gecontroleerd zolang het betrokken seminarie of de betrokken studiedagen niet is goedgekeurd. Dit kan *de facto* leiden tot de onmogelijkheid om andere controles te verrichten dan in het kader van de kwaliteitscontrole.

Er dient ook te worden op gewezen dat de ter advies voorgelegde norm niet langer vermeldt

dat voorrang zal worden verleend "aan activiteiten op het gebied van permanente vorming die buiten het kantoor worden ingericht", wat wel uitdrukkelijk in de huidige norm staat (artikel 6, lid 2).

Een gecombineerde lezing van beide elementen (een "a posteriori-controle" in plaats van een "a priori-controle", enerzijds, en het wegvallen van de voorrang voor permanente vormingen buiten het revisorenkantoor, anderzijds) is voor de Hoge Raad aanleiding om met betrekking tot het voorgestelde systeem, ernstig voorbehoud te maken.

▲ 5.2. Individuele vorming door persoonlijke studie en lectuur

De Hoge Raad heeft enige aarzeling bij de erkenning van "individuele vorming door persoonlijke studie en lectuur", omdat dit soort bijscholing (voor een bedrijfsrevisor) moeilijk te verantwoorden en (voor het Instituut) moeilijk te controleren is. In dit verband verwijst hij naar zijn advies⁴ van 18 oktober 1990, waarin hij zijn onzekerheid verwoordde over "volledig oncontroleerbare" opleidingen.

Een gelijkaardig probleem stelt zich in verband met punt 4 van paragraaf 1 van artikel 4 van de ontwerpnorm, namelijk de "voorbereiding van lessen, voordrachten en technische publicaties", omdat moeilijk kan worden ingeschat hoeveel tijd er voor die voorbereiding nodig is. De Hoge Raad wijst er niettemin op dat het probleem zich niet zo scherp stelt als voor "individuele vorming door persoonlijke studie en lectuur", want een bedrijfsrevisor kan gemakkelijk bewijzen dat hij die lessen of voordrachten daadwerkelijk heeft gegeven, of daadwerkelijk heeft meegewerkt aan de technische publicatie in kwestie.

In dit perspectief wenst de Hoge Raad de aandacht van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren ook te vestigen op het feit dat de IES-norm niet integraal is omgezet; punt

⁴ Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, Advies van 18 oktober 1990 met betrekking tot de norm voor permanente vorming, HRB 90.09.D, Jaarverslag 1989-1991, 2 p. Zie inzonderheid paragraaf 11.

c)⁵ van artikel 34 is inderdaad niet in de ter advies voorgelegde norm opgenomen.

Ten slotte betreurt de Hoge Raad, gelet op het belang van het volgen van bijscholingen voor bedrijfsrevisoren, dat in de ter advies voorgelegde norm wordt voorgesteld het percentage makkelijk te verantwoorden vormen van 70 % (artikel 6, tweede lid van de huidige norm), te verlagen tot 50 % (artikel 4, § 3 van de ter advies voorgelegde norm). Vermits een verlaging van dit percentage geen positief signaal geeft, stelt de Hoge Raad voor om het percentage dat sinds 1991 geldt, te handhaven, in casu 70 %.

▲ 6. Controlemaatregelen

▲ 6.1. Toezending van de jaarlijkse historiek aan het IBR

De Hoge Raad staat positief tegenover de wijziging in artikel 5 van de ontwerpnorm voor permanente vorming, waarbij bedrijfsrevisoren verplicht worden te rapporteren over de jaarlijkse historiek van hun activiteiten op het vlak van permanente vorming.

Niettemin vestigt de Hoge Raad de aandacht op het feit dat vanaf 31 augustus 2007 (inwerkingtredingsdatum van de nieuwe wet van 22 juli 1953, gecoördineerd op 30 april 2007), de norm voor permanente vorming dient te worden aangevuld met een lid waarin wordt aangegeven welke procedure de Raad van het Instituut gaat volgen in verband met deze historiek.

Aangezien, enerzijds, de Kamer van verwijzing en instaatstelling de eindverantwoordelijkheid draagt voor de kwaliteitscontrole, en, anderzijds, de permanente vorming wordt gecontroleerd in het kader van de kwaliteitscontrole, is het immers belangrijk dat de Kamer zonedig zou moeten kunnen beschikken over die historiek van activiteiten op het vlak van permanente vorming van de bedrijfsrevisoren.

⁵ IAS 7 - § 34: "Member bodies operating an input-based approach should require the professional accountant to (...) c) track and measure learning activities to meet the above requirements."

▲ 6.2. Toetsing door de Raad van de naleving van het aantal vormingsuren (desgevallend via afvaardiging)

De Hoge Raad staat positief tegenover het feit dat een systeem wordt ingevoerd waarbij de Raad (eventueel via delegatie) nagaat of de regels inzake permanente vorming zijn nageleefd, naast de toetsingsprocedure in het kader van de kwaliteitscontrole. Dit zal leiden tot een grotere geloofwaardigheid van de bestaande maatregelen om na te gaan of de regels inzake permanente vorming zijn nageleefd, waardoor in de hele beroepssector uiteindelijk alle passende kennis aanwezig zou moeten zijn om de opdrachten van een bedrijfsrevisor uit te oefenen.

Artikel 6 van de ontwerpnorm voor permanente vorming stelt bovendien dat de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (desgevallend via afvaardiging), zich ervan zal vergewissen dat elke bedrijfsrevisor, gedurende de in de norm bedoelde periodes, het jaarlijks minimum aantal uren vorming, zoals bepaald in de norm, zal hebben gevolgd.

Aangezien de Kamer van verwijzing en instaatstelling de eindverantwoordelijkheid draagt voor de permanente vorming, zal de Raad periodiek aan de Kamer moeten rapporteren over de controles verricht met toepassing van artikel 6 van de norm voor permanente vorming. Op dit punt zou de norm moeten worden aangevuld.

▲ 6.3. Bewaring van alle stukken in verband met activiteiten van permanente vorming

Artikel 5 van de ontwerpnorm voor permanente vorming bepaalt dat de bedrijfsrevisoren de historiek van hun activiteiten op het vlak van permanente vorming "op zijn minst tot aan de kwaliteitscontrole voorzien voor elke bedrijfsrevisor" moeten bewaren.

De Hoge Raad vraagt zich af op welke manier dit voorschrift dient te worden begrepen. De huidige norm inzake kwaliteitscontrole bepaalt immers dat de kwaliteitscontrole op het niveau van een auditkantoor en niet langer op het niveau van natuurlijke personen wordt verricht.

Met andere woorden, in het kader van een kwaliteitscontrole van een auditkantoor vallen enkel welbepaalde bedrijfsrevisoren daaronder. De vraag van de Hoge Raad is dan ook te weten in hoever de permanente vorming daarbij aan bod komt. Zal de toetsing van de naleving van de vereisten inzake permanente vorming enkel gelden voor de bedrijfsrevisoren die een kwaliteitscontrole ondergaan, of zullen alle bedrijfsrevisoren die voor het auditkantoor werken daarbij worden betrokken?

Ingeval de eerste hypothese geldt, wenst de Hoge Raad erop te wijzen dat een niet-gecontroleerde bedrijfsrevisor zich niet zal kunnen beroepen op de kwaliteitscontrole die het auditkantoor heeft ondergaan, om achteraf niet meer te moeten verantwoorden dat de regels inzake permanente vorming zijn nageleefd. Zoniet zou, vergeleken bij de onderzoeken in het kader van de kwaliteitscontrole, de (eventueel via delegatie verrichte) controle door de Raad zoals bepaald in artikel 6 van de ter advies voorgelegde norm, niet op autonome wijze kunnen geschieden.

▲ 7. Sancties

Naar het oordeel van de Hoge Raad zou artikel 7 met betrekking tot de "nodige maatregelen" die de Raad zal treffen wanneer blijkt dat de activiteiten inzake permanente vorming onvoldoende zijn, de historiek onbestaande of onvoldoende gedocumenteerd is, enigszins explicieter dienen te worden geformuleerd.

▲ 8. Statuut en opdrachten van de Commissie Permanente Vorming

Artikel 3 van de norm met betrekking tot de permanente vorming zoals die thans geldt, bepaalt het statuut en de opdrachten van de Commissie Permanente Vorming, wat in de ter advies voorgelegde norm niet meer voorkomt.

De Hoge Raad acht het raadzaam om deze regel opnieuw in te voeren zodat terzake de nodige rechtszekerheid wordt gewaarborgd.

▲ 9. Woord vooraf bij de norm voor permanente vorming

Het "Woord vooraf" bij de ontwerpnorm voor permanente vorming verwijst naar een aantal wetsbepalingen.

De Hoge Raad wijst erop dat de verwijzing naar artikel 27 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, volkomen ongegrond is, omdat die wet enkel betrekking heeft op het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten. Die verwijzing mag dus worden geschrapt.

Er wordt ook verwezen naar artikel 13 van de Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad.

De Hoge Raad is van oordeel dat niet kan worden verwezen naar artikel 13 zonder ook te verwijzen naar artikel 32, lid 4, c) van de richtlijn, gelet op de correlatie tussen beide voorschriften.

Dit veronderstelt echter dat in de norm eveneens het aspect van de relaties met de Kamer van verwijzing en instaatstelling wordt geïntegreerd, zodanig dat:

- de revisoren de gelegenheid hebben om kennis te nemen van de informatie over de voor hen bestemde permanente vorming waarover de Kamer van verwijzing en instaatstelling beschikt;
- de informatie over permanente vorming die de Raad van het Instituut (ambtshalve of op verzoek) aan de Kamer van verwijzing en instaatstelling moet meedelen, in de norm voor permanente vorming is opgenomen.

Reactie van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op de publicatie van de Mededeling van 10 juli 2007 over een vereenvoudiging van het ondernemingsklimaat op het gebied van vennootschapsrecht, financiële verslaggeving en controle van jaarrekeningen

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft als wettelijke opdracht¹ mee te werken aan de ontwikkeling van het wettelijk en reglementair kader dat van toepassing is op de economische beroepen (bedrijfsrevisoren, accountants, belastingconsulenten, erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten), door het verstrekken van advies of aanbevelingen aan de Regering of aan de beroepsorganisaties die de economische beroepen vertegenwoordigen (Instituut der Bedrijfsrevisoren - Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten – Beroepsinstituut van de erkende Boekhouders en Fiscalisten), op eigen initiatief of op verzoek. Sinds 31 augustus 2007 is de Hoge Raad bovendien belast met de nationale en internationale coördinatie van het Belgische stelsel voor het toezicht op het beroep van de wettelijke auditor.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen is verheugd met het initiatief van de Europese Commissie om het ondernemingsklimaat op het gebied van vennootschapsrecht, financiële verslaggeving en controle van jaarrekeningen, te vereenvoudigen.

De Hoge Raad is ook bijzonder gevoelig voor één van de elementen die het Europese Parlement naar voor heeft gebracht in zijn resolutie van 10 juli 2007, meer bepaald “[12.] (...) dat het vereenvoudigen en actualiseren van bestaande wetgeving niet mag leiden tot deregulering, het verwateren van gezondheids- en veiligheidswetgeving of het afbouwen van de fundamentele sociale normen”.

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

In die optiek heeft de Hoge Raad de voorstellen van de Europese Commissie in haar mededeling van 10 juli 2007 onderzocht en heeft daarbij de volgende bedenkingen:

1. In verband met de invoering van het begrip “micro-entiteiten” die niet onder de toepassing van de vierde Europese richtlijn zouden vallen

De Hoge Raad is ervan overtuigd dat het voeren van een dubbele boekhouding het beste instrument is voor een goed bestuur van een entiteit en voor de wijze waarop zij met haar verschillende “stakeholders” communiceert, ongeacht haar grootte.

De leden van de Hoge Raad zijn van oordeel dat een impactstudie aangewezen is vooraleer te overwegen dit type hervorming te lanceren. Voor “micro-entiteiten” de wettelijke verplichting opheffen om een boekhouding te voeren, zal uiteindelijk voor de ondernemingen geen echte administratieve vereenvoudiging opleveren, want de financiële staten die zij zowel aan kredietinstellingen als aan het belastingbestuur moeten voorleggen, zullen niet langer het voordeel bieden dat zij op een uniforme wijze zijn opgesteld. Meer nog, het vooropgestelde doel van vereenvoudiging dreigt zelfs te worden gekelderd, want “micro-entiteiten” zouden zich verplicht kunnen zien om voor elk geval apart financiële staten op te stellen.

Het voorstel van de Europese Commissie zou trouwens verstrekken gevolgen hebben in België, een land met hoofdzakelijk kleine ondernemingen. Uit cijfers van de Balanscentrale van de Nationale Bank van België blijkt immers dat 90% van de ondernemingen die thans on-

der de boekhoudreglementering vallen, hiervan vrijgesteld zouden kunnen worden.

Op dit ogenblik bestaat er in de Belgische wetgeving een regel die bepaalde handelaars of vennootschappen met onbeperkte aansprakelijkheid toestaat om een kasboekhouding te voeren. Handelaars-natuurlijke personen, vennootschappen onder firma of gewone commanditaire vennootschappen met een omzet (exclusief BTW) tijdens het laatste boekjaar van ten hoogste 500.000 euro kunnen volstaan met een “cash accounting”, op voorwaarde dat zij drie boeken bijhouden (een kasboek, een aankoopboek en een verkoopboek). Dit bedrag wordt verhoogd tot 620.000 euro voor handelaars-natuurlijke personen, vennootschappen onder firma of gewone commanditaire vennootschappen die als voornaamste beroepsbezigheid hebben de verkoop in het klein van gasvormige of vloeibare koolwaterstoffen, bestemd voor het voortbewegen van motorvoertuigen op de openbare weg².

2. In verband met de vrijstelling van “kleine” ondernemingen van de verplichting om hun jaarrekening openbaar te maken

In haar mededeling van 10 juli 2007 stelt de Europese Commissie voor om kleine ondernemingen vrij te stellen van de verplichting om hun jaarrekening openbaar te maken.

De Hoge Raad acht het belangrijk het fundamentele beginsel te handhaven dat ten grondslag ligt aan de goedkeuring van de vierde richtlijn inzake vennootschapsrecht, dat aan de oprichting van een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid een transparantieplicht koppelt (en dus ook de verplichting om een dubbele boekhouding te voeren en een jaarrekening op te stellen en openbaar te maken).³

² Gezamenlijke lezing van artikel 5 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen en artikel 1 van het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot uitvoering van de wet van 1975.

³ Zie in dit verband de eerste considerans van de richtlijn 78/660/EEG van 25 juli 1978 betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen: “Overwegende dat de coördinatie van de nationale voorschriften inzake de indeling en de inhoud van de jaarrekening en het jaarverslag, de waarderingsmethoden, alsmede de openbaarmaking van deze stukken, met name voor wat betreft de naamloze vennootschap en de vennootschap met beperkte aansprakelijkheid van bijzonder belang is voor de bescherming van de deelnemers in deze vennootschappen en van derden”.

De verplichte openbaarmaking van jaarrekeningen vormt overigens een bijzonder nuttig instrument om faillissementsrisico's te voorkomen, maar ook om witwassen van geld te bestrijden. Door jaarrekeningen beschikbaar te stellen, groeit ook het vertrouwen tussen ondernemingen (relaties klanten/leveranciers), maar ook in de ondernemingen zelf (beschikbaarheid van financiële informatie over de positie van de onderneming voor haar personeel).

De leden van de Hoge Raad zijn van oordeel dat een impactstudie aangewezen is vooraleer te overwegen dit type hervorming te lanceren. De druk ingevolge de verplichting om de jaarrekening te publiceren, is immers weinig relevant vergeleken bij het grotere vertrouwen dat ontstaat tussen alle partijen die in het kader van de activiteiten van de betrokken ondernemingen moeten samenwerken, dankzij het feit dat zij via de publicatie van de jaarrekening inzage krijgen in financiële informatie.

3. In verband met de vrijstelling van bepaalde “middelgrote” ondernemingen van de verplichting om hun jaarrekening door een externe auditor te laten controleren

De Commissie stelt voor om een aantal vrijstellingen (zoals met betrekking tot de wettelijke controle van de jaarrekening) uit te breiden tot bepaalde middelgrote ondernemingen⁴ (in de zin van artikel 27 van de richtlijn) “zonder specifieke externe gebruiker van hun financiële informatie”. Bijlage 4 onderscheidt twee categorieën:

- vennootschappen waarvan de bestuurders ook de eigenaars zijn (zogenaamde “besloten” vennootschappen)
- vennootschappen met onbeperkte aansprakelijkheid die in het toepassingsgebied van de vierde richtlijn vallen.

De Hoge Raad wenst de Europese Commissie de resultaten ter kennis te brengen van een empirische studie over de toegevoegde waarde van

⁴ De Hoge Raad voor de Economische Beroepen wijst erop dat het begrip “middelgrote ondernemingen” in de zin van de Europese richtlijn niet bestaat in het Belgische boekhoudrecht.

de audit in België die onlangs door Professor WILLEKENS is uitgevoerd⁵:

- de wettelijke controle van de jaarrekening heeft een positieve invloed op de kwaliteit van de resultaatgegevens (minder manipulatie van de ondernemingsresultaten), ook in kleinere ondernemingen.
- er bestaat een positief verband tussen de wettelijke controle van de jaarrekening en de intensiteit van de vraag naar audit, enerzijds, en de betere kwaliteit van de gepubliceerde informatie (onderzoek van de post "regularisering van belastingen").
- in kleinere ondernemingen bestaat er een positieve correlatie tussen de wettelijke controle van de jaarrekening en de overlevingskansen (minder gevaar van faillissement).

De leden van de Hoge Raad zijn dan ook van oordeel dat een impactstudie op Europees niveau aangewezen is vooraleer te overwegen deze verplichting op Europees niveau voor middelgrote ondernemingen op te heffen.

4. In verband met de vereenvoudiging van de consolidatieregels

De Europese Commissie stelt ook voor om de consolidatieregels voor alle vennootschappen te vereenvoudigen. Het gaat meer bepaald om het voorstel tot wijziging van artikel 57 van de vierde Europese richtlijn. Voor kleine dochtervennootschappen overweegt de Commissie de lidstaten ertoe te verplichten hen vrij te stellen van de toepassing van de vierde richtlijn wat de inhoud, de controle en de openbaarmaking van de jaarrekening betreft. Voor middelgrote dochtervennootschappen (waarvoor geen enkel criterium wordt opgegeven in bijlage 4 van de mededeling) zouden de lidstaten gebruik kunnen maken van de mogelijkheid hen vrij te stellen van de wettelijke controle van hun jaarrekening. De Commissie verantwoordt haar voorstel met het argument dat de nieuwe richtlijn over de wettelijke controle van jaarrekeningen (in artikel 27, a)) bepaalt dat de groepsauditor de verantwoordelijkheid voor de controle zal dragen.

⁵ Willekens M. (2007), *"The effects of external auditing in privately held companies: empirical evidence from Belgium" (to be published)*. Deze studie is gebaseerd op de beschikbare gegevens voor 2004.

Hij zou dus moeten uitmaken welke dochters (door hem) gecontroleerd dienen te worden.

In verband met het niet-toepassen van de inhoud van de vierde richtlijn op kleine dochtervennootschappen en het wegvallen van de verplichting om hun jaarrekening openbaar te maken, bevestigt de Hoge Raad zijn positie zoals verwoord *sub* punt 1 en 2 van zijn advies.

In verband met de vrijstelling van de wettelijke controle van de statutaire jaarrekeningen van kleine en, in voorkomend geval, middelgrote dochtervennootschappen, wijst de Hoge Raad op het gevaar dat het voorstel van de Europese Commissie zou kunnen leiden tot een nog sterkere concentratie in de auditwereld, die nu al wordt gedomineerd door de "*Big four*" en enkele middelgrote auditkantoren.

De Hoge Raad wenst ook de aandacht te vestigen op het feit dat het ontwerp van de (nog niet definitief goedgekeurde) ISA-norm over de audit van financiële staten van groepen⁶ die – net zoals de auditrichtlijn – de verantwoordelijkheid van de groepsauditor invoert, niet vereist dat de controle van de jaarrekening van de verschillende entiteiten door eenzelfde auditkantoor dient te gebeuren.

In de praktijk heeft het voorstel van de Europese Commissie volgens de Hoge Raad betrekking op de statutaire jaarrekening van kleine en, in voorkomend geval, middelgrote dochtervennootschappen van vennootschapsgroepen. Groepen die op een Europese beurs zijn genoteerd, moeten voor hun geconsolideerde jaarrekening immers de op Europees niveau goedgekeurde internationale boekhoudnormen (IFRS) toepassen. In die context dient bij de controle ook de geconsolideerde jaarrekening van "weinig relevante" dochtervennootschappen te worden betrokken, want de IFRS-normen staan hierop geen enkele afwijking toe. De vrijstelling die in de mededeling van de Commissie wordt voorgesteld, kan op dit niveau dan ook niet spelen.

⁶ Exposure draft IAASB *"The Audit of Group Financial Statements" (Proposed ISA 600 revised and redrafted) (March 2006)*.

Als de maatregel die in de mededeling van de Commissie wordt voorgesteld, ongewijzigd op Europees niveau wordt ingevoerd, dan zou dit in België een weerslag kunnen hebben op de relaties tussen bedrijfsleiders en hun ondernemingsraad. De Hoge Raad wijst erop dat een externe auditor, wanneer die zich - zonder wettelijke controle van de jaarrekening - dient uit te spreken over de economische en financiële informatie die aan de personeelsvertegenwoordigers wordt verstrekt, zich genoodzaakt zou kunnen zien om een audit op contractuele basis uit te voeren, waarvoor de onafhankelijkheidsbeginselen uit de auditrichtlijn evenwel niet gelden. De vraag rijst dan ook of de voorgestelde maatregel voor de betrokken ondernemingen al dan niet zou leiden tot een echte vereenvoudiging van het ondernemingsklimaat.

5. Tot besluit

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen wenst de aandacht van de Europese Commissie te vestigen op de verregaande gevolgen van de voorstellen in haar mededeling van 10 juli 2007.

De Hoge Raad vraagt de Europese Commissie dan ook met aandrang om in de verschillende lidstaten van de Europese Unie een impactstudie over al deze voorstellen te laten uitvoeren. In het kader van die impactstudie zouden zowel de onmiddellijke "kostenbesparingen" van die maatregelen (naar het voorbeeld van de Ram-

bolstudie) als de "indirecte kosten" daarvan (zoals het verhoogde risico op faillissement, op witwassen van geld of andere risico's) dienen te worden ingeschat.

Zoniet dreigt de vrees van het Europees Parlement, namelijk een onterechte "deregulering" van de economie, spijtig genoeg te worden bewaarheid, zonder echte kostenbesparing voor de ondernemingen.

Ten slotte wijst de Hoge Raad op de trend op Europees niveau - net zoals in de Verenigde Staten - in de richting van een hoe langer hoe grotere kloof tussen de voorschriften inzake vennootschapsrecht voor genoteerde vennootschappen en in het algemeen voor zogenaamde "open" vennootschappen, enerzijds, en voor zogenaamde "besloten" vennootschappen, anderzijds.

In dit verband bewijst de huidige crisis op de financiële markten (als gevolg van de "sub-primes"), naar het oordeel van de Hoge Raad en voor zover nodig, dat het Amerikaanse voorbeeld niet de enig mogelijke weg is. Het noodzakelijke beleid op Europees niveau inzake transparantie van de financiële informatie hoeft dan ook niet onvermijdelijk te leiden tot een volledige deregulering van het systeem van boekhouding en neerlegging van jaarrekeningen in alle middelgrote en kleine ondernemingen in de Europese Unie.

12 oktober 2007

Bijlage 1

Overzicht van de cijfers verstrekt door de Balanscentrale

Verkorte schema's neergelegd bij de NBB	Huidige Belgische criteria	Voor "micro-entiteiten"
"Micro-entiteiten"		Ten minste: 215.617 Ten hoogste: 266.493
Kleine ondernemingen	285.091	Ten minste: 18.598 Ten hoogste: 69.474

N.B. Het aantal "micro-entiteiten" is moeilijk te schatten, omdat ondernemingen die een verkort schema van de jaarrekening neerleggen, kunnen opteren voor de publicatie van enkel de brutomarge. Ondernemingen die daarvoor opteren en niet meer dan één criterium overschrijden (hetzij gemiddeld personeelsbestand, hetzij balanstotaal), kunnen "micro-entiteiten" zijn maar evengoed niet. Dat is de reden waarom in deze kolom "ten hoogste" en "ten minste" staat.

Volledige schema's neergelegd bij de NBB	Huidige Belgische criteria	Bij uitsluiting van "micro-entiteiten"	Aan de richtlijnen aangepaste criteria (zoals nu)
« Micro-entiteiten »		5.676	
Kleine ondernemingen	10.907	5.231	11.838
Middelgrote ondernemingen			4.673
Grote ondernemingen	7.509		1.905
Totaal	18.416		18.416

N.B. Deze cijfers zijn verkregen na analyse van de criteria voor één enkel boekjaar. In werkelijkheid geldt een overschrijding van de criteria gedurende twee opeenvolgende boekjaren. Dat kan leiden tot een onderschatting van het aantal kleine ondernemingen.

Bron: Raming uitgevoerd in september 2007 door de Balanscentrale van de NBB op basis van het boekjaar 2005 (laatste beschikbare volledige boekjaar)

Reactions of the Belgian High Council for the Economic Professions (*Conseil supérieur des Professions économiques – Hoge Raad voor de Economische Beroepen*) following the publication of the Communication of 10 July 2007 on a simplified business environment for companies in the areas of company law, accounting and auditing

The High Council for the Economic Professions' legal mission¹ is to contribute to the development of the legal and regulatory system applicable to the economic professions – approved auditors, accountants, tax consultants, bookkeepers and tax specialists – through opinions or recommendations rendered by initiative or on request and addressed to the Government or the professional organizations of the economic professions (Institut des Réviseurs d'Entreprises – Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux – Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés). Moreover, as from 31 August 2007, the High Council is also in charge of the national and international coordination of the Belgian oversight system for statutory auditors and audit firms.

The High Council for the Economic Professions welcomes the European Commission's initiative aiming at a **simplified business environment for companies in the areas of company law, accounting and auditing**.

The High Council is also very sensitive to one of the items highlighted by the European Parliament in its resolution of 10 July 2007, more particularly «[12.] (...) that the effect of simplifying and updating existing legislation should not be deregulation, diluting health and safety legislation or dismantling basic social standards».

¹ This mission is based on article 54 of the Law of 22 April 1999 concerning the accounting and tax professions.

With this in prospect, the High Council examined the proposals made by the European Commission with its communication of 10 July 2007, and wishes to make the following comments:

1. With regard to introducing the concept of «micro entities» that would be exempted from the application of the fourth European directive

In the High Council's view, the double-entry accounting is the best instrument to a sound management of an entity and its communication with its different «stakeholders», regardless of the size of that entity.

In the opinion of the members of the High Council, an impact assessment should be commissioned before planning to start such reform. A mere abolition of the legal requirement imposed upon «micro entities» to keep an accounting system will, indeed, not involve a simplification of the business environment for companies, since the detailed statements required by credit institutions as well as by the Tax Administration would no longer be uniform. It could even counter the purpose of simplification set forward, to the extent «micro entities» could eventually be obliged to produce financial statements for each individual case.

The proposal of the European Commission would have serious consequences in Belgium, a country that counts mainly small companies. The figures disclosed by the Central Balance Sheet Office of the National Bank of Belgium show that

90% of the companies currently governed by the accounting legislation, could be exempted from its application.

In fact, there is a Belgian legal provision allowing certain traders or unlimited liability companies to keep a cash accounting system. Traders-legal persons or partnerships or limited partnerships whose turnover for the last financial year does not exceed (ex VAT) 500.000 euro, are allowed to keep a mere «cash accounting», provided they keep three books of accounts (a treasury book, a purchase book and a sales book). This amount is raised to 620.000 euro for traders-legal persons or partnerships or limited partnerships performing mainly retail sales of gas or liquid hydrocarbon used for the propulsion of motor vehicles circulating on the public highways².

2. With regard to exempting small entities from the requirement to publish their accounts

In its communication of 10 July 2007, the European Commission proposes to exempt small entities from the requirement to publish their accounts.

In the High Council's view, it is important to maintain the basic principle that led to the adoption of the fourth European Directive in the field of Company Law, linking the transparency obligation (and hence double-entry accounting as well as the establishment and publication of annual accounts) to the creation of limited liability companies.³

Moreover, the requirement to publish annual accounts is a most useful instrument to avoid the risk of bankruptcy as well as to fight money laundering. The availability of annual accounts will also strengthen the confidence among com-

panies (relations between customers/suppliers) as well as within the companies (availability of financial information on the company's position to the personnel).

In the High Council's view, an impact assessment should be commissioned before planning to start such reform. The obligation arising from the legal provision imposing the publication of the annual accounts is of little relevance when set off against the increase of confidence among all partners having to collaborate in the context of the activities of the companies, as a result of the fact that financial information is made available by the publication of annual accounts.

3. With regard to exempting certain «middle-sized» from the requirement to have their annual accounts audited by a statutory auditor

The Commission proposes to extend exemptions (regarding inter alia the statutory audit of accounts) for certain middle-sized companies⁴ (in the meaning of article 27 of the Directive) «without particular external user ». Annex 4 mentions two categories:

- Companies where the managers are also the owners (so-called closed companies)
- Unlimited liability companies falling under the scope of the second subparagraph of the Fourth Directive

The High Council of Economic Professions wishes to draw the European Commission's attention to the results of an empirical study on the added value of external auditing recently carried out by Professor Willekens⁵:

- The statutory audit of annual accounts has a positive effect on the quality of the information disclosed on the results (less manipulation of the company's results), even in the smaller companies.

² Joint reading of article 5 of the Law of 17 July 1975 on accounting and the annual accounts of enterprises, and of article 1 of the Royal Decree of 12 September 1983 enacting the Law of 1975.

³ See in this respect the first recital preceding Directive 78/660/CEE of 25 July 1978 on the annual accounts of certain types of companies: «Whereas the coordination of national provisions concerning the presentation and content of annual accounts and annual reports, the valuation methods used therein and their publication in respect of certain companies with limited liability is of special importance for the protection of members and third parties ».

⁴ The High Council for the Economic Professions observes that the notion «middle-sized company» in the meaning of the European Directive, does not exist in Belgian Accounting Law.

⁵ Willekens M. (2007), «The effects of external auditing in privately held companies: empirical evidence from Belgium» (to be published). This study is based on the information available for the year 2004.

- The statutory audit of annual accounts and the intensity of the demand for audit are positively linked to a better quality of the information disclosed (assessment of adjustments of income taxes).
- In smaller companies, there is a positive correlation between the statutory audit of the annual accounts and their potential survival chances (less risk of bankruptcy).

In the High Council's view, an impact assessment should be commissioned before considering a possible abolition of this requirement for medium-sized companies at European level.

4. With regard to simplifying the consolidation rules

The European Commission also proposes to simplify the consolidation rules for all companies. The proposal to modify article 57 of the fourth European Directive needs particular attention. With regard to small subsidiaries, the Commission intends to require from the Member States that they should no longer apply the rules of the fourth Directive to the content and publicity of the annual accounts and their audit. With regard to medium-sized subsidiaries (Annex 4 of the Communication does not provide any size criteria), Member States would have the option to exempt those companies from having their annual accounts audited. The Commission justifies its proposal by referring to the new Directive on the statutory audit of the annual accounts which, in its Article 27, point a, will introduce the responsibility of the group auditor. He will have to determine which subsidiary needs to be audited (by him).

With regard to the exemption of small subsidiaries from the application of the provisions of the fourth Directive and from the publication of their annual accounts, the High Council confirms its position as developed sub point 1 and 2 of its opinion.

With regard to exempting the annual accounts of small companies and, where appropriate, medium-sized companies, from being audited, the High Council notes that the European Commission's proposal could involve a still stronger concentration within the audit world, that is

already dominated by the «Big four» and a few middle-sized audit firms.

The High Council also wishes to draw the attention to the fact that the draft ISA standard on the audit of group financial statements⁶ (not yet finally adopted), introducing, as with the Audit Directive, the responsibility of the group auditor, does not impose an alignment of the audit of the annual accounts of different entities carried out by the same audit firm.

In practice, the High Council notes that the European Commission's proposal concerns the annual accounts of small subsidiaries and, where appropriate, medium-sized subsidiaries of company groups. Where their consolidated accounts are concerned, groups listed on a European stock exchange must apply the international accounting standards (IFRS) adopted at the European level. In this context, the audit of consolidated accounts shall cover subsidiaries «of little significance», since the IFRS standards don't provide any departure for such subsidiaries. The exemption proposed by the Commission's communication will therefore not be effective at that level.

Should the measure proposed by the Commission be adopted as it stands, this could in Belgium affect the relations between company managers and their Works Council. The High Council wishes to underline that to the extent the external auditor should make an assessment of the quality of the economic and financial information disclosed to the personnel's representatives, whereas no statutory audit of the annual accounts has been carried out, he could be obliged to proceed to contractual audits on the matter, even if such audits are not subject to the independence requirements laid down by the Audit Directive. Consequently, it is necessary to find out whether, for the companies concerned, the proposed measure would (or would not) involve a real simplification of their business environment.

⁶ Exposure draft IAASB «The Audit of Group Financial Statements» (Proposed ISA 600 revised and redrafted) (march 2006).

5. Conclusion

The High Council of Economic Professions wishes to draw the European Commission's attention to the important consequences that would be generated by the different proposals suggested with its communication of 10 July 2007.

The High Council therefore urgently asks the European Commission to proceed to an assessment of the impact of these proposals in the different Member States of the European Union. In the context of this impact assessment, it would be appropriate to measure both the immediate «cost savings» (as with the Ramboll assessment) and the «indirect costs» of these measures (such as the increased risk of bankruptcy, of money laundering or other risks).

Otherwise, the fear expressed by the European Parliament, wanting to avoid an inappropriate «deregulation» of the economy, could unfortunately become true, without any cost saving for the companies.

Finally, the High Council underlines the tendency seen at the European level, as well as in the United States, to widen furthermore the gap between Company Law requirements for listed companies and, in general, for the so-called «open» companies, on the one hand, and for so-called «closed» companies, on the other hand.

In this respect, the High Council wishes to observe that the present crisis on the financial markets (due to the «subprimes») shows, as far as necessary, that the American way is not the only option. Consequently, the policy to follow at European level in respect of financial information transparency should not inevitably lead to a complete deregulation of the system of book-keeping and listing of annual accounts in every small and middle-sized company within the European Union.

12 October 2007

Annex 1 : Summary of the figures disclosed by the Central Balance Sheet Office

Abbreviated schemes listed with the NBB	Current Belgian criteria	If «micro entities»
«Micro entities»		At least: 215.617 At most: 266.493
Small companies	285.091	At least: 18.598 At most: 69.474

N.B. The amount of «micro entities» is hard to determine, as the companies listing an abbreviated scheme can opt for publishing only their gross margin. Companies (opting for publishing only their gross margin) which exceed only one limit (either the average number of employees or the balance sheet total) can either be «micro entities» or not. This explains the use of «at least» and «at most» in that column.

Full schemes listed with the NBB	Current Belgian criteria	If exclusion of "micro entities"	Criteria adapted to directives (current situation)
«Micro entities»		5.676	
Small companies	10.907	5.231	11.838
Middle-sized companies			4.673
Large companies	7.509		1.905
Total	18.416		18.416

N.B. These figures are drawn from the sole analysis of the criteria for one period. In fact, the criteria should be exceeded in two consecutive financial years. This may lead to an underestimation of the amount of small companies.

Source: Estimation carried out in September 2007 by the Central Balance Sheet Office of the NBB based on the financial year 2005 (most recent full period available)

De Economische beroepen in cijfers

(op 31 december 2006)

Instituut der Bedrijfsrevisoren

	Totaal	NL	Fr
A. Aantal leden (natuurlijke personen)	990	646	344
B. Aantal leden (rechtspersonen)	498	326	172
C. Aantal stagiairs (natuurlijke personen)	409	298	111

Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten

A. Aantal leden (natuurlijke personen)	Totaal	NL	Fr
- Accountants en Belastingconsulenten	3.536	2.120	1.416
- Accountants	2.256	1.293	963
- Belastingconsulenten	1.321	1.007	314

<i>Deellijst «externe»</i>	<i>Totaal</i>	<i>NL</i>	<i>Fr</i>
- Accountants en Belastingconsulenten	2.782	1.621	1.161
- Accountants	1.088	586	502
- Belastingconsulenten	492	356	136

<i>Andere (interne + andere)</i>	<i>Totaal</i>	<i>NL</i>	<i>Fr</i>
- Accountants en Belastingconsulenten	754	499	255
- Accountants	1.168	707	461
- Belastingconsulenten	829	651	178

B. Aantal leden (rechtspersonen)	Totaal	NL	Fr
- Accountants en Belastingconsulenten	1.137	704	433
- Accountants	1.133	633	500
- Belastingconsulenten	165	119	46

C. Aantal stagiairs (natuurlijke personen)	Totaal	NL	Fr
- Accountants	1.459	938	521
- Belastingconsulenten	518	419	99

Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten

A. Aantal leden	Totaal	NL	Fr
- Erkende Boekhouders	874	469	405
- Erkende Boekhouders-Fiscalisten	4.732	2.660	2.072

B. Aantal rechtspersonen	Total	NL	Fr
	1.185	675	510

C. Aantal stagiairs	Totaal	NL	Fr
- Erkende Boekhouders	59	44	15
- Erkende Boekhouders-Fiscalisten	771	315	456

De Economische beroepen in cijfers

(op 31 december 2007)

Instituut der Bedrijfsrevisoren

		Totaal	NL	Fr
A.	Aantal leden (natuurlijke personen)	1.042	675	367
B.	Aantal leden (rechtspersonen)	518	334	184
C.	Aantal stagiairs (natuurlijke personen)	412	297	115

Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten

A. Aantal leden (natuurlijke personen)		Totaal	NL	Fr
		7.033	4.414	2.619
-	Accountants en Belastingconsulenten	3.573	2.163	1.410
-	Accountants	2.130	1.235	895
-	Belastingconsulenten	1.330	1.016	314
<i>Deellijst «externe»</i>		<i>Totaal</i>	<i>NL</i>	<i>Fr</i>
		4.346	2.597	1.749
-	Accountants en Belastingconsulenten	2.805	1.654	1.151
-	Accountants	1.017	557	460
-	Belastingconsulenten	524	386	138
<i>Andere (interne + andere)</i>		<i>Totaal</i>	<i>NL</i>	<i>Fr</i>
		2.687	1.817	870
-	Accountants en Belastingconsulenten	768	509	259
-	Accountants	1.113	678	435
-	Belastingconsulenten	806	630	176
B. Aantal leden (rechtspersonen)		Totaal	NL	Fr
		2.627	1.588	1.039
-	Accountants en Belastingconsulenten	1.360	848	512
-	Accountants	1.064	593	471
-	Belastingconsulenten	203	147	56
C. Aantal stagiairs (natuurlijke personen)		Totaal	NL	Fr
		1.884	1.303	581
-	Accountants	1.386	894	492
-	Belastingconsulenten	498	409	89

Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten

A. Aantal leden		Totaal	NL	Fr
		5.427	2.952	2.475
-	Erkende Boekhouders	872	405	467
-	Erkende Boekhouders-Fiscalisten	4.555	2.547	2.008
B. Aantal rechtspersonen		Totaal	NL	Fr
		2.374	1.286	1.088
-	Erkende Boekhouders	388	246	92
-	Erkende Boekhouders-Fiscalisten	2.036	1.040	996
C. Aantal stagiairs		Totaal	NL	Fr
		832	310	522
-	Erkende Boekhouders	44	3	41
-	Erkende Boekhouders-Fiscalisten	788	307	481

Inhoudstafel van het Activiteitenverslag 2006-2007

Samenstelling van de Hoge Raad en wetenschappelijke adviseurs	3
Woord vooraf	5
Wettelijke controle van de jaarrekening: een nieuwe Europese richtlijn omgezet in Belgisch recht	7
Bijlagen	25
Bijlage I Rekeningen van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.....	25
Bijlage II Advies van 18 januari 2006 over de norm betreffende de permanente vorming van de erkende boekhouders(-fiscalisten) en de stagiairs-boekhouders(-fiscalisten) BIBF ..	27
Bijlage III Advies van 1 december 2006 over het ontwerp tot aanpassing van de controlenormen van het IBR in verband met de in het jaarverslag vermelde informatie.....	31
Bijlage IV Advies van 12 december 2006 over de ontwerpnormen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren inzake bepaalde aspecten verbonden met de onafhankelijkheid van de commissaris	33
Bijlage V Advies van 12 februari 2007 over de technische nota van het IBR betreffende de verplichtingen voor de bedrijfsrevisor inzake witwassen van geld en financiering van terrorisme.....	41
Bijlage VI Richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006.....	45
Bijlage VII Advies van 13 februari 2007 inzake de koninklijke besluiten die de Richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen beogen om te zetten	73
Bijlage VIII Relevante uittreksels inzake publiek toezicht uit wetteksten m.b.t. de omzetting van de Richtlijn 2006/43/EG	89
Bijlage IX Advies van 7 mei 2007 over de wijziging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van kandidaat-accountants en kandidaat-belastingconsulenten	107
Bijlage X Advies van 29 juni 2007 over de ontwerpnorm voor permanente vorming van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.....	109
Bijlage XI Reactie van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op de publicatie van de Mededeling van 10 juli 2007 over een vereenvoudiging van het ondernemingsklimaat op het gebied van vennootschapsrecht, financiële verslaggeving en controle van jaarrekeningen	115
Bijlage XII Reactie van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op de publicatie van de Mededeling van 10 juli 2007 over een vereenvoudiging van het ondernemingsklimaat op het gebied van vennootschapsrecht, financiële verslaggeving en controle van jaarrekeningen (Engelstalige versie)	119
Bijlage XIII De economische beroepen in cijfers op 31 december 2006.....	123
Bijlage XIV De economische beroepen in cijfers op 31 december 2007.....	125

Administratief secretariaat: FOD Economie, KMO, Middenstand en Energie

Hoge Raad voor de Economische Beroepen

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

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