

Advies van 7 februari 2018
over een ontwerp van koninklijk besluit betreffende de kwaliteitstoetsing van de externe leden van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en het gebruik van de opdrachtbrief

A. Inleiding

1. De heer Kris PEETERS, Vice-Eerste Minister en Minister van Werk, Economie en Consumenten, belast met Buitenlandse Handel, heeft op datum van 20 november 2017 de Hoge Raad aangeschreven met het verzoek een advies uit te brengen over een *“ontwerp van koninklijk besluit betreffende de kwaliteitstoetsing van de externe leden van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en het gebruik van de opdrachtbrief”*.

Dit ontwerp van koninklijk besluit wordt genomen in uitvoering van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, zoals recent gewijzigd door de wet van 3 september 2017 (*Belgisch Staatsblad* van 11 september 2017), en meer in het bijzonder in uitvoering van de artikelen 28, § 3 en 28/1 van de wet van 1999.

In toepassing van deze nieuwe bepalingen van de wet van 1999 zullen de externe accountants en de externe belastingconsulenten voortaan aan een - in de wet omschreven - kwaliteitstoetsing moeten onderworpen worden. De Koning kan een reglement inzake de kwaliteitstoetsing vastleggen (nieuw artikel 28, § 3, 1^{ste} lid van voornoemde wet).

Tevens zullen de beroepsbeoefenaars met hun cliënten een opdrachtbrief moeten opstellen; in de wet wordt gesteld dat de Koning de modaliteiten voor de toepassing van die opdrachtbrief bepaalt (artikel 28/1, 2^{de} lid van voornoemde wet).

De kwaliteitstoetsing enerzijds en de opdrachtbrief anderzijds maken het voorwerp uit van het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit.

2. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het wettelijk en reglementair kader dat van toepassing is op de economische beroepen via het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering of aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.¹

De Hoge Raad moet verplicht worden geraadpleegd voor elk koninklijk besluit dat wordt genomen in uitvoering van de wet in verband met het beroep van accountant en/of belastingconsulent.

¹ Deze opdracht vloeit voort uit artikel 54, § 1, 2^{de} lid van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

In toepassing van artikel 54, § 1, 3^{de} en 5^{de} lid van de wet van 22 april 1999, dient de Hoge Raad zijn advies binnen de drie maanden uit te brengen, dit wil dus zeggen tegen **uiterlijk 20 februari 2018**. Zo niet, zou de Hoge Raad geacht worden een gunstig advies te hebben uitgebracht.

De Koning moet elke afwijking van een éénsluidend advies van de Hoge Raad uitdrukkelijk met redenen omkleeden (artikel 54, § 1, 3^{de} lid van de wet van 22 april 1999).

B. Vooraf – inhoud van het voor advies voorgelegd ontwerp

3. Het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit omvat de volgende elementen:

- *Hoofdstuk 1. Definities*
- *Hoofdstuk 2. De kwaliteitstoetsing*
 - o *Afdeling 1 – Algemene beginselen*
 - o *Afdeling 2 – De Commissie Kwaliteitstoetsing*
 - *Onderafdeling 1. Samenstelling en werking*
 - *Onderafdeling 2. Opdracht*
 - o *Afdeling 3 – De toetsers*
 - *Onderafdeling 1. Aanstelling van toetsers*
 - *Onderafdeling 2. Duur en beëindiging van het mandaat van toetser*
 - *Onderafdeling 3. Tijdelijke ontheffing van het mandaat*
 - *Onderafdeling 4. Toewijzing van de toetsingsopdracht*
 - o *Afdeling 4 – De toetsingsopdracht*
 - *Onderafdeling 1. Doelstelling van de toetsingsopdracht*
 - *Onderafdeling 2. De voorafgaande vragenlijst*
 - *Onderafdeling 3. Aankondiging van de kwaliteitstoetsing*
 - *Onderafdeling 4. Tijdelijke vrijstelling van de kwaliteitstoetsing*
 - o *Afdeling 5 – De kwaliteitstoetsing ter plaatse*
 - o *Afdeling 6 – Verslag en opvolging*
 - *Onderafdeling 1. Toetsingsverslag en beoordeling*
 - *Onderafdeling 2. Verbeterplan en vervolgstoetsing*
 - *Onderafdeling 3. Inbreuken*
 - o *Afdeling 7 – Bijzondere kwaliteitstoetsing*
 - o *Afdeling 8 – Vernietiging van documenten*
- *Hoofdstuk 3. De opdrachtbrief*
- *Hoofdstuk 4. Overgangs- en slotbepalingen*
 - o *Afdeling 1. Overgangsbepaling*
 - o *Afdeling 2. Slotbepaling*

4. In de schoot van het IAB geldt momenteel de *norm inzake de kwaliteitstoetsing*, zoals goedgekeurd door de Raad van het IAB op 7 mei 2012 (in toepassing van artikel 27 van de wet van 22 april 1999). Deze norm, die een kwaliteitstoetsing organiseert voor de externe accountants en externe belastingconsulenten, is beschikbaar op de website van het IAB². De Hoge Raad heeft over deze norm op 27 april 2012 een advies uitgebracht³.

² Zie <https://www.iec-iab.be/nl/instituut/wettelijke-opdracht/Documents/NormKwaliteitstoetsing.pdf>

³ Zie <http://www.cspe-hreb.be/ysite/pdf/advies-hreb-van-27-april-2012-kwaliteitstoetsing-iab.pdf>

5. Omwille van het belang dat de Hoge Raad hecht aan een efficiënte kwaliteitsbewaking en een gedegen opvolging van de beroepsactiviteiten van de IAB-leden, heeft het thema van de kwaliteitstoetsing in de schoot van de Hoge Raad steeds bijzondere aandacht gekregen.

Zo is er in september 2016 nog een ontmoeting geweest met de vertegenwoordigers van het IAB, teneinde hen toe te laten verslag uit te brengen en informatie te verstrekken over de toepassing van de IAB-norm van 2012 inzake kwaliteitstoetsing, en meer in het bijzonder over de resultaten van de pilootfase van de kwaliteitstoetsing, over de voorbereidende vormingen die voor de IAB-leden en toetsers worden georganiseerd en over de tools, modellen en handleidingen die het IAB in dit verband aan zijn leden ter beschikking stelt.

C. Éénsluitend advies van de Hoge Raad

6. De Hoge Raad is verheugd vast te stellen dat de bevoegde Minister van Economie, de heer Kris PEETERS, aansluitend op de aanpassing van de wet van 22 april 1999 via de wet van 3 september 2017 (*Belgisch Staatsblad* van 11 september 2017), snel werk heeft gemaakt van het uitvoeringsbesluit met betrekking tot de kwaliteitstoetsing en de opdrachtbrief voor de externe IAB-leden.

7. Globaal genomen staat de Hoge Raad positief tegenover het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit.

Voor de Hoge Raad is het van fundamenteel belang dat er daadwerkelijk op toegezien wordt dat de economische beroepsbeoefenaars hun beroepsactiviteiten op een kwaliteitsvolle wijze uitoefenen, met naleving van het toepasselijk wettelijk, reglementair en normatief kader. In dit opzicht draagt een gedegen kwaliteitstoetsing bij tot de versterking van de geloofwaardigheid van hun tussenkomst, zowel tegenover het cliënteel van de beroepsbeoefenaars, als tegenover het maatschappelijk verkeer in het algemeen.

Vandaar dat de Hoge Raad de aandacht van de Minister op een aantal punten wenst te vestigen, meer in het bijzonder met betrekking tot de volgende aspecten inzake de kwaliteitstoetsing (C.1. Met betrekking tot hoofdstuk 2 van het ontwerp van besluit):

- Wie wordt getoetst?
- Wat wordt getoetst?
- Wie voert de toetsing uit?
- Vaststelling van inbreuken;
- Verzoek om uitstel.

Verder heeft de Hoge Raad een bemerking in verband met de bepalingen inzake de opdrachtbrief (C.2. Met betrekking tot hoofdstuk 3 van het ontwerp van besluit).

Tenslotte zijn er nog een aantal formele aandachtspunten (C.3.).

C.1. Met betrekking tot hoofdstuk 2 inzake de kwaliteitstoetsing

Wie wordt getoetst?

8. De wet bepaalt dat de kwaliteitstoetsing betrekking heeft op de externe IAB-leden, met name de externe accountants en de externe belastingconsulenten. Het kan gaan om, enerzijds, natuurlijke personen (artikelen 35 en 39 van de wet) en, anderzijds, vennootschappen (artikelen 36 en 40 van de wet)⁴, ingeschreven op de ledenlijst van het IAB. Deze gegevens op het tableau van de leden zijn voor eenieder toegankelijk via de website van het Instituut.

Sinds september 2017 is in de wet een bijkomend begrip toegevoegd, namelijk het “kantoor”. De externe accountant en/of de externe belastingconsulent zal in het kader van de kwaliteitstoetsing aan de toetsers toegang tot zijn “kantoor” moeten verschaffen (artikel 28, § 3, 5^{de} lid van de wet van 22 april 1999, zoals gewijzigd in september 2017).

Met “kantoor” wordt in het kader van de kwaliteitstoetsing bedoeld:

“de organisatorische eenheid waarbinnen één of meer externe accountants en/of externe belastingconsulenten voor een cliënt bedrijfsmatig professionele diensten verrichten, zoals bepaald in artikel 34 en artikel 38. Het kantoor heeft ofwel uitsluitend één enkele vestiging ofwel meerdere vestigingen waarbinnen dezelfde werkmethodes van toepassing zijn” (artikel 28, § 3, 6^{de} lid van de wet van 22 april 1999, zoals gewijzigd in september 2017).

Over het “kantoor” van IAB-leden is echter geen informatie publiek beschikbaar op de ledenlijst van het IAB.

Verder kan vastgesteld worden dat, als voorbereiding op de kwaliteitstoetsing, de te toetsen beroepsbeoefenaar wordt gevraagd om een voorafgaande vragenlijst in te vullen; die vragenlijst moet (onder meer) informatie bevatten in verband met “de netwerken” (artikel 29, 7^o van het ontwerp van besluit).

In het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit wordt “voor de toepassing van het besluit” een definitie gegeven van het “netwerk”, met name:

“de grotere structuur die op samenwerking is gericht en waartoe een accountant, een accountant-belastingconsulent of een belastingconsulent 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” (artikel 1, 4^o van het ontwerp van besluit).

Over het “netwerk” van IAB-leden is evenmin informatie publiek beschikbaar op de ledenlijst van het IAB.

9. De Hoge Raad vraagt zich af op welke wijze kan worden gegarandeerd dat alle externe IAB-leden (minstens) één maal om de zeven jaar worden getoetst. Het feit dat de samenwerkingsverbanden heel divers van aard kunnen zijn (al dan niet georganiseerd via een erkende IAB-vennootschap of in de schoot van een “netwerk”, lokaal, nationaal, internationaal, al dan niet interprofessioneel, in het

⁴ Voor de erkenning van vennootschappen als IAB-lid, geldt het koninklijk besluit van 4 mei 1999 betreffende het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten.

kader van een middenvennootschap of een vereniging,...), alsook het feit dat deze samenwerkingsstructuren bovendien niet steeds als dusdanig terug te vinden zijn op de IAB-ledenlijst, vereenvoudigen de correcte en volledige opvolging van de zevenjarige cyclus geenszins.

Bovendien is een nauwkeurige en volledige informatie omtrent eventuele samenwerkingsverbanden van bijzonder belang om in het kader van de kwaliteitstoetsing te kunnen nagaan of de beroepsbeoefenaar de onafhankelijkheidsvoorschriften correct naleeft.

In het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit wordt enkel bepaald dat *“wanneer de beroepsbeoefenaars vennoot of bestuurder zijn in een IAB-vennootschap, de kwaliteitstoetsing betrekking heeft op de vennootschap, alsook op al de beroepsbeoefenaars die vennoot of bestuurder van de vennootschap zijn”* (artikel 6). Daarnaast is het zo dat *“wanneer twee of meer beroepsbeoefenaars hun beroepsactiviteiten uitoefenen binnen eenzelfde kantoor, de kwaliteitstoetsing betrekking heeft op al de beroepsbeoefenaars van dit kantoor”* (artikel 7).

10. De Hoge Raad acht het wenselijk om in voormelde artikelen te preciseren dat de kwaliteitstoetsing van een kantoor ook betrekking moet hebben op de externe IAB-leden die aan het kantoor verbonden zijn via een samenwerkingsovereenkomst, zodat ook de externe IAB-leden die als onderaannemer of zelfstandige medewerker exclusief diensten leveren aan het kantoor, meegenomen worden in de kwaliteitstoetsing van het kantoor.

Daarnaast is het qua terminologie wenselijk om in artikel 6 naast het begrip “vennoot” ook het begrip “aandeelhouder” te vermelden en naast het begrip “bestuurder” het begrip “zaakvoerder”.

Ter gelegenheid van de jaarlijkse verslaggeving door de Raad van het Instituut aan de Hoge Raad met betrekking tot de kwaliteitstoetsing, voorzien in artikel 10, 2° van het ontwerp van besluit, zal de Hoge Raad in het bijzonder aandacht besteden aan het jaarlijks programma van de toetsingsopdrachten, alsook aan de wijze waarop de selectie van de te toetsen externe leden door het IAB gebeurt, zodat kan gewaarborgd worden dat na afloop van de cyclus van 7 jaar (zoals voorgeschreven door het ontwerp van besluit), alle externe leden daadwerkelijk onderworpen zijn aan de periodieke kwaliteitstoetsing.

11. De Hoge Raad maakt van de gelegenheid gebruik om te wijzen op de noodzaak om de regelgeving in verband met de uitoefening van de beroepsactiviteiten als accountant en/of belastingconsulent via een rechtspersoon of in het kader van een (al dan niet interprofessioneel) samenwerkingsverband tegen het licht te houden en, waar nodig, te actualiseren.

Zo zal moeten nagegaan worden in welke mate het *koninklijk besluit van 4 mei 1999 betreffende het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten*, en meer in het bijzonder hoofdstuk III. in verband met de toetreding van vennootschappen van accountants en/of belastingconsulenten, moet herzien of aangevuld worden. Hierbij zal niet alleen rekening moeten gehouden worden met de nieuwe begrippen van “kantoor” en “netwerken”, maar tevens met de algemene informatie- en transparantieplichtingen zoals voorgeschreven door het Wetboek van economisch recht (artikel III. 74-75), alsook met de consequenties van Europeesrechtelijke voorschriften op het vlak van het aandeelhouderschap en bestuur van professionele samenwerkingsvormen.

Desgevallend zal ook in het *koninklijk besluit van 2 maart 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Accountants* het hoofdstuk XI. “De plicht tot informatie door de externe accountants in geval van professionele of interprofessionele samenwerking” moeten gestroomlijnd worden.

De Hoge Raad houdt zich ter beschikking van de Minister voor een nadere analyse van deze problematiek.

Wat wordt getoetst?

12. Volgens de wet heeft de kwaliteitstoetsing betrekking op *“de werkmethodes van de externe accountants en externe belastingconsulenten, de organisatie van hun kantoor, de uitgevoerde werkzaamheden in het bijzonder het respect voor de wet, de reglementen, de normen en de aanbevelingen en de manier waarop ze hun opdrachten uitoefenen als bedoeld in artikel 34 en 38”* (artikel 28, § 3 van de wet van 1999).

De kwaliteitstoetsing heeft onder meer tot doel na te gaan of de beroepsbeoefenaar zijn beroepsactiviteiten⁵ verricht overeenkomstig het wettelijk, reglementair en normatief kader. Rekening houdend met de uitgebreidheid van het beroepsmatig actieterrein van de externe IAB-leden, is het voorwerp van de kwaliteitstoetsing dus bijzonder ruim.

In het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit wordt bepaald dat *“de beroepsactiviteiten van een beroepsbeoefenaar, als bepaald in artikelen 34 en 38 van de wet van 22 april 1999”* in het kader van de kwaliteitstoetsing worden beoordeeld op basis van een adequate toetsing van een *“selectie van dossiers”* (artikel 2, 1^{ste} lid *juncto* artikel 3, 1^{ste} lid van het ontwerp). De toetsers zal – op basis van een op naam geanonimiseerde cliëntenlijst – een *“beperkt aantal representatieve dossiers per beroepsbeoefenaar”* selecteren (artikel 36 van het ontwerp van besluit).

Als voorbereiding op de kwaliteitstoetsing moet de te toetsen beroepsbeoefenaar vooraf een vragenlijst invullen waarin hij (onder meer) al zijn opdrachten vermeldt, alsook de gebruikte werkmethode (artikel 29, 4° en 5° van het ontwerp van besluit).

13. Het is voor de Hoge Raad niet duidelijk op welke wijze de selectie van een *“beperkt aantal representatieve dossiers per beroepsbeoefenaar”* zal verlopen en op welke wijze kan gegarandeerd worden dat de keuze van de getoetste opdrachten representatief is.

⁵ Artikel 34 van de wet van 22 april 1999 omschrijft de werkzaamheden van een accountant als volgt: *“De werkzaamheden van accountant bestaan erin, in privé-ondernemingen, openbare instellingen of voor rekening van elke belanghebbende persoon of instelling, de volgende opdrachten uit te voeren :*

1° alle boekhoudstukken nazien en corrigeren;

2° zowel privé- als gerechtelijke expertise met betrekking tot de boekhoudkundige organisatie van ondernemingen alsook de analyse met boekhoudtechnische procédés, van de positie en werking van ondernemingen vanuit het oogpunt van hun kredietwaardigheid, rentabiliteit en risico's;

3° boekhoudkundige en administratieve diensten bij ondernemingen organiseren en advies verstrekken inzake boekhoudkundige en administratieve organisatie bij ondernemingen;

4° de boekhouding van derden organiseren en voeren;

5° de in artikel 38 bedoelde werkzaamheden, met uitzondering van de in artikel 38, 3°, bedoelde werkzaamheden voor ondernemingen waarin hij opdrachten bedoeld in 6° en in artikel 37, eerste lid, 2°, verricht;

6° de opdrachten andere dan deze bedoeld in 1° tot 5° en waarvan de uitvoering hem bij of krachtens de wet is voorbehouden.”

Artikel 38 van de wet van 22 april 1999 omschrijft de werkzaamheden van een belastingconsulent als volgt: *“De functie van belastingconsulent [en stagiair-belastingconsulent] bestaat erin :*

1° advies te verstrekken in alle belastingaangelegenheden;

2° belastingplichtigen bij te staan bij de nakoming van hun fiscale verplichtingen;

3° belastingplichtigen te vertegenwoordigen.

Dit moet dan ook nader worden gepreciseerd, zodat de toetser zich voor deze selectie kan baseren op een aantal objectieve criteria (zoals bijvoorbeeld het type opdracht, het voor het kantoor gerealiseerde omzetcijfer van de diverse opdrachten, of bepaalde risicosectoren volgens de antiwitwaswetgeving). Volgens de Hoge Raad worden deze objectieve selectiecriteria best vastgelegd in een norm, door de Raad van het IAB uit te werken (in toepassing van artikel 27 van de wet van 1999 en artikel 8 van het ontwerp van besluit) en, voorafgaandelijk aan de goedkeuring door de Raad van het IAB, voor advies aan de Hoge Raad voor te leggen.

Wie voert de toetsing uit ?

14. Om als toetser te kunnen worden aangesteld, bepaalt artikel 16, 1° van het voor advies voorgelegd ontwerp van besluit onder meer dat de kandidaat-toetser minstens drie jaar de hoedanigheid van respectievelijk accountant of belastingconsulent moet hebben.

Volgens de Hoge Raad is het noodzakelijk dat de toetsers beschikken over een voldoende ruime beroepservaring; hij is dan ook van oordeel dat de toetsers minstens vijf jaar ingeschreven moeten zijn als accountant en/of belastingconsulent (in plaats van “minstens drie jaar” zoals voorgesteld in het ontwerp).

De Hoge Raad is van oordeel dat de voorwaarden om als toetser te kunnen aangesteld worden (zoals opgesomd in artikel 16 van het ontwerp) moeten aangevuld worden met de vereiste dat de toetser dient te beschikken over *relevante* beroepservaring teneinde de toetsingsopdracht goed te kunnen uitvoeren, alsook dat de aanstelling moet verlopen volgens een objectieve procedure die is georganiseerd om belangenconflicten te voorkomen tussen de toetser en de beroepsbeoefenaar die het voorwerp uitmaakt van de kwaliteitstoetsing, en dat de toetser een specifieke opleiding als toetser heeft gevolgd.

In het ontwerp van besluit (artikel 16, 2^{de} lid) is momenteel bepaald dat de Raad in een norm “bijkomende” objectieve aanstellingsvoorwaarden voor kandidaat toetsers “kan” vastleggen. Omwille van de rechtszekerheid, stelt de Hoge Raad voor om dit lid als volgt te wijzigen: *“De Raad preciseert deze objectieve aanstellingsvoorwaarden voor kandidaat-toetsers verder in een norm”*.

15. Verder wordt in artikel 16, lid 1, 2° van het voor advies voorgelegd ontwerp van besluit als voorwaarde om als toetser te worden aangesteld, bepaald dat de kandidaat-toetser geen tuchtrechtelijke straf mag hebben opgelopen, tenzij de tuchtstraf *na vijf jaar werd uitgewist*.

De Hoge Raad brengt in herinnering dat het uitwissen van tuchtstraffen expliciet aan bod komt in de wet van 22 april 1999 betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten. Meer in het bijzonder bepaalt artikel 5, § 6 in dit verband het volgende:

§ 6. 1° Alle minder zware tuchtstraffen dan de schorsing worden na het verstrijken van een termijn van vijf jaar, te rekenen vanaf de datum van de definitieve beslissing waarbij een tuchtstraf werd uitgesproken, uitgewist, op voorwaarde dat het lid in die tussentijd geen schorsing noch enige nieuwe sanctie opgelopen heeft.

2° Ieder lid van het Instituut dat een of meer tuchtstraffen heeft opgelopen, welke niet zijn uitgewist bij toepassing van 1°, mag bij de commissie van beroep, bedoeld in artikel 7, een aanvraag tot eerherstel indienen.

Deze aanvraag is slechts ontvankelijk op voorwaarde dat :

- a) een termijn van vijf jaar is verlopen sedert de datum van de definitieve beslissing waarbij de laatste tuchtstraf werd uitgesproken;
 - b) betrokkene strafrechtelijk eerherstel heeft verkregen indien hij een tuchtstraf heeft opgelopen voor een feit dat tot een strafrechtelijke veroordeling aanleiding heeft gegeven;
 - c) een termijn van twee jaar is verstreken sedert de beslissing van de commissie van beroep is uitgesproken, ingeval deze een vorige aanvraag heeft afgewezen.
- 3° De toepassing van het bepaalde in 1° alsook de beslissing tot verlening van eerherstel, stelt voor de toekomst alle gevolgen buiten werking van de sancties waarop deze bepaling of deze beslissing toepassing vindt.

Rekening houdend met voornoemde wettelijke regeling inzake het automatisch uitwissen van alle minder zware tuchtstraffen dan de schorsing, gaat de Hoge Raad ervan uit dat in het voorgesteld artikel eerder bedoeld wordt dat de toetser geen tuchtrechtelijke straf mag hebben opgelopen, tenzij hij "eerherstel heeft bekomen, overeenkomstig artikel 5, § 6, 2° en 3° van de wet van 22 april 1999 betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten". De tekst dient dan ook te worden aangepast.

Vaststelling van inbreuken

16. De Hoge Raad acht het van primordiaal belang om de nodige aandacht te besteden aan de gevolgen van een kwaliteitstoetsing ingeval ernstige inbreuken zouden vastgesteld worden.

In dit verband stelt de Hoge Raad vast dat eventuele inbreuken in het voor advies voorgelegd ontwerp van besluit op verschillende plaatsen aan bod komen, met name:

- **Art. 37.** In afwijking van artikelen 44 en 49, mag de toetser de reeds vastgestelde of vermeende inbreuken meedelen aan de getoetste beroepsbeoefenaar. De beroepsbeoefenaar heeft het recht om zijn opmerkingen over de vastgestelde inbreuken te formuleren.
- **Art. 41.** Desgewenst kan de beroepsbeoefenaar zijn opmerkingen binnen dertig dagen na de ontvangst van het toetsingsverslag aan de voorzitter van de Commissie Kwaliteitstoetsing overmaken. Zijn deze opmerkingen in tegenspraak met de vaststellingen in het toetsingsverslag, dan kan de toetser hierop zijn antwoord aan de voorzitter van de Commissie Kwaliteitstoetsing formuleren.
Wanneer er in het toetsingsverslag inbreuken met betrekking tot de toepassing van het wettelijk, reglementair of normatief kader zijn vastgesteld, kan de betrokken beroepsbeoefenaar worden gehoord.
- **Art. 44.** Ingeval de Commissie Kwaliteitstoetsing inbreuken op de toepassing van het wettelijk, reglementair en normatief kader heeft vastgesteld, deelt de Raad aan de beroepsbeoefenaar de vastgestelde inbreuken mee en verzoekt hem tegelijk om een verbeterplan op te stellen.
- **Art. 45.** Het verbeterplan omvat de maatregelen waartoe de beroepsbeoefenaar zich verbindt om tegen een vastgestelde termijn te nemen teneinde tegemoet te komen aan de meegedeelde inbreuken. Het verbeterplan wordt door de beroepsbeoefenaar ondertekend en binnen de door de Raad vastgestelde termijn ter goedkeuring voorgelegd aan de Commissie Kwaliteitstoetsing. In voorkomend geval en op voorstel van de Commissie Kwaliteitstoetsing, stuurt de beroepsbeoefenaar het verbeterplan bij.
- **Onderafdeling 3. – Inbreuken**

Art. 49. Wanneer blijkt dat in het toetsingsverslag of het vooruitgangsverslag inbreuken staan vermeld met betrekking tot de uitvoering van de opdrachten van de beroepsbeoefenaar of het wettelijk, reglementair en normatief kader, maakt de Commissie Kwaliteitstoetsing haar advies en de relevante bewijsstukken over aan de Raad.

Op basis van het vooruitgangsverslag kan de Raad toestaan dat de betrokken beroepsbeoefenaar een tweede verbeterplan opstelt.

Bij ernstige inbreuken verwijst de Raad de betrokken beroepsbeoefenaar naar de tuchtinstanties van het Instituut.

De Raad stelt jaarlijks een afzonderlijk verslag op

1° met inbreuken die in aanmerking komen voor het opstellen van een nieuw verbeterplan;

2° met de ernstige inbreuken die in aanmerking komen voor verwijzing naar de tuchtinstanties van het Instituut.

- **Art. 50.** De Raad kan aan de Commissie Kwaliteitstoetsing opdracht geven een bijzondere kwaliteitstoetsing bij een beroepsbeoefenaar of een stagiair te organiseren, wanneer ten gevolge van een deontologisch onderzoek of een klachtenonderzoek inbreuken op de toepassing en de naleving van het wettelijk, reglementair en normatief kader, met inbegrip van de antiwitwaswetgeving zijn vastgesteld of worden vermoed.

- **Art. 52.** Voor de uitvoering van een bijzondere kwaliteitstoetsing duidt de Raad minstens twee toetsers aan, die op een vooraf aangekondigde datum de toetsing ter plaatse bij de betrokken beroepsbeoefenaar uitvoeren.

De inhoud van de bijzondere kwaliteitstoetsing en het toetsingsverslag is beperkt tot de vermoede of vastgestelde inbreuken.

De toetsers maken hun toetsingsverslag over aan de Raad, de voorzitter van de Commissie Kwaliteitstoetsing en aan de betrokken beroepsbeoefenaar.

De Commissie Kwaliteitstoetsing kan bijkomende inlichtingen inwinnen en documenten opvragen bij de betrokken beroepsbeoefenaar.

Zij kan de betrokken beroepsbeoefenaar horen. Het verslag van deze hoorzitting met de betrokken beroepsbeoefenaar wordt bij het dossier gevoegd.

17. Op basis van hetgeen voorafgaat, stelt de Hoge Raad vast dat in het ontwerp van besluit een onderscheid wordt gemaakt tussen:

- enerzijds, inbreuken in hoofde van de beroepsbeoefenaar op het wettelijk, reglementair en normatief kader die in aanmerking komen voor een zogenaamd *verbeterplan*, waarbij de beroepsbeoefenaar zich ertoe verbindt maatregelen te nemen “teneinde tegemoet te komen aan de meegedeelde inbreuken” (in het Frans “*remédier aux infractions*”) (artikel 45 van het ontwerp van besluit); en
- anderzijds, ernstige inbreuken in hoofde van de beroepsbeoefenaar op het wettelijk, reglementair en normatief kader die in aanmerking komen voor een verwijzing naar de tuchtinstanties (artikel 49 van het ontwerp van besluit).

De Raad van het Instituut stelt hierover jaarlijks een afzonderlijk verslag op (artikel 49 van het ontwerp van besluit).

Niettegenstaande het feit dat de kwaliteitstoetsing in eerste instantie begeleidend en confraterneel beoogt te zijn, is het voor de Hoge Raad van primordiaal belang dat indien er in hoofde van de beroepsbeoefenaar ernstige inbreuken op het wettelijk, reglementair en/of normatief kader zouden vastgesteld worden naar aanleiding van de kwaliteitstoetsing, deze inbreuken niet zonder gevolg blijven, maar aan de tuchtinstanties worden voorgelegd.

Uit artikel 44 van het ontwerp van besluit zou kunnen afgeleid worden, onterecht volgens de Hoge Raad, dat een beroepsbeoefenaar ingeval van inbreuken steeds een “tweede kans” zou moeten kunnen krijgen via een verbeterplan. De Hoge Raad wenst te benadrukken dat een verbeterplan

geenszins kan volstaan als het gaat om ernstige inbreuken. Artikel 44 dient dan ook te worden aangevuld met “Onverminderd de eventuele toepassing van artikel 49, derde lid”.

18. Bovendien is het voor de Hoge Raad onaanvaardbaar dat een beroepsbeoefenaar, bij wie inbreuken zijn vastgesteld met betrekking tot de uitvoering van de opdrachten of het wettelijk, reglementair en normatief kader maar die zich ertoe verbonden heeft - op basis van een verbeterplan - maatregelen te nemen teneinde een einde te stellen aan de inbreuken, zich kan veroorloven om de vastgestelde inbreuken gewoon te laten verder bestaan en zelfs een tweede verbeterplan zou toegestaan worden door de Raad van het IAB (artikel 49, 2^{de} lid van het ontwerp).

Het toestaan van een verbeterplan dient een duidelijk signaal te zijn dat de beroepsbeoefenaar doeltreffende maatregelen moet nemen om zich in orde te stellen, maar kan niet leiden tot een gedoogbeleid vanwege de Raad van het IAB voor bepaalde inbreuken of tekortkomingen.

De Hoge Raad dringt er dan ook op aan om in artikel 49, 2^{de} lid van het ontwerp van besluit de mogelijkheid om op basis van een vooruitgangsverslag een tweede verbeterplan toe te staan, te schrappen. Eveneens dient in artikel 49, 4^{de} lid, 1^o de verwijzing naar een “nieuw” verbeterplan te worden vervangen door de verwijzing naar “een verbeterplan”.

Het niet-nakomen of opvolgen van een verbeterplan zou daarentegen moeten beschouwd worden als een “ernstige inbreuk” waarvoor een verwijzing naar de tuchtinstanties mogelijk moet zijn.

19. De Hoge Raad wijst er overigens op dat de Raad van het IAB, in toepassing van artikel 29, § 1 van de wet van 22 april 1999, de plicht heeft om, indien hij kennis heeft van het feit dat een beroepsbeoefenaar zich niet met de nodige zorg kwijt van de hem toevertrouwde opdrachten, het lid te gelasten zich te conformeren binnen de termijn die de Raad bepaalt. Wordt hieraan onvoldoende gevolg gegeven binnen de gestelde termijn, dan kan de Raad de beroepsbeoefenaar verbieden bepaalde nieuwe opdrachten nog te aanvaarden of eisen dat de beroepsbeoefenaar van bepaalde reeds aanvaarde opdrachten afziet tot op het ogenblik dat aan de aanmaning van de Raad gevolg is gegeven.

20. In artikel 49, 4^{de} lid van het voor advies voorgelegd ontwerp van besluit wordt bepaald dat de Raad (van het IAB) jaarlijks een afzonderlijk verslag opstelt *“1^o met inbreuken die in aanmerking komen voor het opstellen van een nieuw verbeterplan; 2^o met de ernstige inbreuken die in aanmerking komen voor de verwijzing naar de tuchtinstanties van het Instituut”*.

De Hoge Raad wenst in het koninklijk besluit toegevoegd te zien dat dit verslag deel uitmaakt van de verslaggeving vanwege de Raad van het IAB aan de Hoge Raad inzake de kwaliteitstoetsing, zoals voorzien in artikel 10 van het ontwerp van besluit. Het artikel 10, 2^o van het ontwerp dient dan ook te worden aangevuld met de zinsnede *“met inbegrip van het afzonderlijk verslag bepaald in artikel 49, 4^{de} lid van onderhavig besluit”*.

Verzoek om uitstel

21. Volgens de Hoge Raad is het essentieel dat in het ontwerp van koninklijk besluit voldoende garanties zijn ingebouwd om te vermijden dat de beroepsbeoefenaars zich zouden kunnen onttrekken aan de kwaliteitstoetsing, bijvoorbeeld door (herhaaldelijk) om uitstel van de toetsing te verzoeken.

In de bestaande IAB-norm inzake de kwaliteitstoetsing van 2012 wordt bepaald dat een tijdelijke vrijstelling van de periodieke toetsing kan worden toegestaan – voor een maximale en niet verlengbare termijn van één jaar – en dit in een limitatief aantal opgesomde gevallen (bijvoorbeeld indien het kantoor zich in een opstart- of een afbouwfase bevindt, of indien het kantoor het voorbije jaar betrokken is geweest in een fusie of overname,... cf. punt 6, C., c. van de norm, blz. 15).

Daarnaast wordt in voornoemde norm tevens in de mogelijkheid voorzien dat de te toetsen beroepsbeoefenaar, binnen de maand na de aankondiging van de toetsing, een *“eenmalige vraag tot uitstel wegens bijzondere omstandigheden”* kan richten aan de Commissie kwaliteitstoetsing, met voorstel van een nieuwe periode waarin de toetsing plaats kan hebben; de uiteindelijke datum van de toetsing kan de termijn van twee maand na de oorspronkelijke datum echter niet overschrijden (cf. punt 6, C., b. van de norm, blz. 15).

In de praktijk blijkt bovendien ook nog een *“ad hoc”*-regeling van uitstel/vrijstelling van toetsing te worden toegepast, buiten de in de norm voorziene situaties, met name ingeval een bepaalde vorming over de organisatie van kantoren wordt gevolgd; in dit verband kan verwezen worden naar het artikel *“Klaar voor de kwaliteitstoetsing”*, gepubliceerd in het IAB-tijdschrift *Accountancy & Tax* (nr. 2/2017, p. 33-35):

“Daarnaast organiseert het Instituut – nu nog twee keer per jaar, vanaf 2018 nog meer – vormingen over het verbeteren van de kwaliteit in kantoren. Dat zijn zeven modules. Wie is geselecteerd voor de kwaliteitstoetsing en minstens vier modules volgt, kan gedurende een jaar uitstel van toetsing krijgen. Die periode kan een kantoor gebruiken om zich beter te organiseren”. (eigen onderstreping)

22. Voortaan heeft de wetgever echter geopteerd voor een verstrenging van de kwaliteitstoetsing, in die zin dat aan de Commissie kwaliteitstoetsing de opdracht is toevertrouwd om desgevallend aan de Raad een verwijzing naar de tuchtinstanties voor te stellen van het extern IAB-lid dat de wettelijke of reglementaire bepalingen inzake de kwaliteitstoetsing niet naleeft, of een injunctie of terechtwijzing op te leggen (nieuw artikel 28, § 3, 4^{de} lid, 3^o en 4^o, zoals ingevoegd door de wet van 3 september 2017 tot wijziging van de wet van 22 april 1999).

Meer in het bijzonder kan de Raad van het IAB een beroepsbeoefenaar terechtwijzen in het geval het extern IAB-lid de datum van kwaliteitstoetsing niet heeft bevestigd binnen de termijn die de Commissie kwaliteitstoetsing heeft aangekondigd, of wanneer het lid na uitstel te hebben verkregen, heeft verzuimd om binnen de aangekondigde termijn een nieuwe datum van kwaliteitstoetsing aan de Commissie voor te stellen. Blijft de beroepsbeoefenaar drie maanden na de terechtwijzing toch nog in gebreke, dan kan zijn hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent door de Raad van het IAB worden ingetrokken (nieuw artikel 29, § 2 van de wet van 22 april 1999).

In het voor advies voorgelegd ontwerp van besluit wordt bepaald *“dat de beroepsbeoefenaar eenmaal om een uitstel wegens uitzonderlijke omstandigheden kan verzoeken. Dit verzoek gebeurt door middel van een schrijven gericht aan de voorzitter van de Commissie Kwaliteitstoetsing met het voorstel van een nieuwe termijn waarin de kwaliteitstoetsing kan plaatsvinden.”* (artikel 31, 1^{ste} lid van het ontwerp). Het is de Voorzitter van de Commissie die binnen de maand na ontvangst van het verzoek, *“zijn beslissing over het verzoek van uitstel”* meedeelt, aldus het ontwerp (artikel 31, 2^{de} lid van het ontwerp).

De Hoge Raad is van oordeel dat een uitstel van de kwaliteitstoetsing wegens uitzonderlijke omstandigheden, in principe steeds in de tijd beperkt moet zijn; naar analogie met de bestaande regeling in de huidige norm, wordt artikel 31 dan ook best aangevuld worden met de bepaling dat

door het uitstel de uiteindelijke datum van de toetsing de termijn van twee maand na de oorspronkelijke datum in principe niet mag overschrijden.

De huidige formulering van het voorgestelde artikel 31 laat bovendien uitschijnen dat de beoordeling omtrent de “uitzonderlijke omstandigheden” die worden ingeroepen voor het bekomen van een uitstel, alsook de eigenlijke beslissing over het al dan niet toekennen van het uitstel van de kwaliteitstoetsing enkel aan de Voorzitter van de Commissie Kwaliteitstoetsing toekomt. Volgens de Hoge Raad wordt deze beslissing best overgelaten aan de Commissie Kwaliteitstoetsing. Desgevallend kunnen in dit verband in een norm een aantal objectieve criteria worden opgenomen en kan de Commissie Kwaliteitstoetsing de beslissing van het uitstel wel aan de Voorzitter van de Commissie delegeren, zodat snel kan gereageerd worden op een eventueel dringend verzoek om uitstel.

23. In het voor advies voorgelegd ontwerp van besluit wordt verder bepaald dat *“de Commissie Kwaliteitstoetsing een tijdelijke vrijstelling van de kwaliteitstoetsing [kan] verlenen voor een periode van maximum één jaar gedurende het eerste jaar na een rechtshandeling, als bedoeld in Boek XI van het Wetboek van vennootschappen, van de vennootschap of de vennootschappen, waarvan de betrokken beroepsbeoefenaar deel uitmaakt”* (artikel 33 van het ontwerp).

De Hoge Raad gaat ervan uit dat hiermee bedoeld wordt dat ingeval van een herstructurering van de te toetsen vennootschap (fusie, splitsing,...) een tijdelijke vrijstelling van de kwaliteitstoetsing van maximaal één jaar kan worden verleend. De huidige formulering van dit artikel is echter niet duidelijk en wordt dan ook best bijgestuurd.

24. Volledigheidshalve wijst de Hoge Raad erop dat de bestaande *“ad hoc”*-regeling van een mogelijk uitstel/vrijstelling van de kwaliteitstoetsing ingeval een vorming bij het IAB over de verbetering van de kwaliteit en organisatie van kantoren wordt gevolgd (cf. *supra* onder randnummer 21), geenszins in overeenstemming is met de nieuwe aanpak van de kwaliteitstoetsing sinds de wetwijziging van september 2017.

De Hoge Raad juicht de inspanningen van het IAB op het vlak van de vormingsactiviteiten met het oog op het optimaliseren van de kwaliteit uiteraard toe, maar het volgen van een vorming kan geen vrijgeleide inhouden om de voorschriften op het vlak van de kwaliteitstoetsing buiten toepassing te laten.

C.2. Met betrekking tot hoofdstuk 3 inzake de opdrachtbrief

25. De modaliteiten voor de opdrachtbrief, die de externe leden samen met hun cliënt en voorafgaand aan de uitvoering van iedere prestatie moeten opmaken, zijn opgenomen in hoofdstuk 3 van het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit zijn (artikelen 54 tot 56 van het ontwerp van besluit).

In artikel 56 van het ontwerp krijgt de Raad van het IAB de bevoegdheid om door middel van een aanbeveling het model of de modellen van een opdrachtbrief vast te leggen. Omwille van de rechtszekerheid en het belang van de opdrachtbrief, drukt de Hoge Raad de wens uit dat de Raad van het IAB spoedig werk maakt van dit document, zodat de aanbeveling beschikbaar is uiterlijk op het moment van de inwerkingtreding van de desbetreffende bepalingen van het koninklijk besluit.

De Hoge Raad benadrukt de dringendheid van de aanbeveling met het model/de modellen van een opdrachtbrief des te meer, aangezien de verplichting voor de externe IAB-leden op het vlak van een

opdrachtbrief, voorafgaand aan iedere prestatie, reeds via de wet van 3 september 2017 (*Belgisch Staatsblad* van 11 september 2017), meer bepaald in artikel 28/1, is opgelegd.

Volledigheidshalve brengt de Hoge Raad in herinnering dat de aanbeveling vooraf voor advies zal moeten voorgelegd worden aan de Hoge Raad, in toepassing van artikel 54, § 1, 4^{de} lid van de wet van 22 april 1999.

26. In de overgangsbepaling van artikel 58, 2^{de} lid van het ontwerp van besluit wordt voorgesteld dat voor de lopende opdrachten die de beroepsbeoefenaar vóór de bekendmaking van het besluit heeft aanvaard, de bepalingen inzake de opdrachtbrief *“van toepassing [zijn] op 1 januari van het jaar dat volgt op de bekendmaking van dit besluit in het Belgisch Staatsblad”*.

De Hoge Raad brengt nogmaals in herinnering dat de wettelijke verplichting van een opdrachtbrief voor de externe IAB-leden is ingevoegd in artikel 28/1 van de wet van 22 april 1999 via de wet van 3 september 2017, en dat deze bepaling sinds september 2017 toepasselijk is. Weliswaar wordt gesteld dat *“de Koning, op advies van de Raad van het Instituut, de modaliteiten voor de toepassing van de opdrachtbrief bepaalt”* (artikel 28/1, 2^{de} lid van de wet).

De Hoge Raad beschouwt de verplichte opdrachtbrief als een cruciaal element binnen het systeem van de kwaliteitstoetsing; hij is dan ook van oordeel dat de beroepsbeoefenaars deze verplichting nauwgezet in de praktijk moeten toepassen.

Tegelijk is de Hoge Raad zich bewust van het feit dat, om te voldoen aan deze wettelijke verplichting qua opdrachtbrief voor de lopende opdrachten, een aanzienlijke inspanning van de beroepsbeoefenaars wordt verwacht. Vandaar dat de Hoge Raad zich kan terugvinden in het feit dat in het voor advies voorgelegd besluit in een overgangsbepaling wordt voorzien.

Qua formulering vraagt de Hoge Raad zich af of het wel wenselijk is te verwijzen naar de vaste datum van *“1 januari van het jaar dat volgt op de bekendmaking van dit besluit in het Belgisch Staatsblad”*; immers, in de veronderstelling dat het koninklijk besluit op het einde van het jaar zou bekendgemaakt worden in het *Belgisch Staatsblad*, kan de overgangsbepaling potentieel bijzonder kort zijn. Beter zou dan ook zijn om de volgende formulering te hanteren: *“Voor de lopende opdrachten zijn de bepalingen van hoofdstuk 3 van toepassing ten laatste de eerste dag van de zesde maand die volgt op de publicatie van dit besluit in het Belgisch Staatsblad.”*

C.3. Vormelijke aandachtspunten

27. Tenslotte wenst de Hoge Raad nog te wijzen op een vormelijke onvolkomenheid in de overgangsbepaling van artikel 57 van het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit: de verwijzing naar artikel 16, 4^o is niet correct, aangezien artikel 16 geen 4^o bevat. De Hoge Raad meent dat aan artikel 16, 3^o moet gerefereerd worden.

28. Verder kan vastgesteld worden dat het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit de Raad van het IAB machtigt om met betrekking tot de *praktische uitvoering van de kwaliteitstoetsing* een norm of aanbeveling uit te vaardigen (artikel 8 van het ontwerp).

Omwille van het belang dat ook de praktische uitvoering van de kwaliteitstoetsing duidelijk en transparant wordt vastgelegd, drukt de Hoge Raad de wens uit dat de Raad van het IAB spoedig werk maakt van dit document, zodat dit beschikbaar is uiterlijk op het moment van de inwerkingtreding van de desbetreffende bepalingen van het koninklijk besluit.

Volledigheidshalve brengt de Hoge Raad in herinnering dat deze norm of aanbeveling vooraf voor advies zal moeten voorgelegd worden aan de Hoge Raad, in toepassing van artikel 54, § 1, 4^{de} lid van de wet van 22 april 1999.

De bestaande IAB-norm van 2012 inzake de kwaliteitstoetsing zal tevens moeten opgeheven worden.
