

**Advies van 22 december 2015 over
de omzetting in Belgisch recht van de Europese hervorming inzake de externe audit**

De federale Minister, bevoegd voor Economie, de heer Kris PEETERS, heeft in het kader van de Europese audithervorming van 2014, de Hoge Raad voor de Economische Beroepen bij brief van 10 februari 2015 verzocht een advies uit te brengen in verband met de evolutie van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren zoals dat in 2007 in België is georganiseerd.

Hierover werd op 16 juni 2015 een advies uitgebracht. In de begeleidende brief bij dat advies werd aangekondigd dat de Hoge Raad in de herfst een advies zou uitbrengen over de andere aspecten van de omzetting van de Europese hervorming van 2014 op het vlak van de audit.

Onderhavig unaniem advies van de Hoge Raad aan de Minister kadert in de hervorming van de regeling over de wettelijke jaarrekeningcontrole die Europa in 2014 heeft goedgekeurd en tegen juni 2016 in het Belgisch recht dient te worden omgezet. Die hervorming van 2014 bestaat uit twee luiken:

- de richtlijn 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen [...] (hierna “auditrichtlijn”);
- de verordening EU Nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang [...] (hierna “OOB-verordening”).

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 beroepen¹. In dit kader ziet de Hoge Raad erop toe dat het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer worden in acht genomen.

Dit advies van de Hoge Raad bestaat uit drie delen:

- een eerste deel handelt over de auditmethodologie;
- een tweede deel handelt over de rapportering na afloop van de controlewerkzaamheden;
- een derde deel handelt over de deontologie voor bedrijfsrevisoren.

Dit advies wordt voorafgegaan door een “*executive summary*”.

*
* *

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

Executive summary van het advies van de Hoge Raad

Europa heeft in 2014 een hervorming² van de regeling over de wettelijke jaarrekeningcontrole goedgekeurd. Die hervorming bestaat uit twee luiken:

- de richtlijn 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen [...] (verkort “auditrichtlijn”);
- de verordening EU Nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang [...] (verkort “OOB-verordening”).

Tegen 16 juni 2016 moet de auditrichtlijn in het Belgisch recht zijn omgezet en moeten - in voorkomend geval - de opties zijn uitgeoefend die de OOB-verordening biedt.

Op verzoek van de federale Minister bevoegd voor Economie heeft de Hoge Raad een eerste advies uitgebracht (op datum van 16 juni 2015) over de evolutie van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren zoals dat in 2007 in België is georganiseerd.

Het tweede advies handelt over een aantal andere relevante punten die de Hoge Raad onder de aandacht van de Minister wil brengen, in het kader van de omzetting van deze hervorming van de wettelijke jaarrekeningcontrole in het Belgisch recht. Dit advies is unaniem door de leden goedgekeurd.

De onderliggende motivering voor de standpunten van de Hoge Raad is opgenomen in de integrale versie van het advies van 22 december 2015.

Dit advies bestaat uit drie delen:

- de auditmethodologie;
- de “*reporting*” na afloop van de controlewerkzaamheden;
- de deontologie voor bedrijfsrevisoren.

I. Krachtlijnen op het vlak van de auditmethodologie

- Sinds in 2009 een norm terzake is goedgekeurd, passen de bedrijfsrevisoren de ISA-normen toe voor al hun jaarrekeningcontroleopdrachten. De totnogtoe gevolgde aanpak strookt met de regels van de auditrichtlijn en van de OOB-verordening en kan dus gehandhaafd worden.
- Uit de richtlijn blijkt duidelijk hoe belangrijk het is om bij de toepassing van de ISA-normen het “*scalability*”-principe te hanteren. De Hoge Raad pleit ervoor dit principe van evenredigheid met

² Bekendgemaakt in het *Publicatieblad van de Europese Unie* L158 van 27 mei 2014.

de omvang en de complexiteit van de activiteiten van de ondernemingen in te voegen in de wet van 22 juli 1953.

- Met betrekking tot de wijze waarop normen worden vastgelegd, is de Hoge Raad van oordeel dat de beginselen vervat in artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 ongewijzigd gehandhaafd kunnen blijven, maar dringt aan op de invoering van een injunctierecht voor de autoriteit die de geldende beroepsnormen goedkeurt, wat het mogelijk maakt om het IBR ertoe te verplichten ontwerpnormen te formuleren op specifieke gebieden die nog niet of onvoldoende zijn geregeld.

II. Krachtlijnen op het vlak van de “reporting” na afloop van de controlewerkzaamheden

- De voorschriften van het Wetboek van vennootschappen in verband met het auditverslag (verklaring van de commissaris) moeten lichtjes worden aangepast, zonder noemenswaardige wijzigingen ten gronde.
- De Hoge Raad is geen voorstander om in bepaalde (of zelfs alle) vennootschapscategorieën een gezamenlijke audit op te leggen, zonder dit weliswaar te verbieden. Het zal volstaan om in het Wetboek van vennootschappen een aantal “reporting”-regels in te voeren, wanneer vrijwillig tot een gezamenlijke audit wordt beslist (bij voorbeeld, een gezamenlijk verslag ondertekend door elke commissaris).
- Krachtens de OOB-verordening moeten een viertal bijkomende gegevens in het auditverslag worden opgenomen:
 - Vermelding van de instanties die tussenkomen bij de benoeming van de commissaris: speelt naast de algemene vergadering van aandeelhouders, een auditcomité of een ondernemingsraad hierbij een rol?
 - Vermelding van de datum van de eerste benoeming van de commissaris (bedrijfsrevisor of auditkantoor) in functie;
 - Bevestiging van het feit dat er geen opdrachten zijn verricht die niet verenigbaar zijn met de wettelijke jaarrekeningcontrole en dat de uitgevoerde bijkomende verenigbare opdrachten integraal zijn opgenomen in de toelichting bij de jaarrekening en correct zijn gecijferd;
 - Vermelding van bepaalde bijkomende elementen op het vlak van de relevante auditrisico's die de controlewerkzaamheden hebben aan het licht gebracht en op het vlak van de onregelmatigheden die aan het licht zijn gekomen.

Volgens de Hoge Raad zouden de eerste drie elementen moeten worden veralgemeend tot alle verklaringen. Wat het vierde element daarentegen betreft, pleit de Hoge Raad niet voor de uitbreiding van deze vereiste tot de auditverslagen van niet-OOB maar voor het behoud van de bestaande gedeeltelijke bevestiging³ op het vlak van onregelmatigheden opgenomen in het tweede deel van het commissarisverslag.

³ “Onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, werd de boekhouding gevoerd in overeenstemming met de in België van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.

De resultaatverwerking, die aan de algemene vergadering wordt voorgesteld, stemt overeen met de wettelijke en statutaire bepalingen.

Wij dienen u geen verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen zijn gedaan of genomen.”

- Voor de overige verklaringen die in de OOB-verordening zijn vermeld (weergegeven onder randnummer **24.** van het advies), pleit de Hoge Raad er voor niet verder te gaan dan wat de verordening voorschrijft (geen uitbreiding van het toepassingsgebied).
- Elk auditkantoor dat bij OOB één (of meer) jaarrekeningcontroles verricht, moet een transparantieverlag bekend maken. De Hoge Raad pleit niet voor een verruiming van het toepassingsgebied in het Belgisch recht. Dit neemt niet weg dat de andere auditkantoren het recht moeten hebben vrijwillig een transparantieverlag bekend te maken. In dat geval is de Hoge Raad van oordeel dat deze transparantieverlagen moeten voldoen aan bepaalde voorschriften (momenteel opgenomen in het Belgisch recht in de artikelen 15 en 16 van de wet van 22 juli 1953) en dat de via deze weg gepubliceerde informatie op haar kwaliteit moet worden getoetst. Volgens de Hoge Raad kunnen de bestaande voorschriften van de artikelen 15 en 16 behouden blijven voor de transparantieverlagen die niet bedoeld zijn in de OOB-verordening.

III. Krachtlijnen op het vlak van de deontologie

- De Hoge Raad stelt vast dat de regels voor bedrijfsrevisoren inzake beroepsethiek verspreid zijn opgenomen in talrijke documenten, wat niet pleit voor hun duidelijkheid. De Hoge Raad acht het wenselijk de **wettelijke grondslag structureel te hervormen** en te verduidelijken (vermelding in de memorie van toelichting dat een onderscheid tussen beide wettelijke grondslagen wenselijk is), wat via de volgende kanalen kan gebeuren:
 - in het Wetboek van vennootschappen en uitvoeringsbesluiten: alle regels in verband met de interacties tussen de bedrijfsrevisor, de raad van bestuur, de algemene vergadering van aandeelhouders, het auditcomité (indien aanwezig), de ondernemingsraad (indien aanwezig), enz. wanneer die een wettelijke jaarrekeningcontrole verricht;
 - in de wet van 22 juli 1953 en uitvoeringsbesluiten: alle regels in verband met interacties tussen bedrijfsrevisoren en hun beroepsorganisatie, bedrijfsrevisoren en de autoriteit belast met het publiek toezicht, de algemene gedragsregels voor bedrijfsrevisoren (zowel voor een wettelijke jaarrekeningcontrole als voor een andere opdracht).
 Dit impliceert een overdracht van de regels die thans zijn opgenomen in de normen van 2007, naar één van voormelde wetteksten.
- In verband met de **honoraria** dringt de Hoge Raad sterk aan op het belang om het principe te handhaven dat de functie als hoofdactiviteit wordt uitgeoefend (artikel 3 van de wet van 1953), volgens de Hoge Raad een waarborg voor de onafhankelijkheid en technische vaardigheden van bedrijfsrevisoren.

Naar het oordeel van de Hoge Raad dienen de regels inzake honoraria uit de normen van 2007 te worden ingevoegd in het Wetboek van vennootschappen (voor honoraria voor de wettelijke jaarrekeningcontrole) en in de wet van 22 juli 1953 (voor honoraria voor andere opdrachten van bedrijfsrevisoren).

De Hoge Raad vestigt tevens de aandacht van de federale Minister, bevoegd voor Economie, op de noodzaak om na te denken over welke instantie voortaan zal moeten instaan voor de informatiegaring omtrent de jaarlijkse mandaatmeldingen. Volgens de Hoge Raad zijn er hiervoor twee mogelijkheden: hetzij de autoriteit belast met het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, hetzij het Instituut van de Bedrijfsrevisoren in de vorm van een opdracht die krachtens de wet door de voornoemde autoriteit is gedelegeerd.

- In verband met **de voortijdige beëindiging van een controleopdracht** stelt de Hoge Raad vast dat er in België voortijdige beëindigingen “met wederzijdse instemming” bestaan. Dit strookt niet met de auditrichtlijn en dient te worden geherkwalificeerd als ontslagneming of opzegging. De Hoge Raad vraagt dat enkel deze twee mogelijkheden duidelijk uit het Wetboek van vennootschappen voortvloeien.

De Hoge Raad stelt vast dat in het Wetboek van vennootschappen (artikel 135) een regel uit de auditrichtlijn (nieuw artikel 38, § 3) moet worden ingevoegd, op grond waarvan in OOB voor bepaalde personen de mogelijkheid moet voorzien worden om met betrekking tot de voortijdige beëindiging van een controleopdracht een rechtsvordering in te stellen.
- In verband met **het belang van een cliënt in het geheel van opdrachten** van een wettelijke auditor of een auditkantoor, stelt de Hoge Raad vast dat zich tenminste een aanpassing van 20 % naar 15 % opdringt (zoals in de *Code of Ethics* van IFAC) en de regel terzake die thans voorkomt in de normen van 2007, in te voegen in de wet van 22 juli 1953; hierbij moet de nodige aandacht besteed worden aan de specifieke situatie van bedrijfsrevisoren in het begin van hun activiteiten.
- In verband met **opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke jaarrekeningcontrole**, pleit de Hoge Raad voor de handhaving van de basislijst zoals die thans geldt voor alle wettelijke controleopdrachten (zowel in OOB als in niet-OOB). **Zo is het voor de commissaris verboden om bij de gecontroleerde entiteit tussen te komen** bij het beheer of de besluitvorming, bij de boekhouding, bij de ontwikkeling en invoering van procedures voor interne controle en risicobeheer, bij bepaalde waarderingsdiensten, bij de interne controlefunctie, bij de vertegenwoordiging in fiscale of andere geschillen en bij werving van bepaald personeel.

Volgens de Hoge Raad zou moeten worden verduidelijkt dat de lijst van onverenigbare opdrachten uit de basislijst, zoals die geldt voor alle opdrachten van wettelijke controle, eveneens de adviesverlening bij herstructurering van vennootschappen omvat, want dit kan beschouwd worden als een dienst die het vervullen van een rol bij het beheer of de besluitvorming van de gecontroleerde entiteit inhoudt.

Voor wettelijke auditors bij OOB zouden op grond van de OOB-verordening nog andere met de wettelijke jaarrekeningcontrole onverenigbare opdrachten aan de lijst worden toegevoegd, met name bepaalde belastingdiensten, algemeen juridisch advies, loonadministratie, aanbevelen van handelen in of inschrijven op aandelen in gecontroleerde entiteit en diensten in verband met investeringsstrategie.

Voor een volledige analyse van de diensten die volgens de Hoge Raad onverenigbaar zijn met de wettelijke controle en dus verboden moeten zijn voor de commissaris en zijn netwerk, kan verwezen worden naar randnummer **55**. van het advies van de Hoge Raad.

De Hoge Raad pleit voor enige flexibiliteit in verband met onverenigbare opdrachten (bepaalde fiscale of waarderingsopdrachten) die specifiek op OOB zijn gericht (optie in de verordening), wanneer die hetzij afzonderlijk, hetzij gezamenlijk niet van materieel belang zijn voor de gecontroleerde financiële overzichten en voor zover de commissaris in zijn verklaring uitdrukkelijk bevestigt dat de gegevens in de toelichting bij de jaarrekening (met betrekking tot aanvullende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke jaarrekeningcontrole) volledig zijn (aard van de opgelijste opdrachten en becijferde bedragen).
- In verband met de **bepalingen voor opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke jaarrekeningcontrole**, stelt de Hoge Raad vast dat in het Belgisch recht thans regels voorkomen die qua toepassingsgebied, maxima en berekening van vergelijkende criteria verschillen van wat de OOB-verordening voorschrijft.

De Hoge Raad pleit er voor het huidige toepassingsgebied voor niet-OOB te handhaven (verplichte limiet enkel voor vennootschappen die deel uitmaken van een groep die een geconsolideerde jaarrekening moet opstellen en bekend maken - artikel 133, § 5, tweede lid van

het Wetboek van vennootschappen), maar stelt tevens vast dat het voorgeschreven toepassingsgebied voor OOB wordt uitgebreid (kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen worden aan de genoteerde vennootschappen (in de zin van artikel 4 van het Wetboek van vennootschappen) toegevoegd).

In verband met de maxima en berekeningswijze pleit de Hoge Raad voor een handhaving van de geldende regels voor niet-OOB waarvoor de beperking geldt inzake opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke jaarrekeningcontrole.

Om te vermijden dat de regels voor de betrokken opdrachten bij niet-OOB strenger zouden zijn dan bij OOB, pleit de Hoge Raad ervoor om de regels die krachtens de verordening voor OOB gelden, als volgt aan te passen:

- berekening op jaarbasis om te vermijden dat gewoon het feit dat er in een bepaald jaar geen aanvullende opdrachten zijn, ertoe zou leiden dat het jaar voordien en het jaar daarop qua omvang onbeperkt aanvullende opdrachten mogen worden verricht;
- invoeging van een verplichte vergelijking tussen audit-/niet-audit honoraria voor het hele netwerk van de commissaris in de Europese Unie.

De Hoge Raad pleit eveneens voor het lichten van de optie uit de verordening, waarbij de autoriteit, bevoegd voor het publiek toezicht, bij wijze van uitzondering en op verzoek van de commissaris, een vrijstelling van de beperking kan toestaan (zie in dit verband randnummer **58** van het advies).

- **Wat de duur van de opdrachten** inzake wettelijke jaarrekeningcontrole betreft, stelt de Hoge Raad voor om de duur van het mandaat van 3 jaar te handhaven, zowel voor een eerste benoeming als voor eventuele latere verlengingen.
- In verband met de **externe rotatie** pleit de Hoge Raad er voor nationale regels in te voeren om zo de duur van opeenvolgende opdrachten te kunnen verlengen tot langer dan 9 jaar voor de jaarrekeningcontrole bij OOB. Naar het oordeel van de Hoge Raad dienen daartoe twee bepalingen in het Belgisch recht te worden ingevoegd: verlenging tot 18 jaar, mits de organisatie van een aanbestedingsprocedure in de zin van artikel 16 van de OOB-verordening en verlenging tot 24 jaar, mits de inschakeling van een college van commissarissen.
Wat de aanbestedingsprocedure in de zin van artikel 16 van de OOB-verordening betreft, pleit de Hoge Raad ervoor om slechts éénmaal op het einde van de eerste 9 jaar van de mandaten deze procedure te organiseren. Alle andere maatregelen die van toepassing zijn op de (her)benoeming, het ontslag of de opzegging blijven onveranderd.
De Hoge Raad vestigt de aandacht van de Minister op het feit dat **het Wetboek van vennootschappen zal moeten vervolledigd worden om de huidige rol te handhaven die in het Belgisch recht bij wet aan de ondernemingsraad is toegewezen**, ingeval van de aanbestedingsprocedure in de zin van artikel 16 van de OOB-verordening teneinde rekening te houden met de nieuwe voormelde procedure.
- Het Europees wettelijk kader voor **de benoeming van wettelijke auditors of auditkantoren** is vervat in artikel 37 van de auditrichtlijn, waar in § 2 enige ruimte aan de lidstaten wordt gelaten om voor de benoeming door de algemene vergadering van aandeelhouders aanvullende nationale modaliteiten vast te stellen “mits deze [...] modaliteiten bedoeld zijn om te waarborgen dat de wettelijke auditor of het auditkantoor onafhankelijk is”.
- **In verband met de interne rotatie** pleit de Hoge Raad voor de handhaving van de huidige situatie in België, zowel qua toepassingsgebied (commissarisopdrachten bij een OOB naar Belgisch recht en haar belangrijke Belgische of buitenlandse dochters, wanneer die OOB een geconsolideerde jaarrekening opstelt) als qua periodiciteit (6 jaar). De regels die momenteel voorkomen in de normen van 2007 zullen evenwel moeten worden ingevoegd in de wet van 22 juli 1953.

**Advies van 22 december 2015 over
de omzetting in Belgisch recht van de Europese hervorming inzake de externe audit**

1. De federale Minister, bevoegd voor Economie, de heer Kris PEETERS, heeft in het kader van de Europese audithervorming van 2014, de Hoge Raad voor de Economische Beroepen bij brief van 10 februari 2015 verzocht een advies uit te brengen in verband met de evolutie van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren zoals dat in 2007 in België is georganiseerd.

Hierover werd op 16 juni 2015 een advies uitgebracht. In de begeleidende brief bij dat advies werd aangekondigd dat de Hoge Raad in de herfst een advies zou uitbrengen over de andere aspecten van de omzetting van de Europese hervorming van 2014 op het vlak van de audit.

Onderhavig unaniem advies van de Hoge Raad aan de Minister kadert in de hervorming⁴ van de regeling over de wettelijke jaarrekeningcontrole die Europa in 2014 heeft goedgekeurd en tegen juni 2016 in het Belgisch recht dient te worden omgezet. Die hervorming van 2014 bestaat uit twee luiken:

- de richtlijn 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen [...] (hierna “auditrichtlijn”);
- de verordening EU Nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang [...] (hierna “OOB-verordening”).

De Europese verordening hoeft uiteraard niet in het Belgisch recht te worden omgezet, aangezien die rechtstreeks van toepassing is voor wie die bestemd is. De OOB-verordening van 2014 biedt evenwel een aantal opties die van nabij moeten worden bekeken om na te gaan of deze opties, voorzien op Europees vlak, al dan niet zullen worden gevolgd.

Bijlage 1 bij dit advies vat de specifieke regels van de OOB-verordening samen. Deze gegevens zijn opgelijst per thema, in de vorm van een tabel met drie kolommen:

- de doelstelling van de maatregel uit de OOB-verordening, met - in voorkomend geval - de eventuele link naar een algemenere regel uit de auditrichtlijn;
- een samenvatting van de voornaamste regels;
- de bestaande regels in het Belgisch recht.

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

⁴ Bekendgemaakt in het *Publicatieblad van de Europese Unie* L 158 van 27 mei 2014.

beroepen via het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering of aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen⁵. In dit kader ziet de Hoge Raad erop toe dat het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer worden in acht genomen.

3. Dit advies van de Hoge Raad bestaat uit drie delen:

- een eerste deel handelt over de auditmethodologie;
- een tweede deel handelt over de rapportering na afloop van de controlewerkzaamheden;
- een derde deel handelt over de deontologie voor bedrijfsrevisoren, auditkantoren en zelfs hun netwerk.

Deel I - De auditmethodologie

4. Zowel de auditrichtlijn als de OOB-verordening handelen over de auditmethodologie die de externe auditors in acht moeten nemen bij een controleopdracht van rekeningen.

A. Controlestandaarden voor jaarrekeningcontroles

5. De controlestandaarden voor wettelijke jaarrekeningcontroles en dus ook de auditmethodologie voor jaarrekeningcontroles vallen onder de volgende Europese rechtsregels:

- algemeen genomen, onder artikel 26 van de auditrichtlijn;
- voor de auditmethodologie voor jaarrekeningcontroles bij organisaties van openbaar belang (verkort OOB) is dat artikel 9 van de OOB-verordening.

Beide voorschriften zijn integraal weergegeven in **bijlage 2** bij dit advies.

6. Het jaar 2015 loopt ten einde en de Europese Commissie heeft nog geen internationale controlestandaarden middels gedelegeerde handelingen uitgevaardigd. Een samenlezing van beide voornoemde regelgevingen leert dat de Commissie - zonder enige verplichting daartoe – hetzij voor alle wettelijke jaarrekeningcontroles, hetzij voor jaarrekeningcontroles bij organisaties van openbaar belang, het gebruik van de internationale controlestandaarden kan opleggen.

De Hoge Raad acht het onontbeerlijk dat een identiek systeem van controlestandaarden behouden blijft, ongeacht het type jaarrekeningcontrole. Gesteld immers dat het principe van “an audit is an audit” niet wordt nageleefd, dan kan het zekerheidsniveau (“assurance”) dat een bedrijfsrevisor verstrekt in het kader van een controleopdracht, inhoudelijk verschillen naargelang het gaat om, bij voorbeeld, een controle bij een genoteerde onderneming dan wel bij een niet genoteerde onderneming, en uiteindelijk leiden tot een dualisering van het beroep van bedrijfsrevisor.

Niettemin kunnen, in het kader van de jaarrekeningcontrole, de invoering van bepaalde aanvullende verplichtingen (in verband met de rapportering) of de aanpassing van bepaalde controles in functie van de aard van het bedrijf van de gecontroleerde onderneming, worden overwogen.

⁵ Deze bevoegdheid vloeit voort uit artikel 54, § 1 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

7. Daarnaast bepaalt artikel 26, § 5, *in fine*, dat de lidstaten maatregelen kunnen nemen om te zorgen voor de evenredige toepassing van de controlestandaarden op de wettelijke controles bij kleine ondernemingen.

De Hoge Raad had al een verzoek in die zin geformuleerd ⁶ in zijn schrijven van 18 januari 2010 aan de Voorzitter van het IBR. Op datum van 16 april 2013 heeft de Raad van het IBR de omzendbrief 2013/05 uitgevaardigd, over de proportionele toepassing van de ISA's in functie van de omvang en de complexiteit van de entiteit ("*scalability*" van de ISA's).

Aangezien het "*scalability*"-principe voortaan in de auditrichtlijn is geïntegreerd, is het volgens de Hoge Raad aangewezen om dit principe van evenredigheid met de omvang en de complexiteit van de activiteiten van de ondernemingen ook in het Belgisch recht in te voeren, in de vorm van een dwingende tekst, zoals de voormelde wet van 22 juli 1953.

8. In afwachting van een mogelijke beslissing van de Europese Commissie, moet elke lidstaat instaan voor zijn eigen wettelijke, reglementaire en normatieve regels op grond waarvan de toepassing van standaarden voor de auditmethodologie wordt geregeld.

In België is met een hervorming gestart met het oog op de toepassing van de internationale controlestandaarden, die uiteindelijk heeft geleid tot de goedkeuring⁷ van een norm (van 10 november 2009) over de toepassing van de ISA-standaarden in België.

In het kader van de goedkeuring van de norm over de toepassing van de internationale controlestandaarden in België werden de volgende aspecten met bijzondere aandacht onderzocht:

- een tijdschema vaststellen⁸ dat alle bedrijfsrevisoren en auditkantoren voldoende tijd zou geven om zich vertrouwd te maken met het nieuwe normenstelsel;
- zich ervan vergewissen dat er van alle internationale controlestandaarden die bedrijfsrevisoren moeten toepassen, een vertaling in de landstalen bestaat;
- ervoor zorgen dat er een begeleidingsplan bestaat, om zeker te zijn dat alle beroepsbeoefenaars de gelegenheid krijgen zich voor te bereiden op het werken met nieuwe beroepsnormen. De concrete uitvoering van dit plan veronderstelt dat het IBR de kleine auditkantoren helpt bij de toepassing van de ISA's.

9. Naar aanleiding van de goedkeuring van de norm over de toepassing van deze internationale controlestandaarden, hebben de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en de federale Minister bevoegd voor Economie op 15 december 2008 tevens beslist tot goedkeuring van de geldende

⁶ De Hoge Raad had al eerder op 18 januari 2010 een gelijkaardig verzoek gericht aan de Voorzitter van het IBR, onder verwijzing naar een naar het oordeel van de Hoge Raad bijzonder interessant document van de Britse *Auditing Practices Board* (APB) van december 2009, met als titel "*Guidance on smaller entity audit documentation*", omdat dit document een uiterst nuttige handleiding bevat in het kader van de voorbereiding van de beroepsbeoefenaars op de kwaliteitsbeoordeling met betrekking tot het documenteren van dossiers over de wettelijke controle van jaarrekeningen van kleinere entiteiten. In januari 2010 was de Hoge Raad van oordeel dat voor het documenteren van dergelijke dossiers, in functie van de aard van gecontroleerde entiteiten, op basis van dit type handleiding een soort "*scalability*" zou moeten kunnen worden ingevoerd.

⁷ De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft op 15 december 2009 de ontwerpnorm over de toepassing van de ISA-normen in België goedgekeurd. De federale Minister bevoegd voor Economie heeft deze ontwerpnorm op zijn beurt op 1 april 2010 goedgekeurd. Het bericht over de goedkeuring van de norm is bekend gemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 16 april 2010. Een *erratum* is verschenen in het *Belgisch Staatsblad* van 28 april 2010. Het *erratum* heeft betrekking op de datum waarop de norm door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren is goedgekeurd (10 november 2009, in plaats van 5 oktober 2009 zoals de eerste publicatie vermeldde).

⁸ Die norm is in werking getreden:

- a) sinds 15 december 2012 voor de controle van financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van financiële informatie van organisaties van openbaar belang, met betrekking tot boekjaren afgesloten vanaf die datum;
- b) sinds 15 december 2014 voor de controle van financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van alle andere entiteiten, met betrekking tot boekjaren afgesloten vanaf die datum.

internationale controlestandaarden (zoals die van toepassing waren op het ogenblik waarop de Raad van het IBR zijn verzoek om goedkeuring indiende).

Het initiatiefrecht voor een actualisering van die standaarden ligt bij de Raad van het IBR, waarbij telkens een goedkeuringsprocedure moet worden gevolgd.

Totnogtoe heeft de Raad van het IBR nog geen publieke consultatie georganiseerd over een eventuele actualisering van deze controlestandaarden.

De Hoge Raad is van oordeel dat de beslissing van 2009 over de toepassing in België van de internationale controlestandaarden voor jaarrekeningcontroles, terdege is onderbouwd, waardoor de omschakeling naar een nieuw normenstelsel goed is verlopen.

De Hoge Raad acht de optie die in 2009 is gevolgd, namelijk het voorzien van een goedkeuringsprocedure van de normen in de zin van artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 telkens als de controlestandaarden worden geactualiseerd, absoluut noodzakelijk, want enerzijds is de IAASB die deze standaarden vaststelt een internationale instelling opgericht door het beroep zelf, en anderzijds gaat de IAASB niet na of die standaarden wel in alle landstalen bestaan. Ten slotte biedt deze procedure de mogelijkheid die internationale controlestandaarden te toetsen aan het nationale wettelijk en reglementair kader.

Zoals hiervoor vermeld (sub 6.) heeft de Europese Commissie totnogtoe geen internationale controlestandaarden via gedelegeerde handelingen vastgesteld. **Ingeval dit zou gebeuren, stelt de Hoge Raad met genoegen vast dat de Belgische wettelijke auditors, of die nu behoren tot een internationaal netwerk of tot een kleinschalig auditkantoor, klaar zijn om die nieuwe regel toe te passen, ook al zou Europa een relatief korte termijn vaststellen om zich hieraan te conformeren.**

10. Steunend op hun ervaring zijn de leden van de Hoge Raad van oordeel dat zich een wijziging opdringt van artikel 30 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, teneinde:

- net zoals in het huidige artikel 30, het initiatiefrecht bij het Instituut van de Bedrijfsrevisoren te behouden;
- de Hoge Raad, enerzijds, en de federale Minister bevoegd voor Economie, anderzijds, de bevoegdheid te verlenen om het Instituut van de Bedrijfsrevisoren ertoe aan te manen werk te maken van een normatieve tekst in verband met een aspect dat nog niet of onvoldoende is geregeld, waarbij een termijn wordt vastgesteld van één jaar om een publieke consultatie te organiseren;
- indien binnen de vastgestelde termijn geen publieke consultatie omtrent een ontwerp van normatieve tekst wordt georganiseerd, de Hoge Raad toe te staan om zelf een normatieve tekst op te stellen en ter goedkeuring voor te leggen aan de federale Minister bevoegd voor Economie.

Zo zou het publiek toezicht op het vlak van de normatieve aspecten voor bedrijfsrevisoren, beter in staat zijn om met betrekking tot bepaalde aspecten die door de beroepsnormen worden geregeld, een proactieve rol te spelen, zonder afbreuk te doen aan het initiatiefrecht van het IBR.

B. Specifiek geval van de controle van de geconsolideerde jaarrekening

11. De auditrichtlijn bevat specifieke regels in verband met de controle van de geconsolideerde jaarrekening en de “volledige” verantwoordelijkheid van de groepsauditor.

Het herziene artikel 27 van de auditrichtlijn luidt thans als volgt:

Artikel 27

Wettelijke controles van geconsolideerde financiële overzichten

1. De lidstaten zien erop toe dat in geval van wettelijke controles van de geconsolideerde financiële overzichten van een groep van ondernemingen:

- a) met betrekking tot de geconsolideerde financiële overzichten, de groepsauditor de volledige verantwoordelijkheid draagt voor de controleverklaring als bedoeld in artikel 28 van deze richtlijn en, waar van toepassing, artikel 10 van Verordening (EU) nr. 537/2014 en voor, waar van toepassing, de aanvullende verklaring aan het auditcomité als bedoeld in artikel 11 van die verordening;
- b) de groepsauditor evalueert de controlewerkzaamheden die voor het doel van de groepscontrole zijn uitgevoerd door auditor(s) van een derde land of (een) wettelijke auditor(s) en (een) auditororganisatie(s) of auditkantoor (auditkantoren) van een derde land en houdt documenten bij over de aard, tijdstippen en reikwijdte van de betrokkenheid bij de door die auditors uitgevoerde werkzaamheden, indien van toepassing met inbegrip van de beoordeling door de groepsauditor van relevante onderdelen van de controledocumenten van de betreffende auditors;
- c) de groepsauditor evalueert de controlewerkzaamheden die voor het doel van de groepscontrole zijn uitgevoerd door auditor(s) of wettelijke auditors van derde landen, en van auditororganisatie(s) of auditkanto(o)r(en) van een derde land en houdt hierover documenten bij.

De door de groepsauditor bijgehouden informatie moet adequaat zijn om de relevante bevoegde autoriteit in staat te stellen het werk van de groepsauditor te beoordelen.

De groepsauditor verzoekt voor de toepassing van de eerste alinea van dit lid, onder c), de auditor(s) van derde landen, wettelijke auditor(s), auditororganisatie(s) of auditkanto(o)r(en) van een derde land om instemming met de overdracht van relevante documentatie tijdens de uitvoering van de controle van de geconsolideerde financiële overzichten, als voorwaarde voor de groepsauditor om zich te kunnen baseren op het werk van die auditor(s) van derde landen, wettelijke auditor(s), auditororganisatie(s) of auditkanto(o)r(en) van een derde land.

2. Wanneer de groepsauditor niet kan voldoen aan de onder c) van de eerste alinea van lid 1 gestelde eisen, neemt hij of zij passende maatregelen en stelt hij of zij de betrokken bevoegde autoriteit daarvan in kennis.

Deze maatregelen kunnen, in voorkomend geval, onder meer inhouden dat, hetzij direct, hetzij door deze taken uit te besteden, aanvullende wettelijke controlewerkzaamheden bij de betrokken dochteronderneming worden uitgevoerd.

3. Wanneer de groepsauditor het onderwerp is van een kwaliteitsbeoordeling of een onderzoek naar de wettelijke controle van de geconsolideerde financiële overzichten van een groep van ondernemingen, stelt de groepsauditor op verzoek de relevante documentatie die hij of zij bijhoudt over de controlewerkzaamheden die voor de doeleinden van de groepscontrole zijn verricht door de respectieve auditor(s) van derde landen, wettelijke auditor(s), auditororganisatie(s) of auditkanto(o)r(en) van een derde land, ter beschikking van de bevoegde autoriteit, met inbegrip van eventuele werkdocumenten die relevant zijn voor de groepscontrole.

De bevoegde autoriteit kan de betrokken bevoegde autoriteiten om aanvullende documentatie verzoeken over de controlewerkzaamheden die voor het doel van de groepscontrole zijn verricht door wettelijke auditor(s) of auditkanto(o)r(en), overeenkomstig artikel 36.

Wanneer een moederonderneming of een dochteronderneming van een groep van ondernemingen wordt gecontroleerd door auditor(s) of auditororganisatie(s) van een derde land, kan de bevoegde autoriteit de betrokken bevoegde autoriteiten van derde landen verzoeken om aanvullende documentatie over de controlewerkzaamheden die zijn verricht door auditor(s) van een derde land of auditororganisatie(s) van een derde land, door middel van de werkregelingen als bedoeld in artikel 47.

In afwijking van de derde alinea, is de groepsauditor, wanneer een moederonderneming of een dochteronderneming van een groep van ondernemingen wordt gecontroleerd door auditor(s) of auditororganisatie(s) van een derde land dat geen werkregeling als bedoeld in artikel 47 heeft, op verzoek ook verantwoordelijk voor het waarborgen van een correcte levering van de aanvullende documentatie van de door dergelijke auditor(s) of auditororganisatie(s) van derde landen verrichte controlewerkzaamheden, met inbegrip van de werkdocumenten die relevant zijn voor de groepscontrole. Om deze levering te verzekeren, behoudt de groepsauditor een kopie van deze documentatie of komt hij of zij met de auditor(s) of auditororganisatie(s) van derde landen overeen dat hij of zij op verzoek verleende en onbeperkte toegang heeft tot dergelijke documentatie, of neemt hij of zij andere passende maatregelen. Wanneer controledocumenten om juridische of andere redenen niet door een derde land kunnen worden doorgegeven aan de groepsauditor, omvat de door de

groepsauditor bewaarde documentatie, bewijs dat hij of zij de juiste procedures heeft gevolgd om toegang te krijgen tot de controledocumenten, en bewijs van eventuele niet-juridische beletsels die voortvloeien uit de wetgeving van het betrokken derde land.

12. De wijzigingen in artikel 27 van de auditrichtlijn impliceren, naar het oordeel van de Hoge Raad, bepaalde aanpassingen in het Belgisch recht, namelijk:

- in artikel 146 en 147 van het Wetboek van vennootschappen, voor de verplichte vermelding van de verantwoordelijkheid van de groepsauditor (artikel 27, § 1, eerste lid van de auditrichtlijn);
- toevoeging in de voormelde wet van 22 juli 1953 van de overige maatregelen van artikel 27 van de auditrichtlijn:
 - o een maatregel om de draagwijdte te bepalen van de procedures die de groepsauditor moet volgen. Die maatregelen kunnen worden aangevuld via een beroepsnorm, maar de basisprincipes moeten volgens de Hoge Raad bij wet worden vastgelegd;
 - o een maatregel die bepaalt wat de aard is van de documenten die de auditor van de entiteiten van de groep aan de groepsauditor moet verstrekken;
 - o een maatregel die bepaalt welke informatie hierover moet worden verstrekt aan de autoriteit belast met het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, hetzij ambtshalve, hetzij op verzoek van die autoriteit.

C. Reikwijdte van de wettelijke controle

13. In de auditrichtlijn is een artikel 25bis ingevoegd dat handelt over de reikwijdte van de wettelijke controle en de beperkingen van die opdracht:

Artikel 25 bis

Reikwijdte van de wettelijke controle

Onverminderd de verslagleggingseisen als bedoeld in artikel 28 van deze richtlijn en, in voorkomend geval, de artikelen 10 en 11 van Verordening (EU) nr. 537/2014, biedt de wettelijke controle geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de gecontroleerde entiteit noch van de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuurs- of leidinggevende orgaan de bedrijfsvoering van de entiteit ter hand heeft genomen of zal nemen.

Het gaat hier om een algemene maatregel om de rol van het bestuursorgaan duidelijk te onderscheiden van die van de wettelijke auditor, die zich in geen geval mag mengen in het bestuur van de gecontroleerde onderneming.

Deze dwingende maatregel uit de auditrichtlijn zal volgens de Hoge Raad moeten worden ingevoegd in het Wetboek van vennootschappen, wil men een eventuele “*expectation gap*” vermijden wat de manier betreft waarop de belanghebbende derden een controleopdracht opvatten.

In dit verband wijst de Hoge Raad erop dat het zinsdeel van artikel 25bis van de auditrichtlijn volgens hetwelk “*de wettelijke controle geen zekerheid [biedt] omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de gecontroleerde entiteit*” dient te worden begrepen in de zin van de ISA-norm 570 zoals die thans in België van toepassing is, namelijk dat “*de mogelijke effecten van inherente beperkingen op de mogelijkheid van de auditor om afwijkingen van materieel belang te detecteren, echter groter [zijn] voor toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden die ertoe kunnen leiden dat een entiteit haar continuïteit niet langer kan handhaven. De auditor kan dergelijke toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden niet voorspellen.*” (uittreksel uit § 7 van ISA 570).

Deel II – De rapportering (“reporting”) na afloop van de controlewerkzaamheden

14. Het Belgisch recht regelt de volgende aspecten van het verslag dat wordt opgesteld na afloop van de wettelijke controle van de jaarrekening - zowel statutair als geconsolideerd:

- de structuur en inhoud van het commissarisverslag;
- de typologie van het verslag of
- de aard van het verslag.

Deze regels vloeien hoofdzakelijk voort uit het Wetboek van vennootschappen en worden toegelicht in **bijlage 3** bij dit advies.

Dit tweede deel van het advies van de Hoge Raad gaat over de rapportering (“reporting”) na afloop van de controlewerkzaamheden en behandelt vijf thema's:

- de controleverklaring;
- het specifieke geval van een gezamenlijke controle;
- de aanvullende gegevens in de controleverklaring;
- de overige verklaringen zonder publiek karakter;
- het transparantieverslag.

*

* *

A. De controleverklaring

15. De Europese hervorming van 2014 over de wettelijke jaarrekeningcontrole zal in het Belgisch recht een geringe maar onvermijdelijke weerslag hebben op de algemene regels in het Wetboek van vennootschappen in verband met de structuur en inhoud van het commissarisverslag na afloop van de wettelijke auditopdracht.

Bijlage 4 bij dit advies geeft in tabelvorm een vergelijkend overzicht van de Europese regels en de huidige regels in het Belgisch recht.

Die vergelijkende tabel toont welke aanvullende gegevens uit de nieuwe auditrichtlijn in het kader van de omzetting van de richtlijn in het Wetboek van vennootschappen dienen te worden ingevoegd. Dit impliceert geen wijziging ten gronde, want de meeste van die gegevens waren al vereist op grond van beroepsnormen die door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en de federale Minister bevoegd voor Economie overeenkomstig de procedure van artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 zijn goedgekeurd.

De Hoge Raad is van oordeel dat de optie die artikel 28, § 4 *in fine* biedt, niet dienstig is in het Belgisch recht, want het Wetboek van vennootschappen verplicht de Belgische ondernemingen om

elke benoeming, elk ontslag of elke opzegging van een bedrijfsrevisor belast met de wettelijke jaarrekeningcontrole, in het *Belgisch Staatsblad* bekend te maken.

B. Specifiek geval van een gezamenlijke controle

16. In de auditrichtlijn zijn ook regels opgenomen ingeval meerdere wettelijke auditors worden benoemd die samen een college vormen, weliswaar zonder de aanstelling van dergelijke colleges van externe auditors verplicht te stellen (gezamenlijke controle of gedeelde commissarisfunctie).

Artikel 28, § 4 (*partim*) van de auditrichtlijn

(...) Indien meer dan één wettelijke auditor of auditkantoor tegelijkertijd de wettelijke controle hebben uitgevoerd, wordt de controleverklaring ondertekend door alle wettelijke auditors of ten minste de wettelijke auditors die de wettelijke controle namens elk auditkantoor hebben uitgevoerd.

Artikel 28, § 3 van de auditrichtlijn

Indien de wettelijke controle door meer dan één wettelijke auditor of auditkantoor is uitgevoerd, dienen de wettelijke auditor(s) of de auditkanto(o)r(en) overeenstemming te bereiken over de resultaten van de wettelijke controle en een gezamenlijke verklaring en een gezamenlijk oordeel af te geven. In geval van verschil van mening geeft elke wettelijke auditor of elk auditkantoor zijn of haar oordeel af in een aparte alinea van de controleverklaring met vermelding van de redenen voor het verschil van mening.

17. Het Wetboek van vennootschappen handelt in artikel 137, § 2 over de gedeelde commissarisfunctie, door te stellen dat de bevoegdheden bedoeld in artikel 137, § 1 “door de commissarissen, alleen of gezamenlijk handelend, kunnen worden uitgeoefend. Wanneer er verscheidene commissarissen zijn benoemd, vormen zij een college. Zij kunnen de controle op de vennootschap onder elkaar verdelen.”

Qua aansprakelijkheid bepaalt het Wetboek van vennootschappen in artikel 140 dat “de commissarissen jegens de vennootschap aansprakelijk [zijn] voor de tekortkomingen die zij in de uitoefening van hun taak begaan. Zij zijn zowel jegens de vennootschap als jegens derden, hoofdelijk aansprakelijk voor alle schade die het gevolg is van overtreding van de bepalingen van dit wetboek of van de statuten. Ten aanzien van de overtredingen waaraan zij geen deel hebben gehad, worden zij van die aansprakelijkheid slechts ontheven wanneer zij aantonen dat zij hun taak naar behoren hebben vervuld en zij die overtredingen hebben aangeklaagd bij het bestuursorgaan en, in voorkomend geval, indien daar geen passend gevolg werd gegeven, op de eerste daaropvolgende algemene vergadering nadat zij er kennis van hebben gekregen.”

Het Wetboek van vennootschappen staat tevens toe (artikel 133, § 6, eerste lid, 3°) om van de “*one to one*”-regel af te wijken (begrenzing van niet-audithonoraria) indien een college van commissarissen wordt aangesteld.

Tot op heden bevat het Wetboek van vennootschappen daarentegen nog geen specifieke regel in verband met de rapportering in geval van een gedeelde commissarisfunctie.

18. De Hoge Raad pleit niet voor de invoering in het Belgisch recht van een regel die een gezamenlijke controle voor alle of voor bepaalde categorieën van vennootschappen verplicht zou stellen. De Hoge Raad is immers van oordeel dat strikte onafhankelijkheidsregels, enerzijds, en de verplichting om het merendeel van de inkomsten uit de wettelijke jaarrekeningcontrole te halen, anderzijds, de beste waarborg is voor een volkomen onafhankelijke uitoefening van de jaarrekeningcontrole, met de vereiste bekwaamheden. Niettemin blijft een gezamenlijke controle steeds mogelijk en ingeval daartoe beslist wordt, dienen beide voornoemde regels uit de auditrichtlijn te worden nageleefd. Bijgevolg dienen deze in het Belgisch recht te worden omgezet.

C. Aanvullende gegevens in de controleverklaring

19. De OOB-verordening verplicht bepaalde vennootschapscategorieën, met name deze die nationaal beschouwd worden als organisaties van openbaar belang, om aanvullende gegevens te verstrekken in de verklaring na afloop van de wettelijke controleopdracht.

Het gaat om een open (en dus minimale) lijst van gegevens met een publiek karakter die in de controleverklaring moeten worden vermeld:

- **Artikel 10, § 2 van de OOB-verordening**

De controleverklaring wordt opgesteld overeenkomstig het bepaalde in artikel 28 van Richtlijn 2006/43/EG en bevat voorts ten minste het volgende:

- a) een verklaring over door wie of door welk orgaan de wettelijke auditor(s) of het auditkantoor (de auditkantoren) werd (werden) aangesteld;
- b) de vermelding van de datum van de benoeming en de periode van totale ononderbroken opdracht, met inbegrip van eerdere verlengingen en herbenoemingen van de wettelijke auditor(s) of het auditkantoor (de auditkantoren);
- c) de volgende informatie, ter ondersteuning van het auditoordeel:
 - i) een beschrijving van de als meest significant ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, met inbegrip van ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude;
 - ii) een samenvatting van de reactie van de auditor op die risico's; en
 - iii) indien relevant, belangrijke opmerkingen in verband met die risico's.Indien relevant voor de bovengenoemde in de controleverklaring over elk als significant ingeschat risico op een afwijking van materieel belang verstrekte informatie, bevat de controleverklaring een duidelijke verwijzing naar de desbetreffende meldingen in de financiële overzichten;
- d) een toelichting bij de mate waarin de wettelijke controle geacht wordt onregelmatigheden, met inbegrip van fraude, te kunnen opsporen;
- e) de bevestiging dat het auditoordeel consistent is met de aanvullende verklaring aan het auditcomité als bedoeld in artikel 11;
- f) de verklaring dat geen verboden niet-controlediensten als bedoeld in artikel 5, lid 1, zijn geleverd en dat de wettelijke auditor(s) of het auditkantoor (de auditkantoren) tijdens de uitvoering van de controle onafhankelijk van de gecontroleerde entiteit is (zijn) gebleven;
- g) de vermelding van alle diensten, naast de wettelijke controle, die door de wettelijke auditor of het auditkantoor aan de gecontroleerde entiteit, en de onderneming(en) waarover zij de controle heeft, zijn verleend, en die niet zijn vermeld in het beheersverslag of de financiële overzichten.

De lidstaten kunnen aanvullende eisen stellen met betrekking tot de inhoud van de controleverklaring.

- **Artikel 10, § 3 van de OOB-verordening**

Behalve zoals vereist in lid 2, onder e), mag de controleverklaring geen kruisverwijzingen bevatten naar de in artikel 11 bedoelde aanvullende verklaring aan het auditcomité. De controleverklaring is in begrijpelijke en eenduidige taal opgesteld.

- **Artikel 10, § 4 van de OOB-verordening**

Het is de wettelijke auditor of het auditkantoor niet toegestaan de naam van een bevoegde autoriteit te gebruiken op een wijze die erop duidt of de indruk wekt dat deze autoriteit de controleverklaring bekrachtigt of goedkeurt.

20. Aangezien artikel 28, § 2, tweede lid van de auditrichtlijn de lidstaten uitdrukkelijk toestaat aanvullende gegevens te eisen in de controleverklaring die wordt opgesteld na afloop van de jaarrekeningcontrole, dient elke lidstaat zelf te bepalen of de informatie in de verklaring voor elke controleopdracht identiek moet zijn, dan wel of bepaalde aanvullende gegevens moeten worden verstrekt wanneer het gaat om een jaarrekeningcontrole bij een entiteit (of een groep) die op nationaal vlak als een organisatie van openbaar belang wordt beschouwd.

Het voorschrift van artikel 10, § 2, eerste lid, punt e) beperkt zich duidelijk tot entiteiten (of groepen) die op nationaal vlak als organisaties van openbaar belang worden beschouwd.

Deze aanvullende gegevens die in de controleverklaring bij OOB moeten worden vermeld, kunnen in vier categorieën worden opgedeeld:

- Wie belast de externe auditor met de controleopdracht? In België komt dit neer op de vermelding of een auditcomité is aangesteld en/of er een ondernemingsraad aanwezig is die dan ook betrokken is bij de procedure voor de benoeming van de commissaris.
- Sinds hoelang is de opdrachthouder (ofwel een bedrijfsrevisor natuurlijke persoon, ofwel een auditkantoor) belast met de controleopdracht?
- Welke zijn, in het kader van de controlewerkzaamheden, de belangrijkste controlerisico's die aan het licht zijn gekomen? Konden dankzij de jaarrekeningcontrole onregelmatigheden worden ontdekt (zoals fraude)?
- De externe auditor bevestigt dat hij geen verboden diensten heeft verricht en dat het auditkantoor zich wel degelijk onafhankelijk heeft opgesteld tegenover de gecontroleerde entiteit en hij vermeldt de diensten die hij of zijn kantoor naast de wettelijke jaarrekeningcontrole bij de gecontroleerde entiteit en haar dochters heeft verricht en die niet zouden zijn opgegeven noch in de toelichting bij de jaarrekening, noch in het jaarverslag.

21. Naar het oordeel van de Hoge Raad doet de toevoeging van deze gegevens in de verklaring van de commissaris geenszins afbreuk aan de reikwijdte van de controlewerkzaamheden van de bedrijfsrevisor in het kader van de wettelijke jaarrekeningcontrole, maar zorgt dit voor aanvullende informatie voor de lezers van de jaarrekening en de verklaring van de commissaris. Dit verandert dus volstrekt niets aan de aard van de controleopdracht noch aan het zekerheidsniveau ("*assurance*") van de verklaring van de commissaris.

Deze gegevens kunnen, naar het oordeel van de Hoge Raad, van belang zijn voor alle lezers van de controleverklaring, want deze gegevens geven een beter inzicht in de omstandigheden waarin een controleopdracht is verricht, alsook in bepaalde vaststellingen waartoe de controlewerkzaamheden hebben geleid.

22. De Hoge Raad is van oordeel dat de **huidige toestand op het vlak van de controleverklaring moet gehandhaafd blijven**, met name een identieke commissarisverklaring, ongeacht het type onderneming onderworpen aan de wettelijke jaarrekeningcontrole, met de verplichting om de in artikel 10 van de verordening vermelde gegevens in alle verklaringen te vermelden:

- Vermelding van de instanties die tussenkomen bij de benoeming van de commissaris: speelt naast de algemene vergadering van aandeelhouders, een auditcomité of een ondernemingsraad hierbij een rol?
- Vermelding van de datum van de eerste benoeming van de commissaris (bedrijfsrevisor of auditkantoor) in functie;
- Bevestiging van het feit dat er geen opdrachten zijn verricht die niet verenigbaar zijn met de wettelijke jaarrekeningcontrole en dat de uitgevoerde bijkomende verenigbare opdrachten integraal zijn opgenomen in de toelichting bij de jaarrekening en correct zijn gecijferd.

Wat daarentegen de vermelding betreft van elementen op het vlak van de relevante controlerisico's die de controlewerkzaamheden hebben aan het licht gebracht en op het vlak van de onregelmatigheden die aan het licht zijn gekomen, pleit de Hoge Raad niet voor de uitbreiding van deze vereiste tot de auditverslagen van niet-OOB maar voor het behoud van de bestaande gedeeltelijke bevestiging⁹ op het vlak van onregelmatigheden opgenomen in het tweede deel van het commissarisverslag.

23. In elk geval moet de preciese formulering van het commissarisverslag worden herbekeken, zoals momenteel in Belgisch recht vastgelegd via de "bijkomende norm"¹⁰ van 29 maart 2013 bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA's) - Het commissarisverslag in het kader van een controle van financiële overzichten overeenkomstig de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen en andere aspecten met betrekking tot de opdracht van de commissaris", om hierin ook deze nieuwe aspecten te integreren.

Gelet op de goedkeuringsprocedure voor normen, zoals geregeld in artikel 30 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, is het belangrijk dat de Minister zo snel mogelijk stelling neemt met het oog op de herziening van de voormelde norm. Naar het oordeel van de Hoge Raad dient de wijze waarop de commissarisverklaring wordt geformuleerd, immers zoals voorheen in het Belgisch recht te worden vastgelegd, om zo de nodige rechtszekerheid te garanderen.

D. Overige verklaringen zonder publiek karakter

24. In de OOB-verordening staan, naast de verklaring die na afloop van de jaarrekeningcontrole moet worden afgegeven, ook nog andere rapporteringsverplichtingen. Het gaat om aanvullende rapporteringsverplichtingen zonder publiek karakter, in tegenstelling tot de controleverklaring.

Zo zijn er bij voorbeeld de volgende verplichtingen uit de OOB-verordening:

Maatregelen uit de OOB-verordening	
------------------------------------	--

⁹ "Onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, werd de boekhouding gevoerd in overeenstemming met de in België van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.

De resultaatverwerking, die aan de algemene vergadering wordt voorgesteld, stemt overeen met de wettelijke en statutaire bepalingen.

Wij dienen u geen verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen zijn gedaan of genomen."

¹⁰ Deze norm werd op 25 april 2013 goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en op 22 augustus 2013 door de federale Minister bevoegd voor Economie (bericht gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 28 augustus 2013).

die, in voorkomend geval, moeten worden samengelezen met een maatregel uit de auditrichtlijn	Doel van de maatregel
Beoordeling van bedreigingen voor de jaarrekeningcontrole (artikel 6 van de verordening) - geldt als aanvulling bij artikel 22ter van de richtlijn	<ul style="list-style-type: none"> - Jaarlijkse bevestiging aan het auditcomité - Bespreking met het auditcomité
Vaststelling van onregelmatigheden (inclusief fraude - artikel 7 van de verordening) - geldt als aanvulling bij artikel 21, § 2 van de richtlijn	<ul style="list-style-type: none"> - Wanneer onregelmatigheden zijn vastgesteld, de verantwoordelijken van de onderneming verzoeken de zaak te onderzoeken en passende maatregelen te nemen - Indien geen passende maatregelen worden genomen, de door de lidstaat aan te wijzen nationale autoriteit op de hoogte brengen
Aanvullende verklaring aan het auditcomité (artikel 11 van de verordening)	- Aanvullende verklaring aan het auditcomité (verslag zonder publiek karakter)
Signaalfunctie van de wettelijke auditor ten aanzien van de nationale toezichthouder op de genoteerde vennootschappen (in België de FSMA) en de nationale autoriteit voor het prudentieel toezicht op de kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen (in België de NBB) (artikel 12 van de verordening).	- Waarschuwing indien gevoelige informatie aan het licht komt

25. Naar het oordeel van de Hoge Raad volstaat de reikwijdte van het toepassingsgebied van de Europese verordening voor deze maatregelen die uitsluitend betrekking hebben op wettelijke auditors bij organisaties van openbaar belang naar Belgisch recht. Niettemin vestigt de Hoge Raad de aandacht van de Minister op de noodzaak om een nationale Autoriteit aan te wijzen, waarbij alle aangiftes van vastgestelde onregelmatigheden (inclusief fraude) zullen moeten worden ingediend.

E. Transparantieverlag

26. De verplichting voor wettelijke auditors met een controleopdracht bij organisaties van openbaar belang om een transparantieverlag bekend te maken, dateert uit 2006 (artikel 40 van de oorspronkelijke auditrichtlijn). In 2014 werd die verplichting uit de auditrichtlijn overgeheveld naar de OOB-verordening (artikel 13).

Bijlage 5 bij dit advies geeft een vergelijkend overzicht van de regels van artikel 13 van de OOB-verordening en die welke aanvankelijk voorkwamen in artikel 40 van de auditrichtlijn.

27. Die Europese regels over het transparantieverlag werden in 2007 in het Belgisch recht omgezet in de artikelen 15 en 16 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.

Daarnaast werden twee maatregelen met betrekking tot de wettelijke jaarrekeningcontrole bij organisaties van openbaar belang in april 2009 in België op regionaal vlak ingevoerd door de Waalse Regering, via twee decreten:

- het decreet¹¹ van 30 april 2009 betreffende de controleopdrachten van de revisoren binnen de instellingen van openbaar nut, de intercommunales en de openbare huisvestingsmaatschappijen alsook de versterking van de transparantie bij de toekenning van overheidsopdrachten van revisoren door een Waalse aanbestedende overheid en tot wijziging van sommige bepalingen van het decreet van 12 februari 2004 betreffende de regeringscommissaris, het Wetboek van de Plaatselijke Democratie en Decentralisatie en van de Waalse Huisvestingscode, en
- het decreet¹² van 30 april 2009 tot wijziging van sommige bepalingen van het decreet van 12 februari 2004 betreffende de regeringscommissaris voor de aangelegenheden geregeld krachtens artikel 138 van de Grondwet en betreffende de controleopdrachten van de revisoren binnen de instellingen van openbaar nut, alsook de versterking van de transparantie bij de toekenning van overheidsopdrachten van revisoren door een Waalse aanbestedende overheid.

Beide decreten van 30 april 2009 hebben betrekking op de uitoefening van wettelijke auditopdrachten bij bepaalde ondernemingscategorieën in het Waals Gewest:

- instellingen van openbaar nut¹³
- intercommunales en
- openbare huisvestingsmaatschappijen.

De Waalse decreten hebben de optie benut van artikel 39 van de auditrichtlijn, op grond waarvan de lidstaten organisaties van openbaar belang waarvan de effecten niet worden verhandeld 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), kunnen vrijstellen van één of meerdere van de eisen in hoofdstuk X (artikelen 39 tot 43) van de auditrichtlijn.

Bij de eisen die aan de drie door beide Waalse decreten bedoelde ondernemingscategorieën worden opgelegd, komt inderdaad ook het verplichte transparantieverlag voor. Elke revisor die wenst in te schrijven voor een controlemandaat van rekeningen van een instelling van openbaar nut, een intercommunale of een openbare huisvestingsmaatschappij in het Waals Gewest, moet bij de indiening van zijn kandidatuur een transparantieverlag overmaken.

Dergelijke transparantieverlagen worden bekend gemaakt op de website van het Waals Gewest¹⁴.

28. Aangezien de OOB-verordening rechtstreeks van toepassing is op de wettelijke auditors en auditkantoren met een wettelijke controleopdracht bij dergelijke organisaties, hoeft deze regel niet in het Belgisch recht te worden omgezet.

Nochtans rijst de vraag of de regels van de artikelen 15 en 16 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 dienen te worden geschrapt of aangepast door de overname van de regels inzake het transparantieverlag.

¹¹ Belgisch Staatsblad van 26 mei 2009.

¹² Belgisch Staatsblad van 27 mei 2009.

¹³ Er is een duidelijk onderscheid tussen “instellingen van openbaar nut” waarvan sprake in voornoemde decreten, en de hierboven vermelde “organisaties van openbaar belang”. “Instellingen van openbaar nut” zijn instellingen met een openbaar belang in de maatschappelijke betekenis van het woord, in tegenstelling tot “organisaties van openbaar belang”, waar het openbaar belang een financiële betekenis heeft.

¹⁴ Zie de volgende pagina van het portaal voor overheidsopdrachten in het Waals Gewest en de Franse Gemeenschap: <http://marchespublics.wallonie.be/fr/informations-generales/pratiques-de-marche/marches-reviseurs/marche-reviseurs-cadastre-et-rapports-de-transparences.html>.

Aangezien voor organisaties van openbaar belang de verplichte opstelling van een transparantieverlag en de inhoud daarvan door de Europese verordening worden vastgesteld, komt de vraag erop neer te bepalen of Belgische bedrijfsrevisoren zonder wettelijke controleopdracht bij OOB, dergelijke transparantieverlagen opstellen.

In een studie¹⁵ over de transparantieverlagen opgenomen in zijn jaarverslag 2011, heeft de Hoge Raad vastgesteld dat vele bedrijfsrevisoren vrijwillig een transparantieverlag publiceren of een website ontwerpen met hoofdzakelijk informatie die overeenstemt met de inhoud van een transparantieverlag, ook al hebben zij geen controleopdracht bij organisaties van openbaar belang. Bedrijfsrevisoren gebruiken dit transparantieverlag overigens als een communicatie-instrument om hun nuttige ervaring en degelijke organisatie van hun auditkantoor onder de aandacht te brengen.

29. In die context pleit de Hoge Raad voor het behoud van de artikelen 15 en 16 van de voormelde wet van 22 juli 1953 om zo een kader vast te leggen voor bedrijfsrevisoren die vrijwillig een transparantieverlag publiceren.

Zo krijgen de beroepsbeoefenaars niet alleen een leidraad voor de opstelling van dergelijke transparantieverlagen, maar zouden ook alle transparantieverlagen gepubliceerd door een auditkantoor of een bedrijfsrevisor natuurlijke persoon moeten worden geïntegreerd in de kwaliteitsbeoordeling waaraan zij periodiek zijn onderworpen.

¹⁵ Jaarverslag 2011 van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, jaarverslag van de Hoge Raad in zijn hoedanigheid van entiteit van het publiek toezicht, Empirische studie met als titel "Transparantieverlagen en communicatiemiddelen van bedrijfsrevisoren", pp. 169-190.

Deel III - De deontologische hervorming

30. Eén van de fundamentele doelstellingen van de Europese audithervorming van 2014 is een verstrenging van de deontologische voorschriften voor wettelijke auditors.

In het kader van deze hervorming heeft Europa strengere eisen geformuleerd voor wettelijke auditors bij bepaalde vennootschapscategorieën die als organisaties van openbaar belang (verkort OOB) worden beschouwd, weliswaar met de mogelijkheid voor de lidstaten om deze eisen op nationaal niveau uit te breiden tot de wettelijke auditors bij andere categorieën, of zelfs bij alle vennootschappen die hun jaarrekening moeten laten controleren.

Gelet op deze Europese hervorming van 2014 moet de Belgische deontologie voor bedrijfsrevisoren dan ook worden herbekeken, samen met een evaluatie van de deontologische oriëntaties van de Belgische wetgever uit het verleden.

31. Eén van de meest markante deontologische hervormingen in het Belgisch recht was die van 2002 en 2003, naar aanleiding van de zaak “LERNOUT en HAUSPIE”. Die hervorming slaat meer in het bijzonder op de volgende aspecten:

- de invoering van een “rouwperiode” (*“cooling off”*) voor alle bedrijfsrevisoren die uit het beroep stappen en een functie opnemen in een onderneming (of een hiermee verbonden entiteit) waarin hij (of zijn auditkantoor) instaat voor de wettelijke jaarrekeningcontrole (artikel 133, § 3 W.Venn.);
- de vaststelling van opdrachten die niet verenigbaar zijn met de wettelijke jaarrekeningcontrole (*“black list”* genoemd), zowel voor met die onderneming verbonden ondernemingen als voor het netwerk waartoe de wettelijke auditor behoort (artikel 133, § 9 W.Venn.);
- de invoering van een “rouwperiode”¹⁶ (*“pre-cooling off”*) gedurende twee jaar voor alle bedrijfsrevisoren die voornemens zijn een opdracht tot het verrichten van een wettelijke jaarrekeningcontrole te aanvaarden, wanneer hijzelf, zijn auditkantoor of gelijk wie die tot dat netwerk behoort, bij die zelfde vennootschap of bij hiermee verbonden ondernemingen andere opdrachten zou hebben uitgevoerd;
- de invoering van een begrenzing van honoraria voor niet-controlediensten (voor de groep waartoe de onderneming behoort, enerzijds, en het auditkantoor en het netwerk waartoe de bedrijfsrevisor behoort, anderzijds), wanneer die bedrijfsrevisor belast is met de wettelijke jaarrekeningcontrole (de zogenoemde *“one to one”*-regel) (artikel 133, § 5 W.Venn.). Deze maatregel beperkt zich tot genoteerde ondernemingen en ondernemingen van een consolidatieplichtige groep.

32. Een andere markante deontologische hervorming was die van 2007, naar aanleiding van de omzetting in Belgisch recht van de auditrichtlijn van 2006. In die context werd een beroepsnorm geformuleerd (onder de vroegere regeling - die norm is bijgevolg niet goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen noch door de federale Minister bevoegd voor Economie). Die hervorming slaat op de volgende aspecten:

- de invoering van een verplichte “interne” rotatie na 6 jaar voor wettelijke auditors bij genoteerde vennootschappen, kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen, hun grote Belgische of buitenlandse dochters naar Belgisch recht, wanneer die een geconsolideerde jaarrekening opstellen. Er geldt ook een periode van 2 jaar vooraleer opnieuw te mogen worden belast met of deelnemen aan de wettelijke controle van de jaarrekening van deze entiteiten;

¹⁶ Die maatregel van artikel 133, achtste lid (ingevoerd in 2002) werd in het Wetboek van vennootschappen geschrapt door artikel 100 van de wet van 20 juli 2006 houdende diverse bepalingen (*Belgisch Staatsblad* van 28 juli 2006, tweede editie), waarbij artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen werd aangepast.

- de invoering van regels voor resultaatgebonden honoraria;
- de invoering van een “rouwperiode” gedurende twee jaar (“pre-cooling off”) (weliswaar met een regel *de minimis*) voor alle bedrijfsrevisoren die voornemens zijn een opdracht tot het verrichten van een wettelijke jaarrekeningcontrole te aanvaarden, wanneer hijzelf, zijn auditkantoor of gelijk wie die tot dat netwerk behoort, bij die zelfde vennootschap of bij hiermee verbonden ondernemingen andere opdrachten zou hebben uitgevoerd, althans voor:
 - ° enerzijds, regelmatig bijstand verlenen of deelnemen aan het voeren van de boekhouding of aan de opstelling van de jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening van de betrokken vennootschap, een Belgische vennootschap die haar controleert of één van haar belangrijke Belgische of buitenlandse dochtervennootschappen en,
 - ° anderzijds, tussenkomen in de werving van personen die deel uitmaken van een orgaan of van het leidinggevend personeel van de betrokken vennootschap, van een Belgische vennootschap die haar controleert of van één van haar belangrijke Belgische of buitenlandse dochtervennootschappen;
- de invoering van een begrenzing van het belang van een jaarrekeningcontroleopdracht (een cliënt of groep van cliënten mag niet meer vertegenwoordigen dan 20 % van de honoraria van de commissaris of het revisorenkantoor waartoe hij behoort).

*
* *

33. Deel III van dit advies van de Hoge Raad over de deontologie voor bedrijfsrevisoren behandelt zes thema’s:

- de structurele hervorming van het wettelijk en reglementair kader in verband met de deontologie;
- de honorariaproblematiek;
- de opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening;
- de beperking van niet-onverenigbare opdrachten in het kader van een opdracht van wettelijke controle van de jaarrekening;
- de duur van het mandaat van wettelijke controle van de jaarrekening;
- de rotatie (zowel intern als extern) en de procedure voor de vernieuwing van mandaten.

A. De structurele hervorming van het wettelijk en reglementair kader in verband met de deontologie

34. De Hoge Raad dringt erop aan dat het Belgisch wettelijk en reglementair kader in verband met de deontologie die voor bedrijfsrevisoren geldt, in zijn globaliteit wordt onderzocht en dat deze voorschriften op een coherente manier worden gestructureerd.

Het Belgisch wettelijk en reglementair kader in verband met de deontologie voor bedrijfsrevisoren is immers niet alleen het complexe maar bovendien weinig coherente resultaat van opeenvolgende hervormingen.

Het huidig kader in verband met de deontologie toepasselijk op de bedrijfsrevisoren wordt gevormd door verschillende regelgevingen:

- het Wetboek van vennootschappen en het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen;

- 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 het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren;
- de normen van 30 augustus 2007 inzake bepaalde aspecten die verband houden met de onafhankelijkheid van de commissaris. Die zijn in ruime mate ingegeven door de Europese aanbeveling¹⁷ van 16 mei 2002 met betrekking tot de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de Europese Unie;
- de adviezen en interpretaties in verband met de onafhankelijkheid van de commissaris, uitgebracht door het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris, door de Belgische wetgever opgericht in 2003 en onderdeel van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren¹⁸;
- de omzendbrieven, adviezen en mededelingen van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren¹⁹.

Sinds de goedkeuring van de Europese audithervorming in 2014, is de context nog complexer geworden, want bepaalde maatregelen²⁰ zijn voortaan rechtstreeks van toepassing voor bepaalde ondernemingen (die de lidstaten beschouwen als organisaties van openbaar belang - OOB), voor bepaalde wettelijke auditors (met een wettelijke controleopdracht bij OOB in de zin van de geldende nationale reglementering) en voor de nationale autoriteiten belast met het publiek toezicht op de wettelijke auditors met een wettelijke controleopdracht bij "organisaties van openbaar belang", zoals gedefinieerd in het nationale recht²¹.

Ten slotte dient vermeld dat het Instituut van de Bedrijfsrevisoren lid is van de *International Federation of Accountants* (verkort IFAC) en in die hoedanigheid geen minder strenge beroepsnormen mag formuleren dan wat op internationaal vlak is vereist. Met de deontologie voor externe auditors wordt de *Code of Ethics*²² van 10 juli 2009 bedoeld, zoals goedgekeurd door de *International Ethics Standards Board for Accountants* (verkort IESBA), gepubliceerd door IFAC en in werking getreden op 1 januari 2011.

De - nationale of Europese - wetgever is daarentegen niet gebonden door de regels van de *Code of Ethics* uitgewerkt door de internationale vertegenwoordigers van het beroep:

¹⁷ Aanbeveling van de Europese Commissie van 16 mei 2002 — Onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen (PBEG L 191 van 19 juli 2002, pp. 22-57).

¹⁸ Deze documenten staan op de website van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, onder de rubriek "Regelgeving - Rechtsleer – Archief": <https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/rechtsleer/archief/Pages/default.aspx>. Sinds het mandaat van de Voorzitter en de leden van het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris eind 2008 zijn verstreken, werd geen enkel nieuw document gepubliceerd.

¹⁹ Artikel 30, § 5 van de wet van 22 juli 1953 stelt dat de Raad van het IBR de doctrine ontwikkelt 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.

Deze documenten staan op de website van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, onder de rubriek "Regelgeving – Rechtsleer": <https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/rechtsleer/Pages/default.aspx>

²⁰ Maatregelen uit de verordening EU Nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en tot intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie (PBEU L158 van 27 mei 2014, pp. 77-112).

²¹ Bij gebrek aan een definitie in het nationale recht worden als "organisaties van openbaar belang" beschouwd, genoteerde vennootschappen, kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen.

²² In november 2014 werd een consultatiedocument verspreid met voorstellen tot wijziging van die Code ("*Improving the structure of the Code of Ethics for Professional Accountants*") (<http://www.ifac.org/publications-resources/improving-structure-code-ethics-professional-accountants>).

- als hij strengere regels vaststelt dan in de *Code of Ethics* van IESBA, moet de beroepsbeoefenaar die strengere nationale reglementering naleven, want rechtstreeks op hem van toepassing;
- als hij minder strenge regels vaststelt, gelden de strengere regels van de *Code of Ethics*, tenzij de nationale reglementering dit eenvoudigweg verbiedt.

De Hoge Raad stelt vast dat noch de auditrichtlijn, noch de OOB-verordening verwijzen naar de *Code of Ethics* gepubliceerd door IFAC, maar dat de Europese Unie heeft gekozen voor een specifieke Europese reglementering die in het nationale recht moet worden omgezet. De Belgische wetgever kan de *Code of Ethics* gepubliceerd door IFAC dus beschouwen als een eventuele leidraad, zonder zich daarom te moeten houden aan één of ander, zo niet alle punten uit de *Code of Ethics* gepubliceerd door IFAC.

Er bestaan nog andere (niet-dwingende) documenten van de Europese Commissie met richtlijnen voor wettelijke auditors:

- de Europese aanbeveling²³ van 16 mei 2002 over de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de Europese Unie;
- de Europese aanbeveling²⁴ van 6 mei 2008 inzake de externe kwaliteitsborging voor wettelijke auditors en auditkantoren die jaarrekeningen van organisaties van openbaar belang controleren;
- de Europese aanbeveling²⁵ van 8 juni 2008 inzake de beperking van de wettelijke aansprakelijkheid van wettelijke auditors en auditkantoren.

35. De Hoge Raad acht het absoluut noodzakelijk om het onderzoek van de OOB-verordening en de omzetting van de auditrichtlijn in het Belgisch recht aan te grijpen om het wettelijk en reglementair deontologisch kader zoals dat van toepassing is op de bedrijfsrevisoren, duidelijk te structureren.

De Hoge Raad stelt de volgende uitsplitsing voor:

- **in het Wetboek van vennootschappen en het koninklijk uitvoeringsbesluit van 30 januari 2001**, de regels met de modaliteiten voor interacties tussen een commissaris (met name de bedrijfsrevisor bij zijn opdracht van wettelijke controle van de jaarrekening) en zijn opdrachtgevers (met name het bestuursorgaan, de algemene vergadering van aandeelhouders en, zo aanwezig, de ondernemingsraad en het auditcomité).

Dit geldt voor:

- o de procedure voor de benoeming van een commissaris (duur van een mandaat / duur van opeenvolgende mandaten / externe rotatie / in voorkomend geval, rol van de ondernemingsraad / in voorkomend geval, rol van het auditcomité);
- o de procedure voor de vaststelling van de honoraria (vooraf vastgesteld bedrag voor de duur van de opdracht / geen resultaatgebonden honoraria voor een wettelijke controle van de jaarrekening);
- o de procedure voor de beperking van de aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor voor een wettelijke controle van de jaarrekening;
- o de basisprincipes inzake onafhankelijkheid (onverenigbare opdrachten / beperking van verenigbare opdrachten / “cooling off”-periode / “pre-cooling off”-periode, enz.);

²³ Aanbeveling van de Europese Commissie van 16 mei 2002 — Onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen (*PBEG* L 191 van 19 juli 2002, pp. 22-57).

²⁴ Aanbeveling van de Europese Commissie van 6 mei 2008 inzake de externe kwaliteitsborging voor wettelijke auditors en auditkantoren die jaarrekeningen van organisaties van openbaar belang controleren (*PBEU* L 120 van 7 mei 2008, pp. 20-24).

²⁵ Aanbeveling van de Europese Commissie van 8 juni 2008 inzake de beperking van de wettelijke aansprakelijkheid van wettelijke auditors en auditkantoren (*PBEU* L 162 van 21 juni 2008, pp. 39-40).

- de interacties tijdens het mandaat met het bestuursorgaan, in voorkomend geval met het auditcomité, met de algemene vergadering van aandeelhouders en, in voorkomend geval, met de ondernemingsraad;
 - de periodieke rapportering (verklaring van de commissaris, aanvullend verslag aan het auditcomité, verslag aan de ondernemingsraad) of occasionele rapportering;
- **in het Wetboek van vennootschappen en, desgevallend, in het koninklijk uitvoeringsbesluit van 30 januari 2001**, de regels voor de aanstelling van de autoriteit belast met het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, maar ook de procedure voor de interacties tussen die autoriteit en de ondernemingen (zoals bij een voortijdige beëindiging van een commissarisopdracht);
 - **in de wet van 22 juli 1953**, de algemene regels voor bedrijfsrevisoren - zoals deontologie – (zowel voor een opdracht van wettelijke controle van de jaarrekening als voor enige andere opdracht), de opdrachten van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren en de interacties tussen bedrijfsrevisoren en hun beroepsorganisatie.
Dit geldt voor:
 - de opdrachten en organisatie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren;
 - de functie van bedrijfsrevisor;
 - de voorwaarden om de hoedanigheid van bedrijfsrevisor te verkrijgen;
 - de rechten en plichten van bedrijfsrevisoren (met uitvoeringsmaatregelen die in het koninklijk uitvoeringsbesluit van 10 januari 1994 dienen te worden opgenomen);
 - de modaliteiten voor de benoeming van een commissaris (interne rotatie);
 - de modaliteiten voor de beperking van de aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor (voor andere opdrachten dan de wettelijke jaarrekeningcontrole);
 - de relaties tussen bedrijfsrevisoren en hun beroepsorganisatie;
 - de financiering van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren en de aanwending van die financiering;
 - de rol van het beroep bij de opstelling van normen, aanbevelingen en rechtsleer voor bedrijfsrevisoren, enz.
 - **in de wet van 22 juli 1953 en een nieuw koninklijk uitvoeringsbesluit**, de regels voor de interacties tussen de autoriteit belast met het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, enerzijds, en het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, anderzijds.
Dit geldt voor:
 - de opdrachten en organisatie van de autoriteit belast met het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren;
 - de opdrachten en werkingsmiddelen van de autoriteit belast met het publiek toezicht;
 - de relaties tussen de bedrijfsrevisoren en de autoriteit belast met het publiek toezicht;
 - de procedure voor periodieke of occasionele rapportering tussen bedrijfsrevisoren en de autoriteit belast met het publiek toezicht;
 - de banden tussen de autoriteit belast met het publiek toezicht en het Instituut van de Bedrijfsrevisoren;
 - de opdracht inzake goedkeuring van normen en aanbevelingen en het *a posteriori* nazicht van de rechtsleer voor bedrijfsrevisoren, enz.

B. De honorariaproblematiek

36. Europeesrechtelijk gelden voor honoraria de regels van de auditrichtlijn en de OOB-verordening. Aangezien de meeste bepalingen uit de Europese regelgeving al in het Belgisch recht bestaan, zouden aan de honorariaregeling slechts beperkte wijzigingen ten gronde moeten worden aangebracht.

Wel is het wenselijk te vertrekken van de voorgaande opsplitsing (sub **35.**) om uit te maken welke regels in het Wetboek van vennootschappen dan wel in de wet van 22 juli 1953 dienen te worden opgenomen.

37. Eén van de basisprincipes in het Belgisch recht met betrekking tot de honoraria is dat de hoofdactiviteit van een bedrijfsrevisor bestaat uit de wettelijke jaarrekeningcontrole: *“De bedrijfsrevisor heeft als hoofdtak 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.”* (artikel 4 van de wet van 22 juli 1953).

Die regel komt weliswaar niet voor in de Europese regelgeving, maar de Hoge Raad is van oordeel dat de verplichting voor bedrijfsrevisoren om zich hoofdzakelijk toe te leggen op de wettelijke controle van de jaarrekening en de opdrachten die aan de commissaris zijn voorbehouden, de beste waarborg vormt voor onafhankelijkheid, enerzijds, en voor de vereiste technische vaardigheid om dit soort opdrachten tot een goed einde te brengen, anderzijds.

De Hoge Raad pleit derhalve nadrukkelijk voor het behoud van deze regel in de wet van 22 juli 1953 om zo de aanwezigheid te garanderen van een corps van specialisten die zich in hoofdzaak bezig houden met de wettelijke jaarrekeningcontrole.

38. In verband met de vaststelling van het bedrag van audithonoraria, blijkt uit de Europese regelgeving dat de honoraria voor de wettelijke controle van een jaarrekening in geen geval resultaatgebonden mogen zijn.

De problematiek inzake resultaatgebonden honoraria komt momenteel aan bod in de normen van 30 augustus 2007 over de onafhankelijkheid van de commissaris. Deze normen bepalen dat:

- resultaatgebonden honoraria met betrekking tot de wettelijke controle van de jaarrekening verboden zijn (§ 5.1.1);
- wanneer er opdrachten uitgevoerd worden door de commissaris of door zijn netwerk, in een onderneming waarin de commissaris bevoegd is voor de wettelijke controle, of in een daaraan verbonden entiteit, het niet toegestaan is aan de commissaris of zijn netwerk opdrachten uit te voeren tegen vergoeding van resultaatgebonden honoraria, ongeacht de genomen veiligheidsmaatregelen (§ 5.1.2);
- wanneer er opdrachten uitgevoerd worden in een entiteit waarin de wettelijke controle van de rekeningen niet wordt uitgevoerd door een wettelijke auditor of een bedrijfsrevisorenkantoor, verbonden aan hetzelfde netwerk, eventueel een contract kan worden afgesloten tussen de partijen waarin het resultaatgebonden honorarium wordt opgenomen. De onafhankelijkheidsrisico's moeten worden beoordeeld en passende veiligheidsmaatregelen genomen, zodanig dat het risico naar een aanvaardbaar niveau wordt gebracht. Het is bovendien van belang dat de onafhankelijkheidsrisico's alsook de genomen veiligheidsmaatregelen opgenomen worden in het dossier van de beroepsbeoefenaar, zodanig dat dit een spoor bevat van de beoordeling op het ogenblik van de aanvaarding van de opdracht. De opdrachtbrief zal eveneens melding moeten maken dat de honoraria resultaatgebonden zijn en dat passende veiligheidsmaatregelen genomen werden om het risico naar een aanvaardbaar niveau te brengen (§ 5.1.3).

De Hoge Raad is van oordeel dat de regels in verband met resultaatgebonden honoraria inhoudelijk kunnen worden gehandhaafd. Gelet op de voorgestelde opsplitsing (sub **35.**) van de Hoge Raad zou het daarentegen wenselijk zijn om de eerste twee regels in te voegen in artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen en de derde (meer algemene) regel in de wet van 22 juli 1953.

39. Uit de consideransen die de auditrichtlijn voorafgaan (met name considerans (11) van de auditrichtlijn van 2006) blijkt eveneens dat de honoraria voor de wettelijke controle van een jaarrekening moeten volstaan om de wettelijke auditor in staat te stellen zijn opdracht correct uit te voeren.

Gelijkaardige regels vindt men in het Belgisch recht, in artikel 3 van de voormelde wet van 22 juli 1953 en in artikel 23 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren. Andere regels (artikelen 4, § 1 en 10, § 3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren) handelen over het gebruik van gegevens in verband met honoraria, om ervoor te zorgen dat die zouden volstaan om een bedrijfsrevisor in staat te stellen zijn wettelijke controleopdracht correct uit te voeren.

Volgens de Hoge Raad is het van belang om aandacht te besteden aan het onderzoek van de honoraria, zowel in het licht van overdreven hoge als ontoereikende honoraria voor een correcte uitvoering van een controleopdracht voor een wettelijke jaarrekeningcontrole bij de entiteit in kwestie.

Het is inderdaad onaanvaardbaar dat audithonoraria zouden worden beïnvloed door andere opdrachten uitgevoerd door het auditkantoor of zelfs het netwerk waartoe de beroepsbeoefenaar behoort, los van een eventuele vast te stellen begrenzing van audithonoraria ten opzichte van niet-audithonoraria (dit punt wordt hierna behandeld sub **D.**). Dit kan inderdaad tot scheeftrekkingen leiden bij de toewijzing van opdrachten van wettelijke controle van de jaarrekening, zelfs tot de uitsluiting van structuren die dergelijke “compensaties” niet aanbieden en weigeren om voor een wettelijke jaarrekeningcontrole “met verlies” te werken.

In het Belgisch recht dient daarom een duidelijke bepaling over de verantwoordelijkheid terzake te worden opgenomen, wil men aberraties in de markt van de wettelijke jaarrekeningcontrole of een marktconcentratie als gevolg van dergelijke praktijken vermijden.

40. Ook artikel 4, § 3 van de OOB-verordening voert een regel in die enkel geldt voor opdrachten bij OOB, in verband met de afhankelijkheid van een bedrijfsrevisor of een auditkantoor tegenover een vennootschap of groep van vennootschappen, wanneer het aandeel van de mandaten en de hieraan verbonden honoraria verhoudingsgewijs te groot is:

“Indien de totale honoraria die van een organisatie van openbaar belang in elk van de laatste drie opeenvolgende boekjaren worden ontvangen, meer dan 15 procent bedragen van de totale honoraria van de wettelijke auditor die, het auditkantoor dat of, in voorkomend geval, de groepsauditor die de wettelijke controle in elk van die boekjaren uitvoert, stelt die wettelijke auditor of dat auditkantoor, of in voorkomend geval de groepsauditor, het auditcomité daarvan in kennis en bespreekt hij/het met het auditcomité de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid en de genomen veiligheidsmaatregelen om die bedreigingen in te perken. Het auditcomité overweegt of de controleopdracht moet worden onderworpen aan een kwaliteitsbeoordeling door een andere wettelijke auditor of ander auditkantoor, voordat de controleverklaring wordt afgegeven.

Indien de van die organisatie van openbaar belang ontvangen honoraria hoger blijven dan 15 procent van de totale honoraria van de wettelijke auditor die, van het auditkantoor dat of, in voorkomend geval, van de groepsauditor die de wettelijke controle uitvoert, besluit het auditcomité op objectieve gronden of de groepsauditor, de wettelijke auditor of het auditkantoor van deze entiteit of groep entiteiten de wettelijke controle mag voortzetten gedurende een aanvullende periode die in geen geval langer dan twee jaar mag duren.”

Het gaat om dwingende regels uit de OOB-verordening. Volledigheidshalve voegen we hieraan toe dat § 4 van het zelfde artikel van de OOB-verordening stelt dat het niet gaat om een maatregel voor een maximale harmonisatie en dat de lidstaten strengere eisen mogen vaststellen dan de in artikel 4 genoemde eisen.

De Hoge Raad stelt vast dat in 2007 een analoge regel in het Belgisch recht is ingevoerd die geldt voor alle opdrachten voor een wettelijke controle van de jaarrekening en alle andere opdrachten tot certificering van een bekendgemaakte of neergelegde enkelvoudige of geconsolideerde jaarrekening, waarover een revisorale verklaring is bekendgemaakt of neergelegd.

De rechtsgrond hiervoor ligt in het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren (artikelen 10 § 1, 11, 13 en 22), thans aangevuld met de regels van paragraaf 5.2 en paragraaf 5.3 van de normen van 30 augustus 2007 inzake bepaalde aspecten die verband houden met de onafhankelijkheid van de commissaris.

Gelet op de hierboven door de Hoge Raad voorgestelde opsplitsing (sub **35.**) lijkt het wenselijk het algemeen principe van deze regels op te nemen in de voormelde wet van 22 juli 1953 en, waar nodig, uitvoeringsmaatregelen op te nemen in het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, in plaats van in de normen van 30 augustus 2007 inzake bepaalde aspecten die verband houden met de onafhankelijkheid van de commissaris.

De Hoge Raad is van oordeel dat de regels in de normen van 30 augustus 2007 inzake bepaalde aspecten die verband houden met de onafhankelijkheid van de commissaris als dusdanig kunnen worden gehandhaafd (mits overname in de voormelde wet van 22 juli 1953), behalve twee punten:

- een aanpassing van het percentage (thans leggen de onafhankelijkheidsnormen een maximum van 20 % op, terwijl dat in OOB-verordening - net zoals in de *Code of Ethics* gepubliceerd door IFAC - 15 % is) in de regels die in de voormelde wet van 22 juli 1953 worden opgenomen en
- de toevoeging van de rol van het auditcomité (indien aanwezig) in het Wetboek van vennootschappen.

De Hoge Raad pleit overigens voor een behoud van de verhouding op het niveau van het netwerk ingeval de bedrijfsrevisor of zijn auditkantoor hiertoe behoort.

De Hoge Raad vestigt de aandacht van de Minister in het bijzonder op het belang om een soepelere regeling te handhaven voor bedrijfsrevisoren die starten in het beroep, naar analogie met hetgeen bepaald is in de normen van 30 augustus 2007 inzake bepaalde aspecten die verband houden met de onafhankelijkheid van de commissaris, en dit gedurende een periode van vijf jaar.

41. De normen van 30 augustus 2007 inzake bepaalde aspecten die verband houden met de onafhankelijkheid van de commissaris handelen ook over de problematiek van onbetaalde honoraria die de onafhankelijkheid van de commissaris in die mate in het gedrang kunnen brengen, dat zij als een omvangrijke lening van de commissaris aan de gecontroleerde entiteit kunnen worden opgevat.

Hoewel die regels niet expliciet voorkomen in de auditrichtlijn noch in de OOB-verordening, pleit de Hoge Raad voor het behoud van dit principe, op voorwaarde dat het - gelet op de hierboven voorgestelde opsplitsing (sub **35.**) - wordt opgenomen in de voormelde wet van 22 juli 1953.

42. Naar aanleiding van de omzetting van de boekhoudrichtlijn 2013/34/EG²⁶ in Belgisch recht heeft de wetgever beslist om niet te raken aan de verplichting uit het Wetboek van vennootschappen en het uitvoeringsbesluit om honoraria openbaar te maken, ongeacht of het om audithonoraria dan wel

²⁶ Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en van de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (*PBEU* L 182 van 29 juni 2013).

niet-audithonoraria gaat, en geen gebruik te maken van de optie die artikel 18, § 3 van de boekhoudrichtlijn biedt.

De Hoge Raad schaart zich achter deze beslissing genomen bij de omzetting van de boekhoudrichtlijn, want hierdoor worden zowel aandeelhouders als derden terdege geïnformeerd over de financiële relaties tussen een bedrijfsrevisor, zijn auditkantoor en zelfs zijn netwerk, enerzijds, en een onderneming of zelfs de groep waartoe die behoort, anderzijds. Het gaat hier immers om belangrijke informatie over de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor, met inbegrip van de ondernemingen die tot een - eventueel internationale - groep behoren.

43. Uit artikel 14 van de OOB-verordening vloeit voor de wettelijke auditor of het auditkantoor met een controleopdracht bij een (of meerdere) entiteiten die op nationaal niveau als organisaties van openbaar belang worden beschouwd, de verplichting voort om jaarlijks de volgende informatie te verstrekken aan de autoriteit belast met het publiek toezicht op de wettelijke auditors:

- de lijst van de mandaten van jaarrekeningcontrole bij organisaties van openbaar belang;
- het bedrag aan audithonoraria voor elk van die mandaten;
- het bedrag aan niet-audithonoraria voor elk van die mandaten, opgesplitst in honoraria voor opdrachten die het Europese of nationale recht oplegt, en de overige honoraria voor contractueel overeengekomen opdrachten.

Thans geldt al een analoge regel voor alle bedrijfsrevisoren die de lijst van hun controlemandaten jaarlijks aan het Instituut van de Bedrijfsrevisoren meedelen (zonder opsplitsing tussen OOB- en niet-OOB-opdrachten), met opgave van de audithonoraria voor elk mandaat. Het bedrag van de honoraria voor niet-auditopdrachten wordt vermeld in de toelichting bij de jaarrekening.

Op dit ogenblik worden die gegevens daarentegen niet door de bedrijfsrevisor meegedeeld aan de autoriteit belast met het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

Gelet op de aard van de informatie die een bedrijfsrevisor voortaan zal moeten verstrekken, is het ook wenselijk die regel op te nemen in de wet van 22 juli 1953.

Het komt de Belgische wetgever toe te bepalen of die regel rechtstreeks van toepassing zal zijn op alle bedrijfsrevisoren, dan wel enkel op bedrijfsrevisoren met één (of meerdere) opdracht(en) om de jaarrekening van organisaties van openbaar belang te controleren.

Voor de meldingen van bedrijfsrevisoren zonder controleopdrachten bij OOB zijn twee opties mogelijk:

- hetzij de verplichting handhaven om alle informatie over hun uitgevoerde opdrachten evenals de honoraria hiervoor, aan het Instituut van de Bedrijfsrevisoren te verstrekken, en voor het IBR de verplichting invoeren om die informatie door te geven aan de autoriteit belast met het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, hetzij als zodanig, hetzij gefilterd in functie van wat die autoriteit nodig heeft;
- hetzij een verplichting invoeren om rechtstreeks aan de autoriteit belast met het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren de informatie door te geven die zij nodig heeft voor de uitoefening van haar toezicht.

44. Naar het oordeel van de Hoge Raad is een verder onderzoek wenselijk van de bepalingen van de artikelen 12 en 32, § 2 van de voormelde wet van 22 juli 1953, enerzijds, en de artikelen 2, 3 en 31 van het koninklijk besluit van 7 juni 2007 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, anderzijds. Die bepalingen wijzen immers het Instituut van de Bedrijfsrevisoren aan als instantie om de informatie te centraliseren over de controleopdrachten van

elk auditkantoor en/of elke bedrijfsrevisor en de hieraan verbonden honoraria en regelen de wijze waarop de ontvangen informatie wordt gebruikt:

- om de bijdragen te berekenen die bedrijfsrevisoren en/of auditkantoren aan hun beroepsorganisatie moeten betalen;
- om te bepalen welke mandaten worden onderzocht in het kader van een kwaliteitsbeoordeling bij een auditkantoor (of netwerk) dan wel bij een bedrijfsrevisor natuurlijke persoon;
- om een toezichtsdossier met betrekking tot een auditkantoor (of netwerk) of een bedrijfsrevisor natuurlijke persoon te onderzoeken.

Rijst de vraag of de opdracht van inzameling van die informatie nog steeds door de beroepsorganisatie dient te gebeuren, dan wel die inzameling van gegevens rechtstreeks te kanaliseren naar de autoriteit belast met het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren. Eventueel kan een onderscheid worden gemaakt tussen controleopdrachten bij ondernemingen die als OOB worden beschouwd en die bij andere ondernemingen.

Naar het oordeel van de Hoge Raad zal de uiteindelijke oriëntatie afhangen van de beslissing die de Regering zal nemen in verband met de organisatie van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren. In concreto zal de keuze rechtstreeks afhangen van het feit of de wet al dan niet voorziet dat sommige opdrachten bepaald door de met het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren belaste autoriteit, aan de beroepsorganisatie kunnen worden gedelegeerd.

C. Verboden niet-controlediensten²⁷ (zogenaamde “black list”)

*i) Diensten die niet samen met de wettelijke controle kunnen verstrekt worden **bij niet-OOB***

45. De Hoge Raad is van oordeel dat de bestaande Belgische (limitatieve) lijst van 7 prestaties die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van de commissaris (artikel 183ter e.v. van het KB van 30 januari 2001²⁸) dient behouden te blijven, mits deze aan te passen aan de terminologie zoals gehanteerd in de nieuwe Europese regelgeving, dit met het oog op de coherentie.

46. De Hoge Raad vestigt de aandacht op het feit dat de diensten die voor OOB krachtens de verordening verboden zijn, bij niet-OOB enkel mogelijk zijn voor de commissaris (of een lid van het netwerk) **mits**:

- het naleven van de algemene onafhankelijkheidsvereisten van de commissaris,
- de transparantieverplichting inzake de vermelding van de honoraria voor niet-controlediensten in de toelichting bij de jaarrekening (artikel 134, §§ 3 tot 5 van het Wetboek van vennootschappen²⁹) en

²⁷ Voor een optimaal begrip van de problematiek kan verwezen worden naar de technische analyse van de teksten, zoals hierna opgenomen in **bijlage 6**, waarbij een vergelijking wordt gemaakt tussen de nieuwe Europese regelgeving en de bestaande Belgische voorschriften inzake de “black list”.

²⁸ Koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen (artikel 183bis tot 183sexies, zoals aangepast door het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen).

²⁹ Overeenkomstig artikel 134, §§ 3 tot 5 van het Wetboek van vennootschappen, moeten de bedragen van de honoraria verstrekt aan de commissaris of aan zijn netwerk voor aanvullende werkzaamheden, naast de wettelijke controle, vermeld

- indien van toepassing, de beperking inzake de zogenaamde “one to one”-regel voor niet-controlediensten (*cf. infra*).

Voor genoemde voorwaarden vloeien voort uit de huidige Belgische regelgeving en dienen behouden te blijven.

47. Om de transparantieplichting omtrent de honoraria van de commissaris - die nu reeds geldt in België krachtens artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen - kracht bij te zetten, is de Hoge Raad van oordeel dat de commissaris voortaan in zijn verklaring over de jaarrekening bijkomend zou moeten bevestigen dat de vermeldingen in de toelichting bij de jaarrekening omtrent de honoraria voor niet-controlediensten volledig zijn (aard van de opgelijste opdrachten en becijferde bedragen). Dit impliceert dus een wijziging van de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen in verband met het verslag van de commissaris.

48. De Hoge Raad stelt vast dat het verbod uit de verordening inzake het leveren van juridische diensten door de commissaris, en meer in het bijzonder het geven van algemeen advies, als dusdanig niet letterlijk is opgenomen in de bestaande Belgische lijst van verboden diensten. Volgens de Hoge Raad zou moeten worden verduidelijkt dat de bestaande basislijst van onvereenigbare opdrachten, zoals toepasselijk zowel voor OOB als voor niet-OOB, eveneens de adviesverlening omtrent de herstructurering van ondernemingen omvat, aangezien dit kan beschouwd worden als een dienst in het verlengde van het vervullen van een rol bij het beheer of de besluitvorming van de gecontroleerde entiteit en bijgevolg onvereenigbaar voor de commissaris.

Verder moet het steeds uitgesloten zijn dat de commissaris zou gaan onderhandelen namens de gecontroleerde entiteit of zou optreden als belangenbehartiger bij het oplossen van geschillen; deze verbodsbepaling hangt nauw samen met het bestaande Belgische verbod van het vertegenwoordigen bij de afwikkeling van fiscale of andere geschillen en dient dan ook te worden verboden bij niet-OOB.

*ii) Diensten die niet samen met de wettelijke controle kunnen verstrekt worden **bij OOB***

49. De Europese verordening bevat een lijst van 11 verboden diensten die de wettelijke auditor (of een lid van zijn netwerk) niet samen met de wettelijke controle mag verstrekken.

Deze lijst van 11 verboden diensten gaat verder dan de (limitatieve) lijst van 7 diensten die momenteel in België verboden zijn in combinatie met de wettelijke controle³⁰.

De Hoge Raad is van oordeel dat België aan de lijst van de 11 verboden diensten uit de verordening geen bijkomende verbodsbepalingen dient toe te voegen voor de OOB. Met andere woorden, volgens de Hoge Raad dient de optie voor de lidstaten bepaald in artikel 5, 2 van de verordening niet te worden gelicht.

worden in de toelichting bij de jaarrekening, uitgesplitst volgens de volgende categorieën: andere controleopdrachten, belastingadviesopdrachten en andere opdrachten buiten de revisorale opdrachten.

³⁰ Koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen (artikel 183*bis* tot 183*sexies*, zoals aangepast door het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen).

50. De Hoge Raad stelt voor om de optie voor de lidstaten bepaald in artikel 5, 3 van de verordening wel gedeeltelijk te lichten: zoals toegestaan door de verordening, zouden bepaalde prestaties tóch moeten toegelaten zijn, met dien verstande dat een versoepeling slechts aanvaardbaar is indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- a) De diensten hebben, hetzij afzonderlijk, hetzij gezamenlijk, geen direct effect op, of ze zijn, hetzij afzonderlijk, hetzij gezamenlijk, niet van materieel belang voor de gecontroleerde financiële overzichten;
- b) De schatting van het effect op de gecontroleerde financiële overzichten wordt uitvoerig gedocumenteerd en toegelicht in de aanvullende verklaring aan het auditcomité;
- c) De wettelijke auditor of het wettelijk auditkantoor voldoet aan de in de auditrichtlijn vastgelegde onafhankelijkheidsbeginselen.

De versoepeling zou gelden, ***mits te voldoen aan de bovenvermelde voorwaarden***, voor de volgende diensten:

- o enerzijds, een **beperkt aantal belastingdiensten**, met name:
 - ✓ het opstellen van belastingformulieren;
 - ✓ het identificeren van overheidssubsidies en belastingstimulansen;
 - ✓ het berekenen van directe en indirecte belastingen en uitgestelde belastingen;
 - ✓ het verstrekken van belastingadvies,
- o en, anderzijds, **waarderingsdiensten** (met inbegrip van waarderingsdiensten in verband met actuariële diensten of ondersteuningsdiensten bij rechtsgeschillen).

Deze diensten komen momenteel niet voor in de Belgische “*black list*”³¹; met andere woorden, door het lichten van de optie voor deze specifieke diensten, zou de bestaande Belgische regeling behouden blijven.

Uiteraard zullen deze “toegelaten” niet-controlediensten niet alleen moeten voldoen aan voormelde voorwaarden (waaronder de materialiteitsvoorwaarde³²), maar zullen zij ook onderworpen zijn aan de beperking, zoals opgelegd door de verordening, in verband met de honoraria voor niet-controlediensten (70 %-plafond) (cf. *infra*).

Bovendien herinnert de Hoge Raad aan het belang van transparantie op het vlak van de vermelding van de honoraria voor aanvullende prestaties in de toelichting bij de jaarrekening, zoals voorgeschreven in artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen³³.

Om deze transparantieverplichting omtrent de honoraria van de commissaris - die nu reeds geldt in België krachtens artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen - kracht bij te zetten, is de Hoge Raad van oordeel dat de commissaris voortaan in zijn verklaring over de jaarrekening bijkomend zou moeten bevestigen dat de vermeldingen in de toelichting bij de jaarrekening omtrent de honoraria

³¹ Wat de Belgische verbodsbepaling voor “waarderingsdiensten” betreft, kan – volledigheidshalve – opgemerkt worden dat het huidige verbod enkel geldt voor het “waarderen van de elementen van de (geconsolideerde) jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap indien deze een belangrijk element vormen van de jaarrekening” (artikel 183ter, 4° van het KB van 30 januari 2001). Dus in België zijn waarderingsdiensten van elementen van de jaarrekening die niet materieel zijn, momenteel niet verboden.

³² Het begrip “materieel belang” is in het kader van de Europese boekhoudrichtlijn 2013/34/EU als volgt gedefinieerd: “*de hoedanigheid van informatie waarvan redelijkerwijze kan worden verwacht dat de weglating of onjuiste vermelding ervan de beslissingen die een gebruiker op basis van de financiële overzichten van een onderneming neemt, zou kunnen beïnvloeden. Het materieel belang van afzonderlijke posten wordt beoordeeld in de context van andere gelijkaardige posten*”.

³³ Overeenkomstig artikel 134, §§ 3 tot 5 van het Wetboek van vennootschappen, moeten de bedragen van de honoraria verstrekt aan de commissaris of aan zijn netwerk voor aanvullende werkzaamheden vermeld worden in de toelichting bij de jaarrekening, uitgesplitst volgens de volgende categorieën: andere controleopdrachten, belastingadviesopdrachten en andere opdrachten buiten de revisorale opdrachten.

voor niet-controlediensten volledig zijn (aard van de opgelijste opdrachten en becijferde bedragen). Dit impliceert dus een wijziging van de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen in verband met het verslag van de commissaris.

51. De Hoge Raad is van oordeel dat geen versoepeling moet worden toegestaan – hoewel de verordening dit mogelijk maakt – voor de belastingdiensten met betrekking tot de bijstand inzake belastinginspecties door de belastingautoriteiten.

Deze prestaties zijn in België reeds verboden in combinatie met het commissarismaandaat (en dit zowel bij OOB als niet-OOB); het is niet wenselijk om afbreuk te doen aan de bestaande verbodsbepaling.

52. Wat de toegelaten niet-controlediensten betreft, schrijft de Europese verordening voor dat de goedkeuring van het auditcomité vereist is.

Aangezien dit een verstrenging van de bestaande situatie in België impliceert, acht de Hoge Raad het niet wenselijk om nog strengere regels vast te stellen; bijgevolg dient de optie voor de lidstaten bepaald in artikel 5, 4, tweede lid van de verordening dan ook niet gelicht te worden.

iii) Toepassingsgebied van de verboden lijst

53. Volgens de Hoge Raad dient, naar analogie met de Europese verordening, de lijst van de verboden diensten toepasselijk te zijn op de wettelijke auditor die (of zijn kantoor dat) de wettelijke controle uitvoert, alsook op ieder lid van zijn netwerk.

De Hoge Raad is van oordeel dat de verwijzing naar het netwerk van de wettelijke auditor duidelijkheid brengt omtrent de reikwijdte van de verbodsbepaling en staat dan ook positief tegenover deze formulering. Sinds de omzetting in België van de auditrichtlijn in 2007, is het begrip “netwerk” trouwens uitdrukkelijk gedefinieerd in 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.

De Belgische wetgeving moet dan ook worden afgestemd op de verordening, hetgeen de leesbaarheid en de coherentie van de huidige bepalingen ongetwijfeld ten goede zal komen (artikel 133, § 8 van het Wetboek van vennootschappen en artikelen 183*ter* tot 183*quinquies* van het KB van 30 januari 2001).

54. Volgens de Hoge Raad dienen, naar analogie met de Europese verordening, de voorschriften inzake de verboden diensten te gelden voor prestaties aan de gecontroleerde entiteit, haar moederonderneming en de ondernemingen waarover zij de controle heeft binnen de Europese Unie. In tegenstelling tot de bestaande Belgische regeling dient het territoriale toepassingsgebied voor de niet-OOB dus te worden beperkt tot de Europese Unie, en dit om te vermijden dat de regelgeving in België strenger zou zijn dan in de andere lidstaten.

In het geval verboden niet-controlediensten zouden geleverd worden aan een onderneming in een derde land (dus buiten de Europese Unie) die wordt beheerst door de gecontroleerde entiteit, is het wenselijk om de specifieke regeling op het vlak van de territoriale toepassing (“*cross border*”), zoals voorzien in artikel 5, 5 van de verordening, in de Belgische regelgeving ook voor niet-OOB in te voeren.

55. Voor een samenvattend overzicht van de diensten die volgens de Hoge Raad onverenigbaar zijn met de wettelijke controle en dus verboden moeten zijn voor de commissaris en zijn netwerk, kan verwezen worden naar onderstaande tabel:

Verboden diensten, zowel bij OOB als bij niet-OOB	
1°	diensten die het vervullen van een rol bij het beheer of de besluitvorming van de gecontroleerde entiteit inhouden, met inbegrip van adviesverlening omtrent herstructurering van ondernemingen;
2°	boekhouding en het opstellen van boekhoudkundige documenten en financiële overzichten;
3°	het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van procedures voor interne controle en risicobeheer die verband houden met de opstelling en/of controle van financiële informatie of het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van financiële informatietechnologiesystemen;
4°	waarderingsdiensten, met inbegrip van waarderingsdiensten in verband met actuariële diensten of ondersteuningsdiensten bij rechtsgeschillen (*);
5°	diensten in verband met de interne controlefunctie van de gecontroleerde entiteit;
6°	diensten met betrekking tot: <ul style="list-style-type: none"> – het onderhandelen namens de gecontroleerde entiteit; – het optreden als belangenbehartiger bij het oplossen van geschillen; – bijstand en/of vertegenwoordiging van de gecontroleerde entiteit bij belastinginspecties door de belastingautoriteiten of bij de afwikkeling van fiscale of andere geschillen;
7°	personeelsdiensten met betrekking tot: <ul style="list-style-type: none"> – leidinggevendenden die zich in een positie bevinden waarin zij wezenlijke invloed kunnen uitoefenen op het opstellen van boekhoudkundige documenten of financiële overzichten waarop de wettelijke controle betrekking heeft, indien dergelijke diensten het volgende behelzen: <ul style="list-style-type: none"> ○ het zoeken naar of benaderen van kandidaten voor een dergelijke functie; of ○ het controleren van de referenties van kandidaten voor dergelijke functies; – het structureren van de opzet van de organisatie; en – kostenbeheersing.
Bijkomende verboden diensten bij OOB (**)	
8°	het verlenen van belastingdiensten met betrekking tot: <ul style="list-style-type: none"> – het opstellen van belastingformulieren (*); – loonbelasting; – douanerechten; – het identificeren van overheidssubsidies en belastingstimulansen tenzij steun van de wettelijke auditor of het auditkantoor voor dit soort diensten bij wet verplicht is (*); – het berekenen van directe en indirecte belastingen en uitgestelde belastingen (*); – het verstrekken van belastingadvies (*);

9°	juridische diensten met betrekking tot het geven van algemeen advies;
10°	loonadministratie;
11°	het aanbevelen van, handelen in of inschrijven op aandelen in de gecontroleerde entiteit;
12°	diensten die verband houden met de financiering, de kapitaalstructuur en –toewijzing, en de investeringsstrategie van de gecontroleerde entiteit (met uitzondering van het verstrekken van assurediensten in verband met financiële overzichten, waaronder het verschaffen van comfort letters met betrekking tot door de gecontroleerde entiteit uitgegeven prospectussen.

(*) Deze verboden niet-controlediensten zijn tóch toegelaten op voorwaarde dat cumulatief aan de volgende vereisten is voldaan:

- i. de diensten hebben, hetzij afzonderlijk, hetzij gezamenlijk, geen direct effect op, of ze zijn, hetzij afzonderlijk, hetzij gezamenlijk, niet van materieel belang voor de gecontroleerde financiële overzichten;
- ii. de schatting van het effect op de gecontroleerde financiële overzichten wordt uitvoerig gedocumenteerd en toegelicht in de aanvullende verklaring aan het auditcomité;
- iii. de wettelijke auditor of het wettelijke auditkantoor voldoet aan de in de auditrichtlijn vastgelegde onafhankelijkheidsbeginselen.

In toepassing van artikel 134, §§ 3 tot 5 van het Wetboek van vennootschappen zullen de honoraria voor deze aanvullende prestaties moeten vermeld worden in de toelichting bij de jaarrekening; volgens de Hoge Raad moet bepaald worden dat de commissaris daarenboven uitdrukkelijk in zijn verslag zal moeten verklaren dat deze vermeldingen volledig zijn (aard van de opgelijste opdrachten en becijferde bedragen).

()** Deze diensten zijn bij niet-OOB enkel mogelijk mits het naleven van de algemene voorschriften inzake de onafhankelijkheid van de commissaris, de beperking inzake het plafond voor niet-controlediensten en de transparantieplichting inzake de vermelding van de honoraria voor niet-controlediensten in de toelichting bij de jaarrekening.

In toepassing van artikel 134, §§ 3 tot 5 van het Wetboek van vennootschappen zullen de honoraria voor deze aanvullende prestaties moeten vermeld worden in de toelichting bij de jaarrekening; volgens de Hoge Raad moet bepaald worden dat de commissaris daarenboven uitdrukkelijk in zijn verslag zal moeten verklaren dat deze vermeldingen volledig zijn (aard van de opgelijste opdrachten en becijferde bedragen).

D. Verhouding tussen honoraria voor de wettelijke controle en de honoraria voor niet-controlediensten³⁴ (zogenaamde “one to one” / 70 %-limiet)

i) Voor de OOB

56. De Europese verordening legt voor de verhouding tussen de honoraria voor de wettelijke controle en de honoraria voor niet-controlediensten bij OOB een **limiet** op (artikel 4, 2): deze beperking houdt in dat bij de OOB de totale honoraria voor niet-controlediensten (geleverd gedurende een periode van 3 of meer opeenvolgende boekjaren) maximaal 70 % mogen bedragen van de gemiddelde audithonoraria van de laatste 3 (opeenvolgende) boekjaren.

Voor de OOB zal de Europese limiet van 70 % voor de beperking van de toegelaten niet-controlediensten dus strenger zijn dan de bestaande Belgische limiet (de zogenaamde “one to one” of 100 %).

57. Volgens de verordening mogen de lidstaten strengere eisen vaststellen (artikel 4, 4).

De Hoge Raad is voorstander van een strengere regeling voor de OOB op het vlak van, enerzijds, de reikwijdte en, anderzijds de berekeningswijze, teneinde de bestaande Belgische voorschriften op dit vlak te behouden; hij pleit dus voor het lichten van de optie voor de lidstaten, zoals bepaald in artikel 4, 4 van de verordening:

- Wat de **reikwijdte** betreft, kan worden vastgesteld dat de regeling in de verordening soepeler is dan de huidige Belgische regeling, in die zin dat de Europese regeling prestaties door leden van het netwerk van de commissaris niet in rekening brengt.

Volgens de Hoge Raad is het wenselijk om de huidige reikwijdte, zoals toepasselijk in België, te behouden, en niet alleen de niet-controlediensten van de commissaris, maar ook die van de leden van zijn netwerk in de Europese Unie mee te tellen.

- Daarnaast is ook de **berekeningswijze** in de verordening soepeler dan in de huidige Belgische regeling: volgens de verordening vergelijkt men de totale honoraria van de niet-controlediensten geleverd gedurende een periode van drie of meer *opeenvolgende* boekjaren, met 70 % van de gemiddelde honoraria die de laatste drie opeenvolgende boekjaren zijn betaald voor de wettelijke controle. De beperking zou dus niet gelden indien er een onderbreking is van de levering van niet-controlediensten.

De Hoge Raad pleit voor het toepassen van de Belgische berekeningswijze ook voor de OOB en dus voor de vergelijking van de honoraria in hun globaliteit *gedurende het boekjaar*. Op die manier kan vermeden worden dat de opgelegde beperking wordt omzeild (bijvoorbeeld door één jaar in te lassen waarbij geen niet-controlediensten worden verstrekt).

58. De Europese verordening geeft de lidstaten nog de mogelijkheid om, bij wijze van uitzondering, te bepalen dat een bevoegde autoriteit, op verzoek van de wettelijke auditor of het auditkantoor, een **vrijstelling** toestaat van de beperking, en dit voor een periode van maximaal twee boekjaren.

³⁴ Voor een optimaal begrip van de problematiek kan verwezen worden naar de technische analyse van de teksten, zoals hierna opgenomen in **bijlage 7**, waarbij een vergelijking wordt gemaakt tussen de nieuwe Europese regelgeving en de bestaande Belgische voorschriften inzake de “one to one”- of 70 %-limiet.

De Hoge Raad pleit ervoor dat België voor de OOB in deze vrijstellingsmogelijkheid via de bevoegde autoriteit voorziet; de optie voor de lidstaten bepaald in artikel 4, 2, derde lid van de verordening dient dan ook te worden gelicht.

Ingeval dergelijke vrijstelling wordt toegestaan, dient dit volgens de Hoge Raad, naar analogie met de voorschriften van artikel 133, § 6 van het Wetboek van vennootschappen, wel te worden vermeld en verantwoord in de toelichting bij de (geconsolideerde) jaarrekening.

59. De Hoge Raad stelt vast dat er voor de OOB in de verordening geen ruimte meer is voor de afwijkingen op de maximale verhouding, zoals opgenomen in de Belgische wetgeving (artikel 133, § 6 van het Wetboek van vennootschappen), met name:

- Na een gunstige beslissing van het auditcomité;
- Als de commissaris vooraf een positief advies heeft gekregen van het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris;
- Als binnen de vennootschap een college van elkaar onafhankelijke commissarissen is opgericht (enkel indien de vennootschap niet wettelijk verplicht is om een auditcomité op te richten).

Deze afwijkingsmogelijkheden zullen voor de OOB dan ook niet langer kunnen worden toegepast.

ii) Voor bepaalde niet-OOB

60. De Hoge Raad pleit voor het behoud van de bestaande “one to one”-regel voor bepaalde niet-OOB, namelijk voor de vennootschappen (geen OOB) die deel uitmaken van een groep die verplicht is (geconsolideerde) jaarrekeningen op te stellen en te publiceren.

61. Wat de **draagwijdte** van de beperking betreft, moet er volgens de verordening rekening worden gehouden niet alleen met de niet-controlediensten geleverd bij de gecontroleerde entiteit, maar ook met de prestaties bij haar moederonderneming of bij ondernemingen waarover zij controle heeft.

Met het oog op coherentie, is de Hoge Raad van oordeel dat de bestaande Belgische regeling dus best wordt bijgestuurd, zodat ook bij de niet-OOB niet alleen rekening wordt gehouden met de prestaties geleverd bij de gecontroleerde vennootschap of haar dochtervennootschappen, maar ook met de prestaties bij de moederonderneming, zoals dit het geval zal zijn voor de OOB ingevolge de verordening.

62. Wat de vrijstellingsmogelijkheden betreft, pleit de Hoge Raad voor het invoeren van een gelijkaardige regeling als voor de OOB: bij wijze van uitzondering kan een bevoegde autoriteit, op verzoek van de wettelijke auditor of het auditkantoor, een **vrijstelling** toestaan van de beperking, en dit voor een periode van maximaal twee boekjaren. Deze procedure zou in de plaats moeten komen van de bestaande afwijkingsmogelijkheid via een voorafgaand positief advies van het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris.

Ingeval dergelijke vrijstelling wordt toegestaan, dient dit volgens de Hoge Raad, naar analogie met de voorschriften van artikel 133, § 6 van het Wetboek van vennootschappen, wel te worden vermeld en verantwoord in de toelichting bij de (geconsolideerde) jaarrekening.

De twee andere bestaande afwijkingsmogelijkheden van artikel 133, § 6 van het Wetboek van vennootschappen, met name een gunstige beslissing van het auditcomité of de oprichting van een college van commissarissen, kunnen verder behouden blijven.

E. Duur van het mandaat van wettelijke controle op de jaarrekening

63. In België is de duur van het commissarismandaat historisch vastgesteld op drie jaar. Die duur lijkt niet te kort (met een jaarlijkse vernieuwing bestaat het gevaar dat een beroepsbeoefenaar zich onvoldoende in zijn opdracht kan inwerken, zeker met een complexe groepsstructuur of complexe bedrijfsactiviteiten) noch te lang (een al te lange duur zou kunnen het gevoel geven dat alles wel geweten is en niet aanzetten tot een gezonde concurrentie onder beroepsbeoefenaars).

Met een niet al te lange periodiciteit vermijdt men ook dat de algemene vergadering van aandeelhouders elk jaar routinematig de commissarisopdracht zou vernieuwen en zich onvoldoende inlaat met de procedure voor de benoeming van een commissaris.

64. Nu de OOB-verordening een “externe” rotatie invoert (zie hierna sub **F.**), komt onvermijdelijk de duur van een mandaat van wettelijke controle van jaarrekeningen ter sprake en rijst de vraag of die verlengd dan wel verkort moet worden, om de duur van een commissarismandaat te doen overeenstemmen met een veelvoud van opeenvolgende opdrachten vooraleer de wettelijke verplichting tot externe rotatie speelt.

65. De Hoge Raad acht het wenselijk om de duur van een mandaat op drie jaar te handhaven, dit is een termijn die zijn deugdelijkheid heeft bewezen en nooit is betwist, zomin door de betrokken ondernemingen als door de bedrijfsrevisoren.

66. De Hoge Raad benadrukt dat artikel 135 van het Wetboek van vennootschappen twee gevallen beoogt waarin een mandaat voortijdig wordt beëindigd, met name ontslag(neming) (“*démission*”) en opzegging (“*révocation*”):

- wanneer de gecontroleerde entiteit beslist om voortijdig een einde te stellen aan een mandaat, is er sprake van “ontslagen worden” of “opzegging” (gedwongen beëindiging ten aanzien van de commissaris / vrijwillige beëindiging ten aanzien van de gecontroleerde entiteit);
- wanneer de commissaris beslist om voortijdig een einde te stellen aan zijn mandaat, is er sprake van “ontslag nemen” of “ontslagneming” (vrijwillige beëindiging ten aanzien van de commissaris / gedwongen beëindiging ten aanzien van de gecontroleerde entiteit).

Terminologisch kan de wettekst wel enigszins verwarrend overkomen, want in de Nederlandstalige versie van artikel 135 van het Wetboek van vennootschappen wordt het begrip “ontslag” gebruikt, terwijl in de Franstalige versie het onderscheid wordt gemaakt tussen “*démission*” en “*révocation*”. is. De Hoge Raad wijst erop dat de auditrichtlijn, meer bepaald artikel 38, in dezelfde context respectievelijk spreekt van “ontslag” en “opzegging”.

Beide gevallen zijn nochtans fundamenteel verschillend, zowel qua omstandigheden als qua procedure. Dat verschil heeft ook gevolgen voor de partij die in voorkomend geval het bestaan van “wettige redenen” (voor de gecontroleerde entiteit) of “gewichtige persoonlijke redenen” (voor de commissaris) moet verantwoorden.

Uit het onderzoek van de meldingen van voortijdige beëindiging van een mandaat, ingediend bij de Hoge Raad overeenkomstig de voorschriften van artikel 135 van het Wetboek van vennootschappen, is gebleken dat een beëindiging soms op een derde manier wordt gekwalificeerd, met name als een voortijdige beëindiging beslist “in onderling overleg”.

De Hoge Raad wenst erop te wijzen dat noch het Wetboek van vennootschappen, noch de auditrichtlijn in de hypothese voorziet waarin een mandaat “in onderling overleg” tussen de

betrokken partijen wordt beëindigd, met andere woorden, de algemene vergadering - en zo aanwezig, de ondernemingsraad -, enerzijds, en de commissaris, anderzijds. **Volgens de Hoge Raad moet dergelijke melding geherkwalificeerd worden, hetzij als ontslag(neming) hetzij als opzegging, in functie van de verzoekende partij.**

De Hoge Raad vraagt dan ook dat uitsluitend deze twee mogelijkheden duidelijk voorkomen in artikel 135 van het Wetboek van vennootschappen.

67. De Hoge Raad vestigt de aandacht van de federale Minister, bevoegd voor Economie, erop dat aan artikel 38 van de auditrichtlijn een derde paragraaf is toegevoegd, in verband met de ontslagneming of de opzegging van een wettelijke auditor of een auditkantoor, die in het Belgisch recht dient te worden omgezet (artikel 135 van het Wetboek van vennootschappen).

Die paragraaf 3 bepaalt dat in geval van een wettelijke controle van een organisatie van openbaar belang, de lidstaten ervoor moeten zorgen dat aandeelhouders die 5 % of meer van de stemrechten of het aandelenkapitaal vertegenwoordigen, bij een nationale rechtbank een procedure kunnen inleiden voor ontslag van de wettelijke auditors of de auditkantoren, indien daartoe goede gronden bestaan.

F. Rotatie³⁵

68. De Europese Verordening (artikel 17) heeft voor de OOB de verplichte **externe rotatie** ingevoerd na een periode van maximum 10 jaar. Lidstaten hebben echter de mogelijkheid om deze maximumduur te verlengen tot een maximale duur van 20 jaar (dus maximaal 10 + 10 = 20 jaar) mits een aanbesteding en tot een maximale duur van 24 jaar (dus maximaal 10 + 14 = 24 jaar) ingeval van een gezamenlijke audit (college van commissarissen).

Dergelijke verlenging is slechts mogelijk na voorstel van het bestuursorgaan, op aanbeveling van het auditcomité en mits goedkeuring door de algemene vergadering.

Na het verstrijken van de maximumduur (van < 10 jaar, 10 jaar of meer, maximaal 20 jaar of maximaal 24 jaar) kan de OOB – op uitzonderlijke basis – aan de voor het publiek toezicht bevoegde autoriteit om een verlenging voor ten hoogste 2 jaar vragen.

69. De Hoge Raad pleit ervoor om voor de OOB maatregelen te nemen op nationaal niveau die moeten toelaten de maximumduur van de opeenvolgende controlemandaten te verlengen tot meer dan 10 jaar, met name:

- verlenging tot een duur van 18 jaar indien een aanbesteding in de zin van artikel 16 van de OOB-verordening wordt uitgevoerd; en
- verlenging tot een duur van 24 jaar op voorwaarde dat een college van commissarissen wordt aangesteld.

Voor zover de duur van het commissarismaandaat behouden blijft op 3 jaar, zou dit concreet impliceren dat er na 3 opeenvolgende commissarismaandaten kan beslist worden om dezelfde

³⁵ Voor een optimaal begrip van de problematiek kan verwezen worden naar de technische analyse van de teksten, zoals hierna opgenomen in **bijlage 8**, waarbij een vergelijking wordt gemaakt tussen de nieuwe Europese regelgeving en de bestaande Belgische voorschriften inzake de (externe en interne) rotatie.

commissaris in functie te behouden gedurende 3 bijkomende mandaten, op voorwaarde evenwel dat een aanbesteding in de zin van artikel 16 van de OOB-verordening wordt georganiseerd (dus 9 jaar + 9 jaar = 18 jaar in totaal), of zelfs gedurende 5 bijkomende mandaten voor zover een college wordt aangesteld (dus 9 jaar + 15 jaar = 24 jaar in totaal).

Wat de aanbestedingsprocedure in de zin van artikel 16 van de OOB-verordening betreft, pleit de Hoge Raad ervoor om slechts éénmaal op het einde van de eerste 9 jaar van de mandaten deze procedure te organiseren.

70. De Hoge Raad vestigt de aandacht van de Minister op het feit dat het Wetboek van vennootschappen zal moeten vervolledigd worden om de huidige rol te handhaven die in het Belgisch recht bij wet aan de ondernemingsraad is toegewezen, ingeval van de aanbestedingsprocedure in de zin van artikel 16 van de OOB-verordening, teneinde rekening te houden met de nieuwe voormelde procedure.

Het wettelijk kader - zoals op Europees niveau geregeld op het vlak van de benoeming van de wettelijke auditor of auditkantoor - is opgenomen in artikel 37 van de auditrichtlijn; de tweede paragraaf van dit artikel laat de lidstaten inderdaad toe om op nationaal niveau de modaliteiten te bepalen voor de benoeming van de wettelijke auditor of het auditkantoor door de algemene aandeelhoudersvergadering "mits deze regelingen of modaliteiten bedoeld zijn om te waarborgen dat de wettelijke auditor of het auditkantoor onafhankelijk is (...)".

71. In de OOB-verordening wordt uitdrukkelijk in de mogelijkheid voorzien dat de OOB, na het verstrijken van de maximumduur van het mandaat, op uitzonderlijke basis aan de autoriteit belast met het publiek toezicht kan verzoeken om een verlenging toe te staan met het oog op het opnieuw benoemen van de wettelijke auditor of het auditkantoor voor een voortgezette opdracht, en dit voor een bijkomende periode van ten hoogste twee jaar (artikel 17, 6).

72. In verband met de **interne rotatie**, is de Hoge Raad voorstander van het behoud van de huidige Belgische regeling, zowel wat het toepassingsgebied betreft (commissarismandaten bij OOB of de belangrijke Belgische of buitenlandse filialen van de OOB naar Belgisch recht wanneer deze geconsolideerde jaarrekeningen opstelt) als wat de periodiciteit van 6 jaar betreft. Wat de periodiciteit betreft, valt de verplichte interne rotatie dan immers samen met het verstrijken van twee opeenvolgende commissarismandaten van 3 jaar.

73. De Hoge Raad acht het wenselijk om de Belgische voorschriften inzake (interne) rotatie, zoals momenteel opgenomen in de Normen van het IBR inzake bepaalde aspecten verbonden met de onafhankelijkheid van de commissaris (in werking op 29 juni 2008), in te schrijven in 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.

74. Tenslotte vestigt de Hoge Raad de aandacht van de Minister op de noodzaak om de overgangsbepalingen inzake de rotatie, zoals opgenomen in artikel 41 van de Verordening, éénvoudig te interpreteren.

Bijlage 1 Specifieke regels voor organisaties van openbaar belang in het licht van de Europese verordening van 2014		
Basis in de auditrichtlijn / OOB-verordening	Voorschrift in de OOB-verordening	Huidige bepaling in het Belgisch recht
1. Honoraria		
Honoraria (artikel 4 van de verordening) - ter aanvulling van artikel 25 van de richtlijn	<ul style="list-style-type: none"> - Geen resultaatgebonden honoraria voor de wettelijke controle van jaarrekeningen - Verhouding audithonoraria /niet-audithonoraria maximum 70 % over een periode van drie opeenvolgende jaren - Maximum 15 % aan honoraria van de wettelijke auditor of het auditkantoor uit een OOB - Indien meer dan 15 % moeten veiligheidsmaatregelen worden genomen en aan het auditcomité meegedeeld 	<p>Norm onafhankelijkheid van 2007</p> <p>Wetboek van vennootschappen</p> <p>Norm onafhankelijkheid van 2007</p>
2. Met de wettelijke controle van jaarrekeningen onverenigbare opdrachten (niet-controlediensten)		
Verboden niet-controlediensten in het kader van een wettelijke controle van jaarrekeningen (artikel 5 van de verordening) - ter aanvulling van artikel 25 van de richtlijn	- Met de wettelijke controle van jaarrekeningen onverenigbare opdrachten	Wetboek van vennootschappen + uitvoeringsbesluit van 30 januari 2001
3. Beoordeling van de controlerisico's		
Beoordeling van de controlerisico's (artikel 6 van de verordening) - ter aanvulling van artikel 22ter van de richtlijn	- Jaarlijkse bevestiging aan het auditcomité + bespreking met de leden van het auditcomité	Norm onafhankelijkheid van 2007

Specifieke regels voor organisaties van openbaar belang in het licht van de Europese verordening van 2014 (vervolg)		
Basis in de auditrichtlijn / OOB-verordening	Voorschrift in de OOB-verordening	Huidige bepaling in het Belgisch recht
4. Vaststelling van onregelmatigheden (inclusief fraude)		
Vaststelling van onregelmatigheden (inclusief fraude) (artikel 7 van de verordening) - ter aanvulling van artikel 21, § 2 van de richtlijn	<ul style="list-style-type: none"> - Wanneer onregelmatigheden zijn vastgesteld, de verantwoordelijken van de onderneming verzoeken de zaak te onderzoeken en passende maatregelen te nemen - Indien geen passende maatregelen worden genomen, de door de lidstaat aan te wijzen nationale autoriteit op de hoogte brengen 	Wetboek van vennootschappen Witwaswet ISA 240
5. Interne organisatie van het auditkantoor		
Interne organisatie van het auditkantoor (artikel 8 van de verordening) - ter aanvulling van artikel 24bis van de richtlijn + considerans (10) van 2014	- Regels verwant met die van de norm ISQC 1	ISQC 1 Geldt voor alle auditkantoren, of, zo niet, voor alle wettelijke auditors
6. Toepassing van internationale controlestandaarden		
Toepassing van internationale controlestandaarden (artikel 9 van de verordening) - ter aanvulling van artikel 26 van de richtlijn	- Toepassing van de ISA standaarden	ISA's (zoals goedgekeurd in 2009) Gelden voor alle jaarrekeningcontroles

Specifieke regels voor organisaties van openbaar belang in het licht van de Europese verordening van 2014 (vervolg)		
Basis in de auditrichtlijn / OOB-verordening	Voorschrift in de OOB-verordening	Huidige bepaling in het Belgisch recht
7. Controleverklaring (verslag met publiek karakter)		
Controleverklaring (artikel 10 van de verordening) - ter aanvulling van artikel 28 van de richtlijn	- Aanvullende gegevens opnemen in de controleverklaring (verslag met publiek karakter)	Wetboek van vennootschappen Aanvullende norm bij de ISA's Geldt voor alle jaarrekeningcontroles
8. Aanvullend verslag aan het auditcomité (verslag zonder publiek karakter)		
Aanvullend verslag aan het auditcomité (artikel 11 van de verordening)	- Aanvullend verslag aan het auditcomité (verslag zonder publiek karakter)	Geen gelijkaardige regel in het Belgisch recht
9. Signaalfunctie van de wettelijke auditor ten aanzien van de nationale toezichthouder op de genoteerde vennootschappen (in België de FSMA) en de nationale autoriteit die verantwoordelijk is voor het prudentieel toezicht op de kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen (in België de NBB)		
Signaalfunctie ten aanzien van de FSMA / de NBB (artikel 12 van de verordening)	- Waarschuwing indien gevoelige informatie aan het licht komt	Geen echt identieke regel maar wel verwante voorschriften: - Wetboek van vennootschappen - Wet van 25 april 2014 op het statuut van en het toezicht op kredietinstellingen - Wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen

Specifieke regels voor organisaties van openbaar belang in het licht van de Europese verordening van 2014 (vervolg)		
Basis in de auditrichtlijn / OOB-verordening	Voorschrift in de OOB-verordening	Huidige bepaling in het Belgisch recht
10. Transparantieverlag (met publiek karakter) over het auditkantoor in het licht van zijn opdrachten bij organisaties van openbaar belang		
Transparantieverlag (artikel 13 van de verordening)	- Verslag (met publiek karakter) over het auditkantoor in het licht van zijn opdrachten bij organisaties van openbaar belang	Wet van 1953 Waalse decreten van 30 april 2009
11. Mededeling van audit / niet-audithonoraria aan de autoriteit belast met het publiek toezicht op de wettelijke auditors		
Audit- / niet-audithonoraria bij OOB (artikel 14 van de verordening)	- Mededeling van deze informatie aan de autoriteit belast met het publiek toezicht op de wettelijke auditors	Geen gelijkaardige regel in het Belgisch recht
12. Bewaring van controledocumenten		
Bewaring van controledocumenten (artikel 15 van de verordening) - ter aanvulling van artikel 24ter (§§ 3 tot 7) van de richtlijn	- Bewaring van de documenten gedurende ten minste 5 jaar (op nationaal niveau kan een langere periode worden vastgesteld)	Wet van 1953 + KB plichtenleer van 1994
13. Benoemingsprocedure van de wettelijke auditor (artikel 16 van de verordening)		
Benoemingsprocedure van de wettelijke auditor (artikel 16 van de verordening)		Wetboek van vennootschappen Wet van 25 april 2014 op het statuut van en het toezicht op kredietinstellingen Wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen

Specifieke regels voor organisaties van openbaar belang in het licht van de Europese verordening van 2014 (vervolg)		
Basis in de auditrichtlijn / OOB-verordening	Voorschrift in de OOB-verordening	Huidige bepaling in het Belgisch recht
14. Kenmerken van een controleopdracht		
Kenmerken van een controleopdracht (artikelen 17 en 41 - overgangsmaatregelen - van de verordening)	<ul style="list-style-type: none"> - Duur van een opdracht van wettelijke controle van jaarrekeningen - Externe rotatie - Interne rotatie 	<ul style="list-style-type: none"> - Wetboek van vennootschappen - Duur van een mandaat = 3 jaar - Norm onafhankelijkheid van 2007 (geldt voor controleopdrachten bij OOB, in geval van een mandaat <i>intuitu personae</i>) - Waalse decreten van 30 april 2009 - Norm onafhankelijkheid van 2007 (geldt voor controleopdrachten bij OOB)
15. Overdracht van een controledossier bij wissel van wettelijke auditor van jaarrekeningen		
Overdracht van het dossier (artikel 18 van de verordening)	- Overdracht van een controledossier bij wissel van wettelijke auditor van jaarrekeningen	Wet van 1953 + KB plichtenleer van 1994 Soepeler procedure in het Belgisch recht voor alle jaarrekeningcontroles
16. Voortijdige beëindiging van controleopdrachten		
Voortijdige beëindiging van wettelijke controleopdrachten (artikel 19 van de verordening) - ter aanvulling van artikel 38 van de auditrichtlijn	- Mededeling van gegevens aan de autoriteit belast met het publiek toezicht op de wettelijke auditors	Wetboek van vennootschappen Wet van 25 april 2014 op het statuut van en het toezicht op kredietinstellingen Wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen

Bijlage 2
De controlestandaarden toepasselijk op wettelijke controles van jaarrekeningen –
Europees rechtskader

Artikel 26 van de auditrichtlijn handelt specifiek over de toe te passen controlestandaarden en dus over de controlemethodologie voor de controle van rekeningen:

Artikel 26

Controlestandaarden

1. De lidstaten schrijven voor dat wettelijke auditors en auditkantoren hun wettelijke controles uitvoeren met inachtneming van de internationale controlestandaarden die door de Commissie zijn goedgekeurd overeenkomstig lid 3.

De lidstaten kunnen een nationale controlestandaard, of nationale controleprocedures of -vereisten toepassen zolang de Commissie geen internationale controlestandaard betreffende hetzelfde aspect heeft goedgekeurd.

2. Voor de toepassing van lid 1 betekent „internationale controlestandaarden” de International Standards on Auditing (ISAs), de International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1) en andere daarmee verband houdende standaarden die zijn uitgebracht door de International Federation of Accountants (IFAC) via de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), voor zover zij relevant zijn voor wettelijke controles van financiële overzichten.

3. De Commissie is bevoegd overeenkomstig artikel 48 bis gedelegeerde handelingen vast te stellen, houdende de in lid 1 bedoelde internationale controlestandaarden op het gebied van de controlepraktijk, onafhankelijkheid en interne kwaliteitscontroles van wettelijke auditors en auditkantoren ten behoeve van de toepassing van die standaarden in de Unie.

De Commissie kan de internationale controlestandaarden enkel goedkeuren indien zij:

- a) volgens geijkte procedures, onder publiek toezicht en op transparante wijze zijn opgesteld en internationaal algemeen aanvaard zijn;
- b) bijdragen tot een grote geloofwaardigheid en hoge kwaliteit van de jaarlijkse of geconsolideerde financiële overzichten in overeenstemming met de beginselen die zijn neergelegd in artikel 4, lid 3, van Richtlijn 2013/34/EU;
- c) bevorderlijk zijn voor het algemeen belang van de Unie; en
- d) geen wijziging inhouden van de vereisten van deze richtlijn of een aanvulling vormen op die vereisten afgezien van die in hoofdstuk IV en de artikelen 27 en 28.

4. Niettegenstaande lid 1, tweede alinea, mogen de lidstaten controlewerkzaamheden of -vereisten verplicht stellen naast de door de Commissie vastgestelde internationale controlestandaarden, maar alleen

- a) indien die controlewerkzaamheden of -vereisten nodig zijn om uitvoering te geven aan nationale wettelijke vereisten betreffende de reikwijdte van de wettelijke controles; of
- b) in de mate die nodig is om bij te dragen aan de geloofwaardigheid en de kwaliteit van de financiële overzichten.

De lidstaten doen van de controlewerkzaamheden of -vereisten, ten minste drie maanden voor de inwerkingtreding ervan of, in geval van vereisten die reeds bestonden op het tijdstip van vaststelling van een internationale controlestandaard, uiterlijk binnen drie maanden na de vaststelling van de desbetreffende internationale controlestandaard, mededeling aan de Commissie.

5. Indien een lidstaat de wettelijke controle van kleine ondernemingen verlangt, kan hij bepalen dat toepassing van de in lid 1 bedoelde controlestandaarden evenredig moet zijn met de omvang en de complexiteit van de

activiteiten van die ondernemingen. De lidstaten kunnen maatregelen nemen om te zorgen voor de evenredige toepassing van de controlestandaarden op de wettelijke controles van kleine ondernemingen.

Artikel 9 van de OOB-verordening handelt eveneens over de toe te passen controlestandaarden en dus over de controlemethodologie voor de controle van rekeningen van organisaties van openbaar belang:

Artikel 9

Internationale controlestandaarden

De Commissie is bevoegd overeenkomstig artikel 39 middels gedelegeerde handelingen de in artikel 26 van Richtlijn 2006/43/EG bedoelde internationale controlestandaarden aan te nemen en in de Unie toe te passen, op het gebied van controlepraktijk, en de onafhankelijkheid van en interne kwaliteitscontrole op wettelijke auditors en auditkantoren, op voorwaarde dat deze standaarden voldoen aan de voorschriften van de punten a), b) en c) van artikel 26, lid 3, van Richtlijn 2006/43/EG, en dat zij de voorschriften van de onderhavige verordening niet wijzigt of, met uitzondering van die welke in de artikelen 7, 8 en 18 van deze verordening zijn vastgesteld, aanvult.

Bijlage 3
Het commissarisverslag – Huidig wettelijk en reglementair kader in België

Het verslag, opgesteld na afloop van de wettelijke controle van de jaarrekening - zowel statutair als geconsolideerd - wordt thans in het Belgisch recht geregeld, zowel qua

- structuur en inhoud
- typologie en
- aard van het verslag.

A. Structuur en inhoud van het commissarisverslag

Na afloop van de wettelijke controle van de jaarrekening - zowel statutair als geconsolideerd - wordt elk jaar een commissarisverslag opgesteld, waarvan de structuur en de inhoud door het Wetboek van vennootschappen zijn vastgesteld:

- *Voor de statutaire jaarrekening*

Artikel 144 van het Wetboek van Vennootschappen

Het verslag van de commissarissen bedoeld in artikel 143 moet volgende elementen bevatten :

- 1° *een inleiding*, waarin ten minste wordt vermeld op welke jaarrekening de controle betrekking heeft en volgens welk boekhoudkundig referentiestelsel ze werd opgesteld;
- 2° *een beschrijving van de reikwijdte van de controle*, waarin ten minste wordt aangegeven welke normen voor de controle bij de uitvoering ervan zijn in acht genomen en of zij van het bestuursorgaan en aangestelden van de vennootschap de toelichtingen en de informatie hebben bekomen die nodig is voor hun controle;
- 3° een vermelding die aangeeft dat de boekhouding is gevoerd in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die daarop van toepassing zijn;
- 4° *een verklaring* waarin de commissarissen hun oordeel geven of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de vennootschap overeenkomstig het toepasselijk boekhoudkundig referentiestelsel en, in voorkomend geval, of de jaarrekening aan de wettelijke vereisten voldoet. De verklaring kan de vorm aannemen van een verklaring zonder voorbehoud, een verklaring met voorbehoud, een afkeurende verklaring, of indien de commissarissen geen oordeel kunnen uitspreken, een onthoudende verklaring;
- 5° een verwijzing naar bepaalde aangelegenheden waarop de commissarissen in het bijzonder de aandacht vestigen ongeacht of al dan niet een voorbehoud werd opgenomen in de verklaring;
- 6° een vermelding die aangeeft of het jaarverslag de door de artikelen 95 en 96 vereiste inlichtingen bevat en in overeenstemming is met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar;
- 7° een vermelding die aangeeft of de winstbestemming die aan de algemene vergadering wordt voorgelegd, in overeenstemming is met de statuten en met dit Wetboek;
- 8° de vermelding of zij kennis hebben gekregen van verrichtingen gedaan of beslissingen genomen met overtreding van de statuten of van de bepalingen van dit Wetboek. Deze laatste vermelding kan echter worden weggelaten wanneer de openbaarmaking van de overtreding aan de vennootschap onverantwoorde schade kan berokkenen, onder meer

omdat het bestuursorgaan gepaste maatregelen heeft genomen om de aldus ontstane onwettige toestand te verhelpen.

Het verslag wordt ondertekend en gedagtekend door de commissarissen.

- *Voor de geconsolideerde jaarrekening*

Artikel 148 van het Wetboek van Vennootschappen

De commissarissen of de bedrijfsrevisoren aangesteld voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening stellen een omstandig schriftelijk verslag op dat de volgende elementen bevat :

- 1° *een inleiding*, waarin ten minste wordt vermeld op welke geconsolideerde jaarrekening de controle betrekking heeft en volgens welk boekhoudkundig referentiestelsel ze werd opgesteld;
- 2° *een beschrijving van de reikwijdte van de controle*, waarin ten minste wordt aangegeven welke normen voor de uitvoering van de controle in acht zijn genomen en of de commissarissen of de aangeduide bedrijfsrevisoren de toelichtingen en de informatie hebben bekomen die nodig is voor hun controle;
- 3° *een verklaring*, waarin de commissarissen of de aangestelde bedrijfsrevisoren hun oordeel geven of de geconsolideerde jaarrekening een getrouw beeld geeft van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van het geconsolideerd geheel overeenkomstig het toepasselijk boekhoudkundig referentiestelsel en, in voorkomend geval, of de geconsolideerde jaarrekening aan de wettelijke vereisten voldoet; de verklaring kan de vorm aannemen van een verklaring zonder voorbehoud, een verklaring met voorbehoud, een afkeurende verklaring of, indien de commissarissen of de bedrijfsrevisoren geen oordeel kunnen uitspreken, een onthoudende verklaring;
- 4° een verwijzing naar bepaalde aangelegenheden waarop de commissarissen of de aangestelde bedrijfsrevisoren in het bijzonder de aandacht vestigen ongeacht of al dan niet een voorbehoud werd opgenomen in de verklaring;
- 5° een vermelding die aangeeft of het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening de door de wet vereiste inlichtingen bevat en al dan niet in overeenstemming is met de geconsolideerde jaarrekening voor hetzelfde boekjaar.

Het verslag wordt door de commissarissen of aangestelde bedrijfsrevisoren ondertekend en gedagtekend.

Ingeval de jaarrekening van de moederonderneming aan de geconsolideerde jaarrekening is gehecht, kan het krachtens dit artikel vereiste verslag van de commissarissen of van de aangestelde bedrijfsrevisoren gecombineerd worden met het in artikel 144 vereiste verslag van de commissarissen betreffende de jaarrekening van de moederonderneming.

Deze Belgische wetsbepalingen dienen samen te worden gelezen met de beroepsnormen die voor bedrijfsrevisoren gelden in het kader van de jaarrekeningcontrole.

Dat zijn meer bepaald de volgende normen (die zijn goedgekeurd zoals bedoeld in artikel 30 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):

- **de regels voor het verslag dat moet worden opgesteld na afloop van de jaarrekeningcontrole** zijn vastgelegd in de norm¹ van 10 november 2009 houdende toepassing van de ISA's in België.

Deze norm verwijst in het bijzonder naar de volgende internationale controlestandaarden:

- ISA 700 Oordeel en rapportering over de financiële overzichten
- ISA 705 Aanpassingen van het oordeel in de verklaring van de onafhankelijke auditor
- ISA 706 Toelichtende paragrafen en paragrafen inzake overige aangelegenheden, toegevoegd in de verklaring van de onafhankelijke auditor

- **de precieze formulering van het commissarisverslag** is vastgelegd in de Bijkomende norm² van 29 maart 2013 bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA's) - Het commissarisverslag in het kader van een controle van financiële overzichten overeenkomstig de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen en andere aspecten met betrekking tot de opdracht van de commissaris.

B. Typologie van het commissarisverslag

Na afloop van de wettelijke controle van de jaarrekening - zowel statutair als geconsolideerd - wordt elk jaar een commissarisverslag opgesteld, waarvan de typologie door het Wetboek van vennootschappen is vastgesteld:

- *Voor de statutaire jaarrekening*

Artikel 144, lid 1, 4° (*partim*) van het Wetboek van vennootschappen:

Het verslag van de commissarissen bedoeld in artikel 143 moet volgende elementen bevatten:

(...)

4° (...) De verklaring kan de vorm aannemen van een verklaring zonder voorbehoud, een verklaring met voorbehoud, een afkeurende verklaring, of indien de commissarissen geen oordeel kunnen uitspreken, een onthoudende verklaring;

(...)

- *Voor de geconsolideerde jaarrekening*

Artikel 148, lid 1, 3° (*partim*) van het Wetboek van vennootschappen:

De commissarissen of de bedrijfsrevisoren aangesteld voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening stellen een omstandig schriftelijk verslag op dat de volgende elementen bevat:

(...)

3° (...) de verklaring kan de vorm aannemen van een verklaring zonder voorbehoud, een verklaring met voorbehoud, een afkeurende verklaring of, indien de commissarissen of de bedrijfsrevisoren geen oordeel kunnen uitspreken, een onthoudende verklaring;

(...)

¹ Deze norm werd op 15 december 2009 goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en op 1 april 2010 door de federale Minister bevoegd voor Economie (bericht over de goedkeuring gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 16 april 2010 en een *erratum* in het *Belgisch Staatsblad* van 28 april 2010 - derde editie).

² Deze norm werd op 25 april 2013 goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en op 22 augustus 2013 door de federale Minister bevoegd voor Economie (bericht over de goedkeuring gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 28 augustus 2013).

De norm³ van 10 november 2009 houdende toepassing van de ISA's in België legt de regels vast voor de bewoordingen van het verslag na afloop van de jaarrekeningcontrole.

In het bijzonder kan verwezen worden naar de volgende drie internationale controlestandaarden die specifiek handelen over de typologie van de controleverklaring:

- ISA 700 Oordeel en rapportering over de financiële overzichten
- ISA 705 Aanpassingen van het oordeel in de verklaring van de onafhankelijke auditor
- ISA 706 Toelichtende paragrafen en paragrafen inzake overige aangelegenheden, toegevoegd in de verklaring van de onafhankelijke auditor

De bijkomende norm⁴ van 29 maart 2013 bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA's) - Het commissarisverslag in het kader van een controle van financiële overzichten overeenkomstig de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen en andere aspecten met betrekking tot de opdracht van de commissaris, regelt de precieze formulering van het commissarisverslag.

Paragraaf 21 van de voornoemde norm van 29 maart 2013 bepaalt in dit verband het volgende:

De commissaris dient, naargelang van de omstandigheden, een verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening uit te brengen, met inbegrip van :

- een onaangepast of aangepast oordeel overeenkomstig de ISA's 700 en 705; (Par.A9)
- In voorkomend geval, een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden, overeenkomstig ISA 706. (Par. A10)

A10. Indien de commissaris van oordeel is dat hij, overeenkomstig de bepalingen van artikel 144, eerste lid, 5° en artikel 148, eerste lid, 4° van het Wetboek van vennootschappen, een verwijzing dient op te nemen naar bepaalde aangelegenheden waarop hij in het bijzonder de aandacht vestigt, dan neemt hij, overeenkomstig ISA 706, een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden in zijn verslag op.

C. Aard van het commissarisverslag

In Belgisch recht is het commissarisverslag dat na elke wettelijke jaarrekeningcontrole wordt opgesteld, bestemd voor de opdrachtgevers, met andere woorden, de aandeelhouders en, zo aanwezig, de ondernemingsraad (artikel 151, 1° van het Wetboek van vennootschappen), die beiden een rol spelen in de benoeming van de commissaris (artikel 156, lid 1 van het Wetboek van vennootschappen), maar ook voor derden in het algemeen, aangezien de commissaris een opdracht van algemeen belang uitvoert.

Het commissarisverslag is dan ook een "publiek" document dat samen met de jaarrekening bij de Balanscentrale van de Nationale Bank van België moet worden neergelegd.

³ Deze norm werd op 15 december 2009 goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en op 1 april 2010 door de federale Minister bevoegd voor Economie (bericht over de goedkeuring gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 16 april 2010 en een *erratum* in het *Belgisch Staatsblad* van 28 april 2010 - derde editie).

⁴ Deze norm werd op 25 april 2013 goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en op 22 augustus 2013 door de federale Minister bevoegd voor Economie (bericht over de goedkeuring gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 28 augustus 2013).

Bijlage 4
De controleverklaring - Wijzigingen in de Europese rechtsregels

De passages die **vetjes en onderstreept** zijn weergegeven in de kolom met de tekst van de auditrichtlijn komen momenteel niet als dusdanig voor in de betrokken passages van het Wetboek van vennootschappen en moeten dus in Belgisch recht worden omgezet, hetgeen evenwel geen inhoudelijke wijzigingen impliceert.

In verband met het commissarisverslag over de statutaire jaarrekening

Artikel 28, § 2 van de auditrichtlijn	Artikel 144, lid 1 van het Wetboek van vennootschappen
De controleverklaring wordt op schrift gesteld en:	Het verslag van de commissarissen bedoeld in artikel 143 moet volgende elementen bevatten :
a) <u>zij identificeert de entiteit waarvan de financiële overzichten of de geconsolideerde financiële overzichten het voorwerp van wettelijke controle zijn; zij vermeldt de financiële overzichten of geconsolideerde financiële overzichten en de datum en periode waarop zij betrekking hebben</u> ; zij identificeert het stelsel inzake financiële verslaggeving dat is toegepast bij het opstellen;	1° <i>een inleiding</i> , waarin ten minste wordt vermeld op welke jaarrekening de controle betrekking heeft en volgens welk boekhoudkundig referentiestelsel ze werd opgesteld;
b) zij bevat een beschrijving van de reikwijdte van de wettelijke controle, waarin ten minste wordt aangegeven welke controlestandaarden bij de uitvoering van de wettelijke controle in acht zijn genomen;	2° <i>een beschrijving van de reikwijdte van de controle</i> , waarin ten minste wordt aangegeven welke normen voor de controle bij de uitvoering ervan zijn in acht genomen en of zij van het bestuursorgaan en aangestelden van de vennootschap de toelichtingen en de informatie hebben bekomen die nodig is voor hun controle;
c) zij bevat een controleoordeel dat een oordeel zonder voorbehoud, een oordeel met voorbehoud of een afkeurend oordeel kan zijn en waarin de wettelijke auditor(s) of het (de) auditkanto(o)r(en) duidelijk zijn (hun) oordeel geeft (geven) met betrekking tot het volgende:	4° <i>een verklaring</i> waarin de commissarissen hun oordeel geven of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de vennootschap overeenkomstig het toepasselijk boekhoudkundig referentiestelsel en, in voorkomend geval, of de jaarrekening aan de wettelijke vereisten voldoet. De verklaring kan de vorm aannemen van een verklaring zonder voorbehoud, een verklaring met
i) of de financiële overzichten een getrouw beeld geven overeenkomstig het relevante stelsel inzake financiële verslaggeving; en	
ii) in voorkomend geval, of de financiële overzichten aan de wettelijke vereisten	

voldoen.	voorbehoud, een afkeurende verklaring, of indien de commissarissen geen oordeel kunnen uitspreken, een onthoudende verklaring;
Indien de wettelijke auditor(s) of het (de) auditkanto(o)r(en) geen controleoordeel kan (kunnen) formuleren, bevat de controleverklaring een verklaring van oordeelsonthouding;	
d) vermeldt andere zaken waarop de wettelijke auditor(s) of het (de) auditkanto(o)r(en) nadrukkelijk de aandacht vestigt (vestigen), <u>zonder in het controleoordeel een voorbehoud te maken;</u>	5° een verwijzing naar bepaalde aangelegenheden waarop de commissarissen in het bijzonder de aandacht vestigen ongeacht of al dan niet een voorbehoud werd opgenomen in de verklaring;
e) bevat een oordeel en een verklaring, die beide zijn gebaseerd op de in de loop van de controle verrichte werkzaamheden, als bedoeld in artikel 34, lid 1, tweede alinea, van Richtlijn 2013/34/EU;	6° een vermelding die aangeeft of het jaarverslag de door de artikelen 95 en 96 vereiste inlichtingen bevat en in overeenstemming is met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar;
<u>f) bevat een verklaring betreffende materiële onzekerheden die verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die mogelijk aanzienlijke twijfel doen rijzen over het vermogen van de entiteit om haar bedrijfsactiviteiten voort te zetten;</u>	
<u>g) zij vermeldt de vestigingsplaats van de wettelijke auditor(s) of het (de) auditkanto(o)ren.</u>	
De lidstaten kunnen aanvullende eisen stellen met betrekking tot de inhoud van de controleverklaring.	Het verslag van de commissarissen bedoeld in artikel 143 moet volgende elementen bevatten: (...) 3° een vermelding die aangeeft dat de boekhouding is gevoerd in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die daarop van toepassing zijn; (...) 7° een vermelding die aangeeft of de winstbestemming die aan de algemene vergadering wordt voorgelegd, in overeenstemming is met de statuten en met dit Wetboek; 8° de vermelding of zij kennis hebben gekregen van verrichtingen gedaan of beslissingen genomen met overtreding van de statuten of van de bepalingen van dit Wetboek. Deze laatste vermelding kan echter worden weggelaten wanneer de openbaarmaking van de overtreding aan de vennootschap onverantwoorde schade kan berokkenen, onder meer omdat het bestuursorgaan

	gepaste maatregelen heeft genomen om de aldus ontstane onwettige toestand te verhelpen.
--	---

In verband met het commissarisverslag over de geconsolideerde jaarrekening

Artikel 28, § 5, lid 1 en 2 van de auditrichtlijn	Artikel 148, lid 1 van het Wetboek van vennootschappen
De controleverklaring van de wettelijke auditor of het auditkantoor over de geconsolideerde financiële overzichten voldoet aan de in de leden 1 tot en met 4 vastgelegde voorschriften.	De commissarissen of de bedrijfsrevisoren aangesteld voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening stellen een omstandig schriftelijk verslag op dat de volgende elementen bevat:
	1° <i>een inleiding</i> , waarin ten minste wordt vermeld op welke geconsolideerde jaarrekening de controle betrekking heeft en volgens welk boekhoudkundig referentiestelsel ze werd opgesteld;
	2° <i>een beschrijving van de reikwijdte van de controle</i> , waarin ten minste wordt aangegeven welke normen voor de uitvoering van de controle in acht zijn genomen en of de commissarissen of de aangeduide bedrijfsrevisoren de toelichtingen en de informatie hebben bekomen die nodig is voor hun controle;
	3° <i>een verklaring</i> , waarin de commissarissen of de aangestelde bedrijfsrevisoren hun oordeel geven of de geconsolideerde jaarrekening een getrouw beeld geeft van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van het geconsolideerd geheel overeenkomstig het toepasselijk boekhoudkundig referentiestelsel en, in voorkomend geval, of de geconsolideerde jaarrekening aan de wettelijke vereisten voldoet; de verklaring kan de vorm aannemen van een verklaring zonder voorbehoud, een verklaring met voorbehoud, een afkeurende verklaring of, indien de commissarissen of de bedrijfsrevisoren geen oordeel kunnen uitspreken, een onthoudende verklaring;
	4° een verwijzing naar bepaalde aangelegenheden waarop de commissarissen of de aangestelde

	bedrijfsrevisoren in het bijzonder de aandacht vestigen ongeacht of al dan niet een voorbehoud werd opgenomen in de verklaring;
Bij de beoordeling van de samenhang tussen het bestuursverslag en de financiële overzichten overeenkomstig lid 2, punt e), houdt de wettelijke auditor of het auditkantoor rekening met de geconsolideerde financiële overzichten en het geconsolideerde bestuursverslag.	5° een vermelding die aangeeft of het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening de door de wet vereiste inlichtingen bevat en al dan niet in overeenstemming is met de geconsolideerde jaarrekening voor hetzelfde boekjaar.
Artikel 28, § 5, lid 3 van de auditrichtlijn	Artikel 148, lid 3 van het Wetboek van vennootschappen
Indien de jaarlijkse financiële overzichten van de moederonderneming bij de geconsolideerde financiële overzichten zijn gevoegd, kunnen de bij dit artikel verlangde controleverklaringen van de wettelijke auditors of auditkantoren worden gecombineerd.	Ingeval de jaarrekening van de moederonderneming aan de geconsolideerde jaarrekening is gehecht, kan het krachtens dit artikel vereiste verslag van de commissarissen of van de aangestelde bedrijfsrevisoren gecombineerd worden met het in artikel 144 vereiste verslag van de commissarissen betreffende de jaarrekening van de moederonderneming.

Artikel 28, § 4 (partim) van de auditrichtlijn	Artikel 144, lid 2 van het Wetboek van vennootschappen
De controleverklaring wordt door de wettelijke auditor ondertekend en gedagtekend.	Het verslag wordt ondertekend en gedagtekend door de commissarissen.
	Artikel 148, lid 2 van het Wetboek van vennootschappen
<u>Indien de wettelijke controle wordt uitgevoerd door een auditkantoor, wordt de controleverklaring ondertekend door ten minste de wettelijke auditor(s) die namens het auditkantoor de wettelijke controle heeft (hebben) verricht.</u>	Het verslag wordt door de commissarissen of aangestelde bedrijfsrevisoren ondertekend en gedagtekend.

[...]

In uitzonderlijke omstandigheden **kunnen** de lidstaten **bepalen** dat deze handtekening(en) niet openbaar hoeft (hoeven) te worden gemaakt indien dit tot een imminente en aanzienlijke bedreiging voor de persoonlijke veiligheid van enige persoon zou kunnen leiden. De naam/namen van de betrokken persoon/personen is/zijn in ieder geval bekend bij de betrokken bevoegde autoriteiten.

Bijlage 5
Het transparantieverlag – Wijzigingen in de Europese rechtsregels

OOB-verordening	Vroegere Europese bepaling (auditrichtlijn)
<p><i>Artikel 13</i> Transparantieverlag</p>	<p><i>Artikel 40</i> Transparantieverlag</p>
<p>1. Een wettelijke auditor die of een auditkantoor dat wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang uitvoert, maakt uiterlijk vier maanden na afloop van elk boekjaar een jaarlijks transparantieverlag openbaar. <u>Dat transparantieverlag wordt gepubliceerd op de website van de wettelijke auditor of het auditkantoor en dient gedurende ten minste vijf jaar na de publicatie ervan op de website, op deze website beschikbaar te blijven. Indien de wettelijke auditor in dienst is bij een auditkantoor, berusten de verplichtingen uit hoofde van dit artikel bij het auditkantoor.</u></p> <p><u>Een wettelijke auditor of een auditkantoor mag zijn gepubliceerde jaarlijkse transparantieverlag wijzigen. In dat geval geeft de wettelijke auditor of het auditkantoor aan dat het een bijgewerkte versie van het verslag betreft, en dient de oorspronkelijke versie van het verslag op de website beschikbaar te blijven.</u></p> <p><u>Wettelijke auditors en auditkantoren delen de bevoegde autoriteiten mee dat het transparantieverlag is gepubliceerd op de website van de wettelijke auditor of het auditkantoor of, in voorkomend geval, dat het is bijgewerkt.</u></p>	<p>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,</p>
<p>2. Het jaarlijkse transparantieverlag bevat ten minste de volgende informatie:</p>	<p>jaarlijkse transparantieverlagen bekendmaken waarin ten minste de volgende informatie is opgenomen:</p>
<p>a) een beschrijving van de juridische en eigendomsstructuur van het auditkantoor;</p>	<p>a) een beschrijving van de juridische en eigendomsstructuur;</p>
<p>b) indien <u>de wettelijke auditor of</u> het auditkantoor tot een netwerk behoort:</p>	<p>b) wanneer het auditkantoor tot een netwerk behoort, een beschrijving van het netwerk en</p>

<p>i) een beschrijving van het netwerk en van de juridische en structurele regelingen binnen het netwerk;</p> <p><u>ii) de naam van alle wettelijke auditors die alleen werken en auditkantoren die tot het netwerk behoren;</u></p> <p><u>iii) de landen waarin elke wettelijke auditor die alleen werkt en elk auditkantoor dat tot het netwerk behoort, bevoegd is als wettelijke auditor of zijn statutaire zetel, centraal bestuur of hoofdvestiging heeft;</u></p> <p><u>iv) de totale omzet die de wettelijke auditors die alleen werken en auditkantoren die tot het netwerk behoren, behalen met de wettelijke controle van jaarlijkse financiële overzichten en geconsolideerde financiële overzichten;</u></p>	<p>van de juridische en structurele regelingen binnen het netwerk;</p>
<p>c) een beschrijving van de bestuursstructuur van het auditkantoor;</p>	<p>c) een beschrijving van de bestuurstructuur van het auditkantoor;</p>
<p>d) een beschrijving van het interne kwaliteitscontrolesysteem van <u>de wettelijke auditor of van het auditkantoor</u> en een verklaring van het leidinggevende of bestuursorgaan betreffende de doeltreffendheid van de werking van dit systeem;</p>	<p>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;</p>
<p>e) de datum waarop de laatste kwaliteitsbeoordeling zoals bedoeld in <u>artikel 26</u> heeft plaatsgevonden;</p>	<p>e) een aanduiding van wanneer de laatste kwaliteitsbeoordeling zoals bedoeld in <i>artikel 29</i> heeft plaatsgevonden;</p>
<p>f) een lijst van de organisaties van openbaar belang waarbij <u>de wettelijke auditor of</u> het wettelijke auditkantoor het afgelopen jaar wettelijke controles van financiële overzichten heeft uitgevoerd;</p>	<p>f) een lijst van de organisaties van openbaar belang waarbij het auditkantoor het afgelopen jaar wettelijke controles van jaarrekeningen heeft uitgevoerd;</p>
<p>g) een verklaring betreffende de praktijken van <u>de wettelijke auditor of</u> het auditkantoor op het gebied van de onafhankelijkheid, waarin tevens wordt bevestigd dat een interne beoordeling van de naleving van de onafhankelijkheidsvereisten heeft plaatsgevonden;</p>	<p>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;</p>
<p>h) een verklaring inzake het door <u>de wettelijke auditor of</u> het auditkantoor gevolgde beleid betreffende de permanente scholing van wettelijke auditors als bedoeld in artikel 13 van Richtlijn 2006/43/EG;</p>	<p>h) een verklaring inzake de door het auditkantoor gevolgde gedragslijn betreffende de permanente scholing van wettelijke auditors als bedoeld in artikel 13;</p>
<p>i) informatie over de grondslagen voor de beloning van vennoten in auditkantoren;</p>	<p>j) informatie over de grondslagen voor de beloning van vennoten.</p>

<p><u>j) een beschrijving van het beleid van de wettelijke auditor of het auditkantoor betreffende het rouleren van voornaamste vennoten en personeel overeenkomstig artikel 17, lid 7;</u></p>	
<p>k) informatie over de totale omzet van de wettelijke auditor of het auditkantoor, <u>ingeval deze informatie niet openbaar is gemaakt in de financiële overzichten bedoeld in artikel 4, lid 2, van Richtlijn 2013/34/EU, uitgesplitst in:</u></p> <p><u>i) inkomsten ontvangen voor de wettelijke controle van jaarlijkse financiële overzichten en geconsolideerde financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en entiteiten die behoren tot een groep van ondernemingen waarvan de moederonderneming een organisatie van openbaar belang is;</u></p> <p><u>ii) inkomsten ontvangen voor de wettelijke controle van jaarlijkse financiële overzichten en geconsolideerde financiële overzichten van andere entiteiten;</u></p> <p><u>iii) inkomsten ontvangen voor toegestane niet-controlediensten aan entiteiten die worden gecontroleerd door de wettelijke auditor of het auditkantoor; en</u></p> <p><u>iv) inkomsten ontvangen voor niet-controlediensten aan andere entiteiten.</u></p>	<p>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 assurance-opdrachten, belastingadviesdiensten en andere niet-controlediensten;</p>
<p><u>De wettelijke auditor of het auditkantoor kan, in uitzonderlijke gevallen, besluiten de in punt f) van de eerste alinea vereiste informatie niet openbaar te maken voor zover dit noodzakelijk is om een imminente en significante bedreiging voor de persoonlijke veiligheid van een persoon in te perken. De wettelijke auditor of het auditkantoor kan aan de bevoegde autoriteit het bestaan van een dergelijke bedreiging aantonen.</u></p>	<p>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.</p>
<p>3. Het transparantieverlag wordt ondertekend door de wettelijke auditor of het auditkantoor.</p>	<p>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.</p>

Bijlage 6

“Black list” – Niet-controlediensten die onverenigbaar zijn met de wettelijke jaarrekeningcontrole

	Europese regelgeving	Huidige Belgische voorschriften
Welk voorschrift?	artikel 5 van de OOB-verordening	- artikel 133, §§ 8 en 9 van het Wetboek van vennootschappen; - artikelen 183 <i>bis</i> tot 183 <i>sexies</i> van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen
Wat?	“black list” van 11 niet-controlediensten die NIET samen met de wettelijke controle mogen verstrekt worden	“black list” van 7 niet-controlediensten die NIET samen met de wettelijke controle mogen verstrekt worden
Categorie ?	OOB	OOB én niet-OOB
Op wie is verbod toepasselijk?	de wettelijke auditor die de wettelijke controle van de OOB uitvoert EN ieder lid van zijn netwerk	de commissaris OF een Belgische ⁵ persoon met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten OF een persoon met wie de commissaris beroepshalve in samenwerkingsverband staat OF een met de commissaris verbonden Belgische ⁶ vennootschap of verbonden persoon (bedoeld in artikel 11 W.Venn.)
Bestemming van de niet-controledienst?	de gecontroleerde entiteit (OOB) OF de moederonderneming van de gecontroleerde entiteit OF ondernemingen waarover de gecontroleerde entiteit de controle heeft binnen de Unie	de gecontroleerde vennootschap OF een Belgische entiteit die haar controleert OF een Belgische dochter van een Belgische gecontroleerde vennootschap OF een buitenlandse dochter van een Belgische gecontroleerde vennootschap
Territoriale toepassing?	Beperkt tot diensten verstrekt binnen de Europese Unie	België én buitenlandse dochters van een Belgische gecontroleerde vennootschap
Periode?	Periode tussen het begin van de gecontroleerde periode en het uitbrengen van de controleverklaring; Specifiek voor uitwerken van	Tijdens het commissarisaandaat

⁵ Of een buitenlandse persoon, in het geval van prestaties verleend aan een Belgische dochtervennootschap van een Belgische gecontroleerde vennootschap.

⁶ Of een buitenlandse vennootschap of buitenlandse persoon, in het geval van prestaties verleend aan een Belgische dochtervennootschap van een Belgische gecontroleerde vennootschap.

	Europese regelgeving	Huidige Belgische voorschriften
	procedures voor interne controle en risicobeheer of financiële informatietechnologiesystemen (FITS): ook het boekjaar direct vóór mandaat	
Verstrenging mogelijk?	Ja, lidstaten kunnen andere diensten bijkomend verbieden indien die diensten een mogelijke bedreiging voor de onafhankelijkheid vormen (artikel 5, lid 2).	
Versoepeling mogelijk?	Ja, lidstaten kunnen bepaalde verboden diensten tóch toelaten, op voorwaarde van “materialiteits-toets” ⁷ (artikel 5, lid 3), met name: <ul style="list-style-type: none"> - <i>verlenen van belastingdiensten</i> (mbt opstellen van belastingformulieren, identificeren van overheidssubsidies en belastingstimulansen, bijstand inzake belastinginspecties, berekenen van directe en indirecte belastingen, verstrekken van belastingadvies); - verlenen van <i>waarderingdiensten</i>. 	

⁷ De “materialiteitstoets” houdt in:

- a) dat de diensten, hetzij afzonderlijk, hetzij gezamenlijk, geen direct effect hebben op, of, hetzij afzonderlijk, hetzij gezamenlijk, niet van materiaal belang zijn voor de gecontroleerde financiële overzichten;
- b) dat de schatting van het effect op de gecontroleerde financiële overzichten uitvoerig wordt gedocumenteerd en toegelicht in de aanvullende verklaring aan het auditcomité;
- c) dat de wettelijke auditor voldoet aan de onafhankelijkheidsbeginselen vastgelegd in de auditrichtlijn (artikel 5, 3 van de verordening).

Vergelijking van de verboden diensten “black list”: Europa ↔ België

Europese verordening (artikel 5, 1)	België (artikel 183ter, 1° - 7° van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen)
<p>a) verlenen van belastingdiensten met betrekking tot:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. het opstellen van belastingformulieren⁸; ii. loonbelasting iii. douanerechten iv. het identificeren van overheidssubsidies en belastingstimulansen tenzij steun van de wettelijke auditor of het auditkantoor voor dit soort diensten bij wet verplicht is⁹; v. bijstand inzake belastinginspecties door de belastingautoriteiten, tenzij bijstand door de wettelijke auditor of het auditkantoor inzake belastinginspecties door de belastingautoriteiten bij wet verplicht is¹⁰; vi. het berekenen van directe en indirecte belastingen en uitgestelde belastingen¹¹; vii. het verstrekken van belastingadvies¹² 	<p>6° vertegenwoordiging van gecontroleerde vennootschap bij afwikkeling van fiscale of andere geschillen</p>
<p>b) diensten die het vervullen van een rol bij het beheer of de besluitvorming van de gecontroleerde entiteit inhouden</p>	<p>1° in de gecontroleerde vennootschap een beslissing nemen of tussenkomen in de besluitvorming</p>
<p>c) boekhouding en het opstellen van boekhoudkundige documenten en financiële overzichten</p>	<p>2° bijstand verlenen of deelnemen aan de voorbereiding of het voeren van de boekhouding of aan het opstellen van de (geconsolideerde) jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap</p>
<p>d) loonadministratie</p>	<p><i>nihil</i></p>
<p>e) het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van procedures voor interne controle en risicobeheer die verband houden met de opstelling en/of controle van financiële informatie of het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van financiële informatietechnologiesystemen</p>	<p>3° instaan voor de opstelling, de ontwikkeling, de invoering en het beheer van technologische systemen van financiële informatie in de gecontroleerde vennootschap</p>
<p>f) waarderingsdiensten, met inbegrip van waarderingsdiensten in verband met actuariële diensten of ondersteuningsdiensten bij rechtsgeschillen¹³</p>	<p>4° instaan voor het waarderen van de elementen van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening van de</p>

⁸ Optie voor lidstaten om deze diensten toch toe te laten, mits te voldoen aan bepaalde voorwaarden (cf. materialiteitstoets - artikel 5, 3 van de verordening).

⁹ Optie voor lidstaten om deze diensten toch toe te laten, mits te voldoen aan bepaalde voorwaarden (cf. materialiteitstoets - artikel 5, 3 van de verordening).

¹⁰ Optie voor lidstaten om deze diensten toch toe te laten, mits te voldoen aan bepaalde voorwaarden (cf. materialiteitstoets - artikel 5, 3 van de verordening).

¹¹ Optie voor lidstaten om deze diensten toch toe te laten, mits te voldoen aan bepaalde voorwaarden (cf. materialiteitstoets - artikel 5, 3 van de verordening).

¹² Optie voor lidstaten om deze diensten toch toe te laten, mits te voldoen aan bepaalde voorwaarden (cf. materialiteitstoets - artikel 5, 3 van de verordening).

¹³ Optie voor lidstaten om deze diensten toch toe te laten, mits te voldoen aan bepaalde voorwaarden (cf. materialiteitstoets - artikel 5, 3 van de verordening).

Europese verordening (artikel 5, 1)	België (artikel 183ter, 1° - 7° van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen)
	gecontroleerde vennootschap indien deze een belangrijk element vormen van de jaarrekening
g) juridische diensten met betrekking tot: i) het geven van algemeen advies ii) onderhandelen namens de gecontroleerde entiteit; en iii) optreden als belangenbehartiger bij het oplossen van geschillen	6° vertegenwoordiging van gecontroleerde vennootschap bij afwikkeling van fiscale of andere geschillen
h) diensten in verband met de interne controlefunctie van de gecontroleerde entiteit	5° deelnemen aan de interne adviesfunctie
i) diensten die verband houden met de financiering, de kapitaalstructuur en –toewijzing en de investeringsstrategie van de gecontroleerde entiteit, met uitzondering van het verstrekken van assurancediensten in verband met financiële overzichten, waaronder het verschaffen van comfort letters met betrekking tot door de gecontroleerde entiteit uitgegeven prospectussen	<i>nihil</i>
j) het aanbevelen van, handelen in of inschrijven op aandelen in de gecontroleerde entiteit	<i>nihil</i>
k) Personeelsdiensten met betrekking tot i) leidinggevenden die zich in een positie bevinden waarin zij wezenlijke invloed kunnen uitoefenen op het opstellen van boekhoudkundige documenten of financiële overzichten waarop de wettelijke controle betrekking heeft, indien dergelijke diensten het volgende behelzen: - het zoeken naar of benaderen van kandidaten voor een dergelijke functie; of - het controleren van de referenties van kandidaten voor dergelijke functies; ii) het structureren van de opzet van de organisatie; en iii) kostenbeheersing.	7° tussenkomen in de werving van personen die deel uitmaken van een orgaan of van het leidinggevend personeel van de gecontroleerde vennootschap

Bijlage 7
“One to one” – 70 %-limiet
Verhouding tussen audithonoraria en niet-controlediensten

	Europese regelgeving	Huidige Belgische voorschriften
Welk voorschrift?	artikel 4, lid 2 en 4 van de OOB-verordening	<ul style="list-style-type: none"> - artikel 133, §§ 5 tot 7 van het Wetboek van vennootschappen; - § 5.3. van de normen van het IBR inzake bepaalde aspecten verbonden met de onafhankelijkheid van de commissaris (in werking op 29 juni 2008) – “verhouding tussen audit en non-audithonoraria”
Wat?	<p>de honoraria voor niet-controlediensten moeten beperkt worden in verhouding met de honoraria voor de wettelijke controle</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 10px auto;"> <p>Honoraria voor niet-controlediensten ≤ 70 % van honoraria voor wettelijke controle</p> </div>	<p>de honoraria voor niet-controlediensten moeten beperkt worden in verhouding met de honoraria voor de wettelijke controle</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 10px auto;"> <p>Honoraria voor niet-controlediensten ≤ 100 % van honoraria voor wettelijke controle (= “one to one”)</p> </div>
Categorie	OOB	<ul style="list-style-type: none"> - genoteerde vennootschappen - vennootschappen die deel uitmaken van een groep die verplicht is geconsolideerde jaarrekeningen op te stellen en te publiceren - volgens IBR-normen: eventuele uitbreiding tot andere vennootschappen na overweging door commissaris
Op wie is verbod toepasselijk?	<p>de wettelijke auditor die de wettelijke controle van de OOB uitvoert of het auditkantoor</p> <p>(NIET het netwerk!)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - de commissaris - de personen met wie de commissaris een arbeids-overeenkomst heeft gesloten - de personen met wie de commissaris beroepshalve in samenwerkingsverband staat - de met de commissaris verbonden vennootschappen of personen (bedoeld in artikel 11 W.Venn.)
Bestemming van de niet-controledienst	<ul style="list-style-type: none"> - de gecontroleerde entiteit (OOB) - de moederonderneming van de gecontroleerde entiteit - ondernemingen waarover de gecontroleerde entiteit controle heeft 	<ul style="list-style-type: none"> - de gecontroleerde vennootschap - de dochtervennootschappen <p>(NIET de moeder!)</p>

	Europese regelgeving	Huidige Belgische voorschriften
Berekeningswijze	Totale honoraria van de niet-controlediensten (geleverd gedurende een periode van drie of meer <i>opeenvolgende</i> boekjaren) mogen niet meer bedragen dan 70 % van de gemiddelde honoraria die de laatste drie opeenvolgende boekjaren zijn betaald voor de wettelijke controle	Vergelijking van de honoraria in hun globaliteit <i>voor de duur van het boekjaar</i>
Uitzonderingen	Limiet geldt niet voor niet-controlediensten voorgeschreven door nationale en Uniewetgeving.	Limiet geldt niet: - voor opdrachten die krachtens de wet aan de commissaris zijn toevertrouwd (artikel 133, § 7 W. Venn.) (bijv. inbreng in natura, fusie of splitsing, omzetting,...) - acquisitieaudits of <i>due diligence</i> -opdrachten (artikel 133, § 7 W. Venn.)
Verstrenging mogelijk?	Ja, de lidstaten mogen strengere eisen vaststellen (artikel 4, lid 4).	
Versoepeling mogelijk?	Ja, lidstaten kunnen bepalen dat, bij wijze van uitzondering: <ul style="list-style-type: none"> - een bevoegde autoriteit - op verzoek van de wettelijke auditor of het auditkantoor - voor een periode van maximaal twee boekjaren mag toestaan dat de wettelijke auditor of het auditkantoor wordt vrijgesteld van de beperking (artikel 4, lid 2, derde alinea). 	Ja, in drie gevallen: <ul style="list-style-type: none"> - toestemming auditcomité - gunstig advies ACCOM - college van commissarissen. Indien afwijking: vermelding van afwijking en verantwoording in toelichting bij (geconsolideerde) jaarrekening (artikel 133, § 6 W.Venn.)

Bijlage 8
Externe rotatie – interne rotatie

	Volgens Europese verordening – artikel 17	Volgens huidige Belgische regeling
Externe rotatie	ja	- nee (federale wetgeving) (tenzij commissaris = natuurlijke persoon; dan 6 jaar – cf. interne rotatie) - ja (op regionaal niveau) ¹⁴
toepassingsgebied	OOB	
initiële maximumduur	10 jaar	
kortere maximumduur via optie voor lidstaten	< 10 jaar	
verlenging maximumduur via optie voor lidstaten	20 jaar indien openbare aanbesteding	
verlenging maximumduur via optie voor lidstaten	24 jaar indien gezamenlijke audit (college)	
uitzonderlijke verlenging	2 jaar	
“cooling off”	4 jaar	
Interne rotatie	ja	ja (zie Normen van het IBR inzake bepaalde aspecten verbonden met de onafhankelijkheid van de commissaris, in werking op 29 juni 2008, § 6. Rotatie)
toepassingsgebied	OOB	- OOB - de belangrijke Belgische of buitenlandse filialen van dergelijke OOB naar Belgisch recht wanneer deze geconsolideerde jaarrekeningen opstelt
wie?	voornaamste vennoot /vennoten verantwoordelijk voor wettelijke controle	vaste vertegenwoordiger van het bedrijfsrevisorenkantoor
maximale periode	7 jaar	6 jaar
kortere periode via optie voor lidstaten	eerder dan 7 jaar na benoeming	
“cooling off”	3 jaar	2 jaar
systeem van geleidelijke roulatie georganiseerd door wettelijke auditors	hoogstgeplaatste personeelsleden betrokken bij wettelijke controle	
onafhankelijkheidsrisico onderzoeken en veiligheidsmaatregelen		leden van het controleteam

¹⁴ Volgens twee Waalse decreten van 30 april 2009 over controleopdrachten bij organisaties van openbaar belang, intercommunales of openbare huisvestingsmaatschappijen in het Waals Gewest geldt voor dergelijke opdrachten een verplichte “externe rotatie” na afloop van een zesjarige periode (twee opeenvolgende mandaten van 3 jaar).