

**Advies van 17 oktober 2019 over  
de toegang tot het beroep van accountant en belastingadviseur**

1. De federale Minister bevoegd voor Economie, de heer Wouter BEKE, heeft de Hoge Raad bij brief van 9 juli 2019 om advies verzocht over een “ontwerp van koninklijk besluit betreffende de beroepsopleiding van de accountants en van de belastingadviseurs”.

Aangezien het hier niet gaat om een voorontwerp van koninklijk besluit, maar wel degelijk om een ontwerp van koninklijk besluit, kan men ervan uitgaan dat over de voor advies voorgelegde tekst overleg is gepleegd met de federale Minister voor KMO's en zelfstandigen, de heer Denis DUCARME. Het onderhavige advies is bestemd voor beide federale voogdijministers van het nieuwe instituut.

2. Dit verzoek om advies kadert in het verlengde van de goedkeuring van de wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur (*Belgisch Staatsblad* van 27 maart 2019, 2<sup>de</sup> editie), zoals gewijzigd door de wet van 2 mei 2019 houdende diverse bepalingen inzake economie (*Belgisch Staatsblad* van 22 mei 2019), waarbij het IAB en het BIBF fuseren tot het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants (IBA, in het Engels ITAA).

3. In verband met de inwerkingtreding van de wet van 17 maart 2019 stelt artikel 130 het volgende: “[D]eze wet treedt in werking op de datum bepaald door de Koning, met uitzondering van de artikelen 127 tot en met 129 die in werking treden op 1 juni 2019” [eigen accentuering].

- Artikel 127: oprichting van een “overgangsraad” voor een periode van vier jaar na de inwerkingtreding van dit artikel [n.v.d.r.: 1 juni 2019]
- Artikel 128: De minister bevoegd voor Economie en de minister bevoegd voor Middenstand dragen elk een regeringscommissaris, ambtenaar bij de Federale Overheidsdienst Economie, K.M.O., Middenstand en Energie bij het Instituut voor; zij worden benoemd voor een periode van drie jaar.

*“De regeringscommissarissen hebben het recht om elke vergadering van de overgangsraad van het Instituut bij te wonen, alsook de algemene vergadering van het Instituut. Zij hebben toegang tot alle stukken die nodig zijn voor de uitoefening van hun opdracht. Zij kunnen een vergadering van de Raad van het Instituut of een bijzondere algemene vergadering bijeenroepen.*”

*De regeringscommissarissen beschikken over een termijn van vijftien dagen om gezamenlijk bij de ministers beroep in te stellen tegen de uitvoering van elke beslissing van de Raad van het Instituut, die strijdig is met het wettelijk, reglementair en normatief kader, die de solvabiliteit van het Instituut in gevaar kan brengen of die strijdig is met de goedgekeurde begroting van het Instituut bedoeld in artikel 65.”*

- Artikel 129: *“De volgende wetten worden opgeheven op de datum vastgesteld door de Koning:  
1° de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, laatst gewijzigd bij de wet van 18 september 2017;  
2° de wet van 22 april 1999 betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten, laatst gewijzigd bij de wet van 10 april 2014.”* [eigen accentuering]

#### **A. Wettelijk kader voor de toegang tot het beroep**

4. De voornaamste voorwaarden die de wet van 17 maart 2019 voor de toegang tot het beroep stelt, zijn de volgende:

- artikel 10 stelt met name dat *“[e]en natuurlijk persoon die aan de volgende voorwaarden voldoet, [...] op zijn verzoek in het openbaar register van het Instituut [wordt] ingeschreven met de hoedanigheid van (intern) gecertificeerd accountant of (intern) gecertificeerd belastingadviseur:  
(...)  
5° in het bezit zijn van een diploma of een titel, bedoeld in artikel 12;  
6° na het slagen voor het toelatingsexamen, als stagiair een stageperiode van minstens drie jaar volbrengen;  
7° slagen voor het bekwaamheidsexamen dat volgt na de stage;  
8° de eed afleggen”.*
- artikel 12 bevat de lijst van diploma’s of titels bedoeld in artikel 10, § 1, 5°, die toegang geven tot het toelatingsexamen voor de stage en tot de hoedanigheid van gecertificeerd accountant en gecertificeerd belastingadviseur;
- artikel 17, § 1, stelt dat *“[d]e Koning [...] bij het Instituut een stagecommissie [inricht] die belast is met de stage en het toekennen van de hoedanigheid van gecertificeerd accountant en van gecertificeerd belastingadviseur aan natuurlijke personen. De commissie staat onder toezicht van de Raad van het Instituut en heeft als opdracht advies uit te brengen aan de Raad van het Instituut over de volgende zaken:  
1° de organisatie van het toelatingsexamen;  
2° het verlenen van vrijstellingen voor opleidingsonderdelen van het toelatingsexamen;  
(...)”.*

5. Specifiek voor de toegang tot het beroep dienen bij koninklijk besluit nadere regels te worden vastgesteld.

De minimumregels die voor de toegang tot het beroep in het koninklijk uitvoeringsbesluit moeten worden opgenomen, vloeien in hoofdzaak voort uit artikel 17 van de wet van 17 maart 2019:

#### *Artikel 17*

§ 1 De Koning richt bij het Instituut een stagecommissie in die belast is met de stage en het toekennen van de hoedanigheid van gecertificeerd accountant en van gecertificeerd belastingadviseur aan natuurlijke personen. De commissie staat onder toezicht van de Raad van het Instituut en heeft als opdracht advies uit te brengen aan de Raad van het Instituut over de volgende zaken:

- 1° de organisatie van het toelatingsexamen;
- 2° het verlenen van vrijstellingen voor opleidingsonderdelen van het toelatingsexamen;
- 3° het goedkeuren van stageovereenkomsten en het toezicht op de stage;
- 4° de organisatie van het bekwaamheidsexamen;
- 5° het organiseren van tussentijdse proeven;
- 6° de organisatie van de bekwaamheidsproef voor onderdanen van een andere lidstaat;
- 7° het verlenen van een vrijstelling van de stage of een inkorting van de stageduur voor de natuurlijke personen die een relevante beroepservaring van zeven jaar kunnen voorleggen;
- 8° het selecteren van personen die de examenvragen voor het toelatingsexamen en het bekwaamheidsexamen opstellen en verbeteren;
- 9° een voorstel van een examenreglement voor respectievelijk het toelatingsexamen en het bekwaamheidsexamen ter goedkeuring voorleggen aan de Raad van het Instituut.

§ 2. Na advies van de Raad van het Instituut stelt de Koning het stagereglement vast.

De Raad van het Instituut brengt zijn advies uit binnen de drie maanden na ontvangst van de adviesaanvraag over het ontwerp, zo niet wordt de Raad van het Instituut geacht geen opmerkingen op het ontwerp te hebben.

Het stagereglement houdt ten minste in :

- 1° de samenstelling, de werking, de opdracht en de procedures van de stagecommissie;
- 2° de inhoud en de nadere regels voor het toelatingsexamen en de vrijstellingen;
- 3° de nadere regels van de stage, met inbegrip van de stageovereenkomst, de rechten en de verplichtingen gedurende de stage van zowel de stagemeeester als de stagiair;
- 4° de inhoud en de nadere regels van het bekwaamheidsexamen, met inbegrip van de samenstelling en de werking van de examenjury;
- 5° de procedure voor het toekennen van de vrijstelling van de stage na zeven jaar relevante beroepservaring;
- 6° de inhoud en de nadere regels van de bekwaamheidsproef;
- 7° de procedure voor het instellen van hoger beroep.

§ 3. De stagecommissie maakt elk jaar een jaarverslag op. Het verslag wordt aan de Raad van het Instituut ter goedkeuring voorgelegd.

**B. Vergelijkende analyse van de bestaande regels inzake de toegang tot het beroep voor de diverse economische beroepen**

6. Alvorens in te gaan op de maatregelen die in het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit worden voorgesteld, lijkt het de Hoge Raad nuttig om een overzicht in herinnering te brengen van de bestaande regelgeving zoals die geldt voor bedrijfsrevisoren, accountants, belastingconsulenten en erkende boekhouders(-fiscalisten), ook al zullen de meeste regels door nieuwe worden vervangen.

De onderstaande tabel geeft voor de diverse economische beroepen een vergelijkend overzicht van een aantal aspecten in verband met de toegang tot het beroep.

Hieruit blijkt dat er een fundamenteel verschil bestaat tussen kandidaat-accountants en kandidaat-belastingconsulenten, enerzijds, en kandidaat-erkende boekhouders en kandidaat-erkende boekhouders-fiscalisten, anderzijds.

Terwijl kandidaat-accountants en kandidaat-belastingconsulenten - net zoals kandidaat-bedrijfsrevisoren - proeven moeten afleggen alvorens aan een stage te mogen beginnen (waarbij vrijstellingen mogelijk zijn), geldt er voor kandidaat-erkende boekhouders en kandidaat-erkende boekhouders-fiscalisten tot nog toe inderdaad een systeem waarbij zij aan de stage kunnen beginnen zonder het bewijs van hun theoretische kennis in een aantal vakken te moeten leveren, behalve dat zij houder moeten zijn van een diploma waarbij boekhoudkundige en fiscale materies specifiek aan bod zijn gekomen.

Een ander verschilpunt betreft de duur van de stage (3 jaar *versus* 1 jaar).

	<i>Om bedrijfsrevisor te worden</i>	<i>Om accountant te worden</i>	<i>Om belastingconsulent te worden</i>	<i>Om erkend-boekhouder of erkend boekhouder-fiscalist te worden</i>
	<p><i>Bron:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Wet van 7 december 2016</i></li> <li>• <i>KB van 17 augustus 2018</i></li> </ul>	<p><i>Bron:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Wet van 22 april 1999</i></li> <li>• <i>KB van 8 april 2003</i></li> </ul>	<p><i>Bron:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Wet van 22 april 1999</i></li> <li>• <i>KB van 8 april 2003</i></li> </ul>	<p><i>Bron:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Wet van 22 april 1999</i></li> <li>• <i>KB van 10 april 2015</i></li> <li>• <i>KB van 27 september 2015</i></li> </ul>
Ingangsexamen	Over 23 vakken (doel: theoretische kennis checken)	Over 25 vakken (doel: theoretische kennis checken)	Over 16 vakken (doel: theoretische kennis checken)	Indiening dossier
Ingangsexamen	<p>Vrijstellingen mogelijk</p> <p>Zie website <a href="http://www.ibr-ire.be/nl">http://www.ibr-ire.be/nl</a> (rubriek toegang tot het beroep)</p>	<p>Vrijstellingen mogelijk mits diploma van master of bachelor</p> <p>Lijst van instellingen die deelname aan hetingangsexamen toelaten (KB 10/10/2014)</p> <p>Zie in dit verband, op de website van het IAB<sup>(1)</sup>: vrijstellingen naargelang van de instelling die aan de betrokkene het diploma heeft uitgereikt</p>	<p>Vrijstellingen mogelijk mits diploma van master of bachelor</p> <p>Lijst van instellingen die deelname aan hetingangsexamen toelaten (KB 10/10/2014)</p> <p>Zie in dit verband, op de website van het IAB<sup>(1)</sup>: vrijstellingen naargelang van de instelling die aan de betrokkene het diploma heeft uitgereikt</p>	<b>Geen examen</b> als zodanig

	<b><i>Om bedrijfsrevisor te worden</i></b>	<b><i>Om accountant te worden</i></b>	<b><i>Om belastingconsulent te worden</i></b>	<b><i>Om erkend boekhouder of erkend boekhouder-fiscalist te worden</i></b>
Stage	<p>Minimumduur stage: 3 jaar</p> <p>Inkorting van de stageduur mogelijk indien nuttige ervaring van ten minste 15 jaar</p> <p>Recht tot opschorting van stage</p>	<p>Minimumduur stage: 3 jaar en maximum 8 jaar 3 jaar cooling-off</p> <p>Inkorting van de stageduur mogelijk indien reeds lidmaatschap van het IBR of van het BIBF</p> <p>Recht tot opschorting van stage</p>	<p>Minimumduur stage: 3 jaar en maximum 8 jaar 3 jaar cooling-off</p> <p>Inkorting van de stageduur mogelijk indien reeds lidmaatschap van het IBR of van het BIBF</p> <p>Recht tot opschorting van stage</p>	<p>Stageduur: minimum 1 jaar en maximum 6 jaar 3 jaar cooling-off</p> <p>Volledige of gedeeltelijke vrijstelling van stageduur mogelijk.</p> <p>Recht tot opschorting van stage</p>
Stage	<p>Te volbrengen in het kader van een arbeidsovereenkomst of een overeenkomst van zelfstandige dienstverlening.</p> <p>In elk geval is aan de stage een vergoeding verbonden.</p> <p>Mogelijkheid om de stage gedeeltelijk in het buitenland te volbrengen.</p>	<p>Te volbrengen in het kader van een arbeidsovereenkomst of een overeenkomst van zelfstandige dienstverlening.</p> <p>In elk geval is aan de stage een vergoeding verbonden.</p> <p>Mogelijkheid om de stage gedeeltelijk in het buitenland te volbrengen.</p>	<p>Te volbrengen in het kader van een arbeidsovereenkomst of een overeenkomst van zelfstandige dienstverlening.</p> <p>In elk geval is aan de stage een vergoeding verbonden.</p> <p>Mogelijkheid om de stage gedeeltelijk in het buitenland te volbrengen.</p>	<p>Te volbrengen in het kader van een arbeidsovereenkomst of een overeenkomst van zelfstandige dienstverlening.</p> <p>In elk geval is aan de stage een vergoeding verbonden.</p> <p>Mogelijkheid om de stage gedeeltelijk in het buitenland te volbrengen.</p>

Stage	Minimum 1000 uren/ jaar revisorale opdrachten tijdens elk stagejaar.	Minimum 1000 uren/ jaar tijdens elk stagejaar.	Minimum 1000 uren/ jaar tijdens elk stagejaar.	Tijdens de volledige stageduur moet de boekhouder zich effectief met de werkzaamheden van een boekhouder(-fiscalist) bezighouden.
Stage	Verplichting om opleidingen te volgen en deel te nemen aan de activiteiten georganiseerd door de Stagecommissie van het IBR.	Verplichting om opleidingen te volgen en deel te nemen aan de activiteiten georganiseerd door de Stagecommissie van het IAB.	Verplichting om opleidingen te volgen en deel te nemen aan de activiteiten georganiseerd door de Stagecommissie van het IAB.	Verplichting om deel te nemen aan verplichte activiteiten, zoals conferenties en seminars.
Tussentijdse proeven	Praktische stage-examens over 12 vakken (doel: praktische kennis checken).	Verplicht slagen voor tussentijdse proeven over 11 vakken (doel: praktische kennis checken).	Verplicht slagen voor tussentijdse proeven over 8 vakken (doel: praktische kennis checken).	De examenjury kan de stagiairs aan een tussentijdse evaluatie onderwerpen, los van het praktisch bekwaamheidsexamen.
Bekwaamheidsexamen	Het bekwaamheids-examen bestaat uit een schriftelijke en een mondelinge proef.	Het bekwaamheidsexamen bestaat uit een schriftelijke en een mondelinge proef.	Het bekwaamheidsexamen bestaat uit een schriftelijke en een mondelinge proef.	Het bekwaamheidsexamen bestaat uit een schriftelijke en een mondelinge proef.  Volledige of gedeeltelijke vrijstelling van deelname aan het praktische bekwaamheidsexamen mogelijk.

	<p>De schriftelijke proef heeft betrekking op de 23 vakken van het toegangsexamen.</p> <p>De jury bestaat uit universiteitsprofessoren (voorzitter), bedrijfsrevisoren en een vertegenwoordiger uit het economisch en sociaal leven</p>	<p>De schriftelijke proef heeft betrekking op de 25 vakken van het toegangsexamen.</p>	<p>De schriftelijke proef heeft betrekking op de 16 vakken van het toegangsexamen.</p>	<p>De schriftelijke proef heeft betrekking op 14 vakken.</p>
	<p>Bekwaamheidsexamen tweemaal per jaar georganiseerd.</p>	<p>Bekwaamheidsexamen tweemaal per jaar georganiseerd.</p>	<p>Bekwaamheidsexamen tweemaal per jaar georganiseerd.</p>	<p>Bekwaamheidsexamen tweemaal per jaar georganiseerd.</p>
	<p>Recht om 5 maal het examen af te leggen, binnen een periode van 5 opeenvolgende jaren.</p> <p>Bij overmacht kan de Stagecommissie de periode van 5 jaar verlengen.</p>	<p>Recht om 5 maal het examen af te leggen, binnen een periode van 5 opeenvolgende jaren.</p> <p>Bij overmacht kan de Stagecommissie de periode van 5 jaar verlengen.</p>	<p>Recht om 5 maal het examen af te leggen, binnen een periode van 5 opeenvolgende jaren.</p> <p>Bij overmacht kan de Stagecommissie de periode van 5 jaar verlengen.</p>	<p>Recht om het bekwaamheidsexamen meermaals af te leggen, zonder de maximale stageduur (36 maanden) evenwel te overschrijden.</p>
				<p>Toelating tot de mondelinge proef enkel indien op de schriftelijke proef ten minste 50% of</p>



	Slagen voor het bekwaamheidsexamen kan enkel indien geslaagd voor de mondelinge proef.	Slagen voor het bekwaamheidsexamen kan enkel indien geslaagd voor de mondelinge proef.	Slagen voor het bekwaamheidsexamen kan enkel indien geslaagd voor de mondelinge proef.	60% (naargelang van de vakken) en ten minste 60% in totaal (voor alle vakken samen) behaald.  Slagen voor het bekwaamheidsexamen kan enkel indien geslaagd voor de schriftelijke en mondelinge proef.
--	--	--	--	---

- (1) <http://www.iec-iab.be/nl/het-beroep/stage/hoe-word-ik-stagiair/Toelatingsexamen/Pages/Vrijstellingen.aspx/>  
<http://www.iec-iab.be/fr/la-profession/stage/comment-devenir-stagiaire/Examen-d-admission/Pages/dispenses.aspx>

## C. Passages in de parlementaire documenten in verband met de toegang tot het beroep

### C.1. Algemeen

7. Alvorens in te gaan op de maatregelen die in het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit worden voorgesteld, heeft de Hoge Raad de voorbereidende parlementaire documenten, voorafgaand aan de goedkeuring van de wet, en inzonderheid de algemene toelichting geanalyseerd, waaruit de essentiële passages in verband met de toegang tot het beroep hierna worden overgenomen.

8. Algemeen genomen blijkt uit de algemene toelichting dat “[g]elijklopend in deze context<sup>1</sup> [...] elke betrokken minister ook [onderzoekt] in welke mate het regelgevend kader zoals onder meer de regels inzake de toegang tot het beroep dienen te worden bijgestuurd om optimaal afgestemd te zijn op de maatschappelijke noodwendigheden”<sup>2</sup>.

Dit kadert overduidelijk het ontwerp van koninklijk besluit betreffende de toegang tot het beroep van gecertificeerd accountant en gecertificeerd belastingadviseur, dat dient te worden getoetst op:

- enerzijds, de noodzaak om op hooggekwalificeerde beroepsbeoefenaars te kunnen rekenen, en
- anderzijds, het belang om geen overdreven regeling in te voeren, die eerder zou kunnen neerkomen op protectionisme of het opwerpen van te veel hindernissen om de toegang te bemoeilijken, hetgeen kan leiden tot een toenemende schaarste in het “boekhoudberoep” in de ruime zin.

Voor zover nodig, wordt eraan herinnerd dat de VDAB, *Bruxelles Formation* en de *Forem* geregeld studies over moeilijk in te vullen functies en knelpuntberoepen publiceren<sup>3</sup>. **Het “boekhoudberoep” wordt, gelet op de vereiste kwalificaties, als een knelpuntberoep beschouwd.**

Voorts vestigt de Hoge Raad de aandacht van de ministers op een bijzonder interessante studie<sup>4</sup> van het Prijzenobservatorium in het jaarverslag 2017 van het Instituut voor de Nationale Rekeningen, waaruit blijkt hoe sterk de boekhoudkundige beroepen (buiten het

<sup>1</sup> Met name, de verbetering van het wettelijk kader voor de uitoefening van vrije beroepen.

<sup>2</sup> Wetsvoorstel (L. DIERICK e.a.) betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur, *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3522/01, 3.

<sup>3</sup> Artikel in *Le Soir* van 2 februari 2018 onder de titel “*Trop de qualifications requises pour les métiers en pénurie*”, blz. 1-3 ; *Bruxelles Formation – Analyse des fonctions significativement critiques 2016 - Rapport d’analyse publié par le service Études et Statistiques*, januari 2018, 61 blz. ;

*Le Forem – Difficultés de recrutement en Wallonie métiers /fonctions critiques et en pénurie (hors métiers de l’enseignement) sur base du suivi des offres d’emploi déposées au Forem en 2016 – 2017*, 10 blz. ;

*Le Forem – Métiers d’avenir – Etats des lieux du secteur de la finance / Recueil prospectif, Service d’analyse du marché de l’emploi et de la formation*, september 2013, 14 blz. ;

VDAB – Knelpuntberoepen in Vlaanderen, 2018, 21 blz.

<sup>4</sup> Instituut voor de Nationale Rekeningen, Negende jaarverslag, “Analyse van de Prijzen”, deel II van het verslag, blz. 56-101.

bedrijfsrevisorat<sup>5</sup>) gereguleerd zijn, vergeleken bij hun collega's in de andere Europese lidstaten. Die analyse verklaart ook dat dit een weerslag heeft op de plaats van België in de desbetreffende rangschikking van de OESO.

**De Hoge Raad dringt er bij de Ministers dan ook op aan een correct evenwicht te zoeken tussen de noodzaak om op hooggekwalificeerde beroepsbeoefenaars te kunnen rekenen, en het belang om geen overdreven regeling in te voeren, die eerder zou kunnen neerkomen op protectionisme of het opwerpen van te veel hindernissen om de toegang te bemoeilijken.**

9. In diezelfde context wijst de Hoge Raad op de "evenredigheidsrichtlijn"<sup>6</sup> die de Europese Unie in 2018 heeft uitgevaardigd, in het verlengde van een mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees economisch en sociaal Comité en het Comité van de Regio's, van 28 oktober 2015, onder de titel: "De eengemaakte markt verbeteren: meer mogelijkheden voor mensen en ondernemingen".

Deze richtlijn, waarvan de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen door de lidstaten in werking moeten worden gesteld om uiterlijk 30 juli 2020 aan de "evenredigheidsrichtlijn" te voldoen, beoogt voorschriften vast te stellen voor de evenredigheidsbeoordelingen die de lidstaten moeten verrichten alvorens zij:

- een nieuwe reglementering van een bepaald beroep invoeren of
  - de bestaande reglementering inzake beroepen wijzigen,
- teneinde de goede werking van de interne markt te waarborgen en tegelijk te zorgen voor transparantie en een hoog niveau van consumentenbescherming.

Deze richtlijn is van toepassing naast richtlijn 2005/36/EG betreffende de erkenning van beroepskwalificaties in de Europese Unie.

De Hoge Raad wijst erop dat de "evenredigheidsrichtlijn" een belangrijke uitzondering bevat, aangezien zij van toepassing is *"onverminderd andere bepalingen die zijn vastgesteld in een afzonderlijke handeling van de Unie betreffende de toegang tot of de uitoefening van een bepaald gereguleerd beroep"*<sup>7</sup>.

De Hoge Raad ziet twee beroepen die op Europees niveau specifiek zijn geregeld:

- *advocaten*: Richtlijn 77/249/EEG van 22 maart 1975 en Richtlijn 98/05/EG van 16 februari 1998 en
- *wettelijke auditors*: Richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 en Verordening (EU) nr. 537/2014 van 16 april 2014.

---

<sup>5</sup> In tegenstelling tot de accountants, belastingconsulenten en erkende boekhouders(-fiscalisten) geldt voor bedrijfsrevisoren een gemeenschappelijke Europese reglementering op grond van de "auditrichtlijn" van 2006 (richtlijn 2006/43/EG).

<sup>6</sup> Richtlijn (EU) 2018/958 van het Europees Parlement en de Raad van 28 juni 2018 betreffende een evenredigheidsbeoordeling voorafgaand aan een nieuwe reglementering van beroepen, *PBEU* van 9 juli 2018 (L 173, blz. 25-34).

<sup>7</sup> Overweging (8) van de richtlijn.

Deze richtlijn stelt dat *“voorafgaand aan de invoering van nieuwe of de wijziging van bestaande wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen die de toegang tot of de uitoefening van gereguleerde beroepen beperken, [...] de lidstaten voortaan een “evenredigheidsbeoordeling” moeten verrichten. De omvang van de beoordeling moet evenredig zijn met de aard, de inhoud en de effecten van de bepaling die wordt ingevoerd. Die beoordeling moet op objectieve en onafhankelijke wijze worden uitgevoerd. Elke bepaling moet vergezeld gaan van een toelichting die dusdanig gedetailleerd is dat op basis daarvan de naleving van het evenredigheidsbeginsel kan worden beoordeeld. De redenen waarom een bepaling gerechtvaardigd en evenredig wordt geacht, worden bovendien met kwalitatieve en, indien mogelijk en relevant, kwantitatieve elementen onderbouwd.”*<sup>8</sup>

Behalve het feit dat elke nieuwe reglementering of wijziging van de bestaande reglementering *ex ante* aan deze “evenredigheidsbeoordeling” moet worden getoetst, wijst de Hoge Raad erop dat die ook *ex post* zal worden gescreend in het kader van de verplichte opvolging van de uitgevaardigde regels.

## *C.2. Nieuw landschap van de economische beroepen en meervoudig lidmaatschap*

**10.** Ingevolge de goedkeuring van de wet van 17 maart 2019 zal de wereld van de economische beroepen worden herschikt, zodra die wet in haar geheel in werking zal zijn getreden.

De algemene toelichting stelt dat *“[d]ankzij de fusie van de twee instituten [...] de ondernemingen en particulieren die een beroep doen op de diensten van deze beroepsbeoefenaars een duidelijk beeld [krijgen] van de organisatie en de reglementering van het beroep. In het verleden heerste verwarring over de titels en de beschermde beroepsactiviteiten.*

*Het nieuwe instituut zal “Het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants” heten. Het is de samensmelting van de twee bestaande instituten:*

- 1° het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, opgericht bij artikel 2 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, dat de accountants en de belastingconsulenten groepeerd;*
- 2° het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten, opgericht bij artikel 43 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, dat de erkende boekhouders en boekhouders-fiscalisten groepeerd.*

*Het nieuwe instituut zal evenwel openstaan voor de beroepsgroep van de bedrijfsrevisoren die (nog) niet tot het nieuwe instituut zijn toegetreden.*

*Het nieuwe instituut neemt de opdrachten van de fusionerende instituten over.*

---

<sup>8</sup> Artikel 4 van de richtlijn.

*Met de fusie willen de fusionerende instituten genieten van schaalvoordelen, met een gunstige impact op het budget en zonder de bijdragen voor de beroepsbeoefenaars te moeten verhogen. De plafonds die nu bij koninklijk besluit werden vastgelegd, worden door de fusie niet verhoogd maar behouden*<sup>9</sup>.

### *C.3. Unieke toegang tot het beroep*

**11.** Uit de algemene toelichting blijkt dat, qua toegang tot het beroep, het verschil tussen de kandidaat-stagiairs na de inwerkingtreding van de nieuwe wet verdwijnt. Er zal dus maar één regeling voor de toegang tot het beroep overblijven, weliswaar met een onderscheid naargelang van de specialisatie “boekhouding” of “fiscaliteit”.

*Voortaan “[wordt] [v]oor een student die een diploma heeft behaald in een boekhoudkundige, een fiscale of een algemeen economische richting, [...] een unieke toegang tot het beroep geboden. De student zal niet meer moeten kiezen tussen het beroep van boekhouder (-fiscalist), van accountant of van belastingconsulent. De keuze tussen het beroep van boekhouder en de stage bij het BIBF en de beroepen van accountant en belastingconsulent bij het IAB verdwijnt dus”*<sup>10</sup>.

### *C.4. Stapsgewijze toegang tot het beroep*

**12.** De algemene toelichting verwijst naar het Europees kwalificatiekader (verkort: EKK)<sup>11</sup> in de volgende bewoordingen [eigen accentuering]: *“De kandidaat bezit een diploma op het Europees opleidingsniveau 5 of een opleidingstitel op hetzelfde opleidingsniveau vooraleer hij aan het toelatingsexamen mag deelnemen. **Er kunnen vrijstellingen voor opleidingsonderdelen van het toelatingsexamen worden verleend.**”*

*Onder leiding van een stagemester volgt de kandidaat een opleiding om te leren hoe een kantoor georganiseerd moet worden ten dienste van de cliënt, in relatie met de andere beroepsbeoefenaars alsook de bevoegde autoriteiten, en hoe het beroep wordt uitgeoefend binnen het wettelijk, reglementair en normatief kader, met inbegrip van de deontologische regels en de antiwitwaswetgeving.*

---

<sup>9</sup> Wetsvoorstel (L. DIERICK e.a.) betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur, *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3522/01, 11-12.

<sup>10</sup> Wetsvoorstel (L. DIERICK e.a.) betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur, *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3522/01, 9-10.

<sup>11</sup> “Het Europees kwalificatiekader voor een leven lang leren (EKK)”, DG Onderwijs en Cultuur, 2008, 20 blz.

Deze stage duurt minstens drie jaar. De stage wordt afgesloten met een bekwaamheidsexamen op het Europees opleidingsniveau 7.

Met het bekwaamheidsexamen wordt getoetst of de stagiair voldoende maturiteit heeft op het vlak van organisatie van het kantoor, vakkennis en toepassing van het wettelijk, reglementair en normatief kader<sup>12</sup>.

**13.** Voor externe beroepsbeoefenaars voegt de algemene toelichting nog een laatste verplichting aan deze fasen toe, meer bepaald: *“Na het slagen voor het bekwaamheidsexamen van gecertificeerd accountant wordt een eed bij de ondernemingsrechtbank afgelegd. De persoon kan dan na de eedaflegging op zelfstandige basis in opdracht van en voor rekening van cliënten de beroepsactiviteiten van gecertificeerde accountant uitoefenen en de titel dragen.*

*Ook na het slagen voor het bekwaamheidsexamen van gecertificeerd belastingadviseur wordt een eed bij de ondernemingsrechtbank afgelegd. De persoon kan dan na de eedaflegging de titel van gecertificeerde belastingadviseur dragen*<sup>13</sup>.

**14.** De artikelsgewijze toelichting stelt dat *“[h]et artikel 12 [...] de diplomavereisten [bepaalt]. Die diplomavereisten stemmen overeen met de diploma’s en titels die toelating gaven tot de hoedanigheden verleend in toepassing van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, namelijk:*

- *voor de vroegere hoedanigheid van erkend boekhouder en boekhouder-fiscalist, de diploma’s en titels bedoeld in artikel 50, § 2, van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen;*
- *voor de vroegere hoedanigheid van accountant en belastingconsulent, de diploma’s en titels bedoeld in het koninklijk besluit van 10 oktober 2014 betreffende de diploma’s van de kandidaat-accountants en kandidaat-belastingconsulenten en tot vaststelling van de datum van inwerkingtreding van artikel 17 van de wet van 15 januari 2014 houdende diverse bepalingen inzake kmo’s.*

*Wanneer na de inwerkingtreding van deze wet nog andere diploma’s in aanmerking komen voor de toegang tot het beroep, dan kan de Koning een besluit hiertoe nemen*<sup>14</sup>.

**15.** Uit de Europese publicaties<sup>15</sup> blijkt dat het Europees kwalificatiekader acht opleidingsniveaus vastlegt, waarvan niveau 5 en 7 (waarnaar de algemene toelichting verwijst) als volgt worden gedefinieerd:

---

<sup>12</sup> Wetsvoorstel (L. DIERICK e.a.) betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur, *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3522/01, 10.

<sup>13</sup> Wetsvoorstel (L. DIERICK e.a.) betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur, *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3522/01, 10-11.

<sup>14</sup> De Kamer, *Op. cit.*, blz. 22-23.

<sup>15</sup> “Het Europees kwalificatiekader voor een leven lang leren (EKK)”, DG Onderwijs en Cultuur, 2008, 20 blz.

<b>Europees kwalificatiekader</b>	
<i>Niveau 5</i>	<i>Niveau 7</i>
De voor niveau 5 relevante leerresultaten:	De voor niveau 7 relevante leerresultaten:
<ul style="list-style-type: none"> <li>- “Ruime, gespecialiseerde feiten- en theoretische kennis binnen een werk- of studiegebied en bewustzijn van de grenzen van die kennis”.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- “Bijzonder gespecialiseerde kennis, die ten dele zeer geavanceerd is op een werk- of studiegebied, als basis voor originele ideeën en/of onderzoek</li> <li>- Kritisch bewustzijn van kennisproblemen op een vakgebied en op het raakvlak tussen verschillende vakgebieden”.</li> </ul>
De descriptor voor het <b>hogere onderwijs korte cyclus</b> (binnen of gekoppeld aan de eerste cyclus), door het “Joint Quality Initiative” ontwikkeld als onderdeel van het Bolognaproces, stemt overeen met de leerresultaten voor EKK-niveau 5.	De descriptor voor de <b>tweede cyclus</b> in het kwalificatiekader van de Europese ruimte voor hoger onderwijs, zoals overeengekomen door de ministers bevoegd voor hoger onderwijs tijdens hun vergadering in Bergen in mei 2005 in het kader van het Bolognaproces, stemt overeen met de leerresultaten voor EKK-niveau 7.

**16.** De Hoge Raad stelt vast dat in het Belgisch wetgevend en reglementair kader:

- Niveau 5 in het EKK overeenstemt met professionele bachelor;
- Niveau 6 in het EKK overeenstemt met academische bachelor (1<sup>ste</sup> universitaire cyclus);
- Niveau 7 in het EKK overeenstemt met academische master (2<sup>de</sup> universitaire cyclus);
- Niveau 8 in het EKK overeenstemt met doctoraat (3<sup>de</sup> universitaire cyclus).

De lijst van diploma’s in artikel 12 van de wet van 17 maart 2019 stemt globaal genomen overeen met EKK-niveau 5.

Qua niveau op het ogenblik dat de titel van gecertificeerd accountant of gecertificeerd belastingadviseur wordt verkregen, is geenszins het niveau van academische master vereist, wel moet men een grondige kennis in een aantal vakgebieden hebben.

Aangezien het Europees kwalificatiekader zowel met theoretische als praktische opleiding (zoals een stage afgesloten met een bekwaamheidsexamen) rekening houdt, kan men stellen dat wanneer iemand de titel van gecertificeerd accountant of gecertificeerd belastingadviseur verkrijgt, hij op gelijke hoogte staat met niveau 7, ook al is er in de wet van 17 maart 2019 geenszins sprake van een professionele opleiding aan een hogeschool of een universiteit (dat is bijvoorbeeld zo in Frankrijk).

17. In verband met de diverse fasen in de toegang tot het beroep, stelt de algemene toelichting dat “[d]e professionalisering en de kwaliteitsvolle beroepsbeoefening [...] bij de start van het beroep [zullen] verzekerd worden **door een unieke toegang** die bestaat uit een toelatingsexamen, een stage van ten minste drie jaar en een bekwaamheidsexamen dat de stage afsluit”<sup>16</sup> [eigen accentuering].

### C.5. Mogelijke beroepsactiviteiten voor stagiairs

18. Qua mogelijke beroepsactiviteiten voor stagiairs stelt de algemene toelichting dat “[d]e stagiair [...] bepaalde beroepsactiviteiten [mag] uitoefenen, mits de uitdrukkelijke toestemming van zijn stagemeeester en overeengekomen in de stageovereenkomst.

(...)

De Koning bepaalt welke activiteiten de stagiair zal mogen uitoefenen”<sup>17</sup>.

In de artikelsgewijze toelichting kan voorts gelezen worden dat “[h]et artikel 16 voorziet dat de stagiair de activiteiten van gecertificeerd accountant, bedoeld in artikel 3, mag uitoefenen, met uitzondering van de activiteiten bedoeld in artikel 3, 6° tot en met 8°, voor rekening van derden en niet alleen voor rekening van zijn stagemeeester. **Het uitoefenen van deze activiteiten is enkel mogelijk wanneer de stagemeeester hiermee akkoord gaat. Dit akkoord moet deel uitmaken van de stageovereenkomst**”<sup>18</sup>. [eigen accentuering]

Naar het oordeel van de Hoge Raad is dit aspect belangrijk, vergeleken bij de stage voor kandidaat-bedrijfsrevisoren. Het feit dat een stagiair bepaalde activiteiten voor rekening van derden mag uitoefenen, impliceert een **grondige kennis van de deontologische verplichtingen** toepasselijk op de beroepsbeoefenaars, en wel **vanaf de aanvang van de stage**.

De leden van de Hoge Raad wensen hun grote bezorgdheid te uiten ten aanzien van de mogelijkheid voor stagiairs om bepaalde activiteiten van gecertificeerd accountant in opdracht en voor rekening van derden uit te oefenen.

Zij zijn van oordeel dat, in tegenstelling tot hetgeen artikel 16 van de wet van 17 maart 2019 bepaalt, de activiteiten van een stagiair steeds onder de verantwoordelijkheid van zijn of haar stagemeeester(s) zouden moeten worden uitgeoefend. De praktische beroepskennis van

---

<sup>16</sup> Wetsvoorstel (L. DIERICK e.a.) betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur, *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3522/01, 9.

<sup>17</sup> Wetsvoorstel (L. DIERICK e.a.) betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur, *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3522/01, 10.

<sup>18</sup> Wetsvoorstel (L. DIERICK e.a.) betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur, *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3522/01, 23.



een stagiair is immers nog niet gevalideerd in het kader van het toelatingsexamen voor de stage. Bijgevolg kan men niet (zomaar) van het principe uitgaan dat de stagiair beschikt over voldoende praktische ervaring, professionele maturiteit en kritische ingesteldheid om een opdracht tot een goed einde te brengen.

#### *C.6. Hoedanigheid van stagemeeester*

**19.** De Hoge Raad leest in de algemene toelichting dat “[e]lke beroepsbeoefenaar die het beroep al gedurende minstens vijf jaar uitoefent na geslaagd te zijn voor de stage, [...] stagemeeester [kan] zijn, **inclusief de boekhouders en boekhouders-fiscalisten**. Tijdens zijn stage kan de stagiair de vereiste competenties verwerven op alle mogelijke manieren die hij geschikt acht”<sup>19</sup> [eigen accentuering].

#### *C.7. Maximumduur van de stage*

**20.** De Hoge Raad leest in de algemene toelichting dat “[d]it wetsvoorstel [...] de stagiair acht jaar [biedt] om te slagen voor het bekwaamheidsexamen. Slaagt de stagiair niet binnen de acht jaar voor het bekwaamheidsexamen, dan wordt een cooling-off periode van drie jaar voorzien”<sup>20</sup>.

#### *C.8. Bijzonder geval van “interne beroepsbeoefenaars”*

**21.** De Hoge Raad leest in de algemene toelichting dat “[p]ersonen die de eed bij de ondernemingsrechtbank niet hebben afgelegd [...] de titel van “intern gecertificeerd accountant” of “intern gecertificeerd belastingadviseur” [kunnen] dragen. Dat is bijvoorbeeld het geval voor een personeelslid in een accountantskantoor dat de tijd nog niet rijp acht om als vennoot toe te treden of op zelfstandige basis een kantoor op te starten”<sup>21</sup>.

### **D. Het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit**

#### *D.1. Eerste fase: toegang tot het beroep – Algemene analyse*

---

<sup>19</sup> Wetsvoorstel (L. DIERICK e.a.) betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur, *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3522/01, 10.

<sup>20</sup> Wetsvoorstel (L. DIERICK e.a.) betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur, *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3522/01, 10.

<sup>21</sup> Wetsvoorstel (L. DIERICK e.a.) betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur, *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3522/01, 11.

**22.** De hervorming van de toegang tot het beroep van het Instituut na fusie van beide instituten, zoals opgenomen in het ontwerp van koninklijk besluit dat door Minister Wouter BEKE voor advies is voorgelegd, vertrekt vanuit de hierboven uiteengezette beginselen uit de wet van 17 maart 2019 (randnummer 4), en legt hiervoor de nadere regels vast.

Zonder nu al in detail op het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit in te gaan, blijkt dat **als benadering is gekozen voor een gelijkschakeling van de huidige vereisten inzake de toegang tot het beroep voor kandidaat-accountant en kandidaat-belastingconsulent**, en de toepassing hiervan uit te breiden tot alle kandidaat-gecertificeerde accountants en kandidaat-gecertificeerde belastingadviseurs.

**23.** Nog altijd zonder in detail op de voorgestelde regels in te gaan, stelt de Hoge Raad vast (zie *infra*, onder **30.** en volgende) dat:

- de vakken die kandidaat-gecertificeerde accountants verondersteld zijn te kennen, **verder worden uitgebreid**, vergeleken bij de huidige situatie voor kandidaat-accountants;
- de vakken die kandidaat-gecertificeerde belastingadviseurs verondersteld zijn te kennen, **sterk worden gereduceerd**, vergeleken bij de huidige situatie voor kandidaat-belastingconsulenten.

Voor wie erkend boekhouder(-fiscalist) wilde worden en geen enkel aan de stage voorafgaand theoretisch examen diende af te leggen, kan de Hoge Raad enkel vaststellen dat de af te leggen proeven aanzienlijk verzwaard worden, zowel vóór de aanvang van de stage als in de loop hiervan. **De Hoge Raad vraagt zich af of een deel van het publiek dat traditioneel belangstelling heeft voor het beroep, zich vanwege het zware parcours *de facto* niet op andere beroepen gaat richten. De Hoge Raad zou die evolutie betreuren, omdat het “boekhoudberoep” al jarenlang als een knelpuntberoep wordt beschouwd.**

**24.** In dit stadium van het advies ziet de Hoge Raad een aantal ***elementen die in het voordeel pleiten van dergelijk niveau van vereisten***:

- de Belgische beroepsbeoefenaars moeten correct zijn opgeleid, zodanig dat zij de hen door ondernemingen opgedragen opdrachten zo goed mogelijk kunnen uitvoeren;
- beroepsbeoefenaars, wier toegang tot het beroep is gereguleerd, dienen absoluut over de nodige theoretische en praktische kennis te beschikken, alsook verplicht een permanente vorming te volgen;
- stagiairs “gecertificeerd accountant” en “gecertificeerd belastingadviseur” kunnen zonder over de titel te beschikken, al bepaalde opdrachten uitvoeren, zowel die van “gecertificeerd accountant” als van “gecertificeerd belastingadviseur”.

Dit vereist een minimum aan theoretische kennis vooraleer aan een stage te beginnen.

Ook de deontologische regels en de beroepsnormen moeten gekend zijn, alvorens aan een stage te beginnen, zodanig dat eventuele opdrachten in persoonlijke naam, zonder toezicht van de stagemester kunnen worden uitgevoerd;

- rekening houdend met hetgeen vandaag de dag van een accountant of een belastingconsulent wordt verwacht, is het zo goed als ondenkbaar dat de vereisten worden versoepeld.

**25.** Daarnaast ziet de Hoge Raad een aantal *elementen die in het nadeel pleiten van dergelijk niveau van vereisten*:

- men kan zich afvragen of het wel nodig is om (**alvorens** aan een stage te beginnen) in de 27 volgende vakken (overgenomen uit bijlage 1 bij het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit) over een theoretische kennis te beschikken om een boekhouding te voeren:
  - 10 zogenaamde “boekhoudkundige” vakken (inclusief interne en externe controle);
  - 8 fiscale vakken;
  - vennootschapsrecht;
  - 8 zogenaamde “andere” vakken (plichtenleer, drie juridische vakken, financieel beheer, organisatie van boekhoudkundige diensten en bedrijfsadministratie, economie en informatica).
- het jaarverslag 2017 van het Prijzenobservatorium wijst op de “overreglementering” van de boekhoudkundige beroepen en de negatieve perceptie bij de OESO van de Belgische wettelijke en reglementaire context. In het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit worden hier nog enkele extra lagen bovenop gelegd.
- de “evenredigheidsrichtlijn” van 2018 vereist van de lidstaten dat zij de vereisten die zij op nationaal niveau opleggen (en die niet voortvloeien uit regels die op Europees niveau uitgevaardigd zijn) ten aanzien van de Europese Unie verantwoorden.
- de VDAB, *Bruxelles Formation* en *Forem* publiceren<sup>22</sup> geregeld studies over moeilijk in te vullen functies en knelpuntberoepen. Het “boekhoudberoep” wordt, gelet op de vereiste kwalificaties, als een knelpuntberoep beschouwd. Het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit zorgt alleszins niet voor een vermindering van het knelpunt.

**26.** In dit stadium van het advies betreft de Hoge Raad geen weet te hebben van de argumenten op grond waarvan Minister BEKE en Minister DUCARME de grote oriëntaties van het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit hebben vastgelegd, wetende dat de wet van 17 maart 2019 qua toegang tot het beroep zeer weinig elementen bevat en de mogelijke oriëntaties alle kanten uit kunnen.

Volgens de Hoge Raad zou het overigens voor de ministers wenselijk zijn contact op te nemen met de vertegenwoordigers van de verschillende types van betrokken onderwijsinstellingen in elke gemeenschap, om hun standpunt te kennen, maar ook om te

---

<sup>22</sup> Artikel in *Le Soir* van 2 februari 2018 onder de titel “*Trop de qualifications requises pour les métiers en pénurie*”, blz. 1-3 ; *Bruxelles Formation – Analyse des fonctions significativement critiques 2016 - Rapport d’analyse publié par le service Études et Statistiques*, januari 2018, 61 blz. ;

*Le Forem – Difficultés de recrutement en Wallonie métiers /fonctions critiques et en pénurie (hors métiers de l’enseignement) sur base du suivi des offres d’emploi déposées au Forem en 2016 – 2017*, 10 blz. ;

*Le Forem – Métiers d’avenir – Etats des lieux du secteur de la finance / Recueil prospectif, Service d’analyse du marché de l’emploi et de la formation*, september 2013, 14 blz. ;

VDAB – Knelpuntberoepen in Vlaanderen, 2018, 21 blz.

zien in welke mate zij kunnen inspelen op de nieuwe verwachtingen, door het organiseren van cursussen om hun gediplomeerden die wensen kandidaat-stagiair te worden, voldoende vrijstellingen te kunnen bieden, zodanig dat de toegang tot het beroep van gecertificeerd accountant of gecertificeerd belastingadviseur effectief mogelijk blijft.

**27. De Hoge Raad vraagt zich af of het niet wenselijk is een denkoefening ten gronde te houden over de vakken die noodzakelijk zijn om opdrachten van gecertificeerd accountant en gecertificeerd belastingadviseur als zodanig uit te oefenen, maar ook of het niet wenselijk is kandidaten aan hun stage te laten beginnen wanneer zij qua theoretische kennis nog voor een aantal (vooraf in het koninklijk besluit over de toegang tot het beroep te bepalen) vakken moeten slagen, maar voor de overige vakken al zijn geslaagd of hiervoor vrijstelling hebben verkregen.**

**28. De Hoge Raad stelt vast dat die mogelijkheid al bestaat in artikel 3, § 1, leden 2 en 3, van het koninklijk besluit van 8 april 2003 betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent, waarin kandidaat-accountants met betrekking tot de fiscale opleidingsinhouden, behalve “algemene beginselen van fiscaal recht”, enige marge wordt gelaten:**

*“Onverminderd §§ 4 en 5, kan de kandidaat-accountant die niet geslaagd is voor alle fiscale opleidingsinhouden bedoeld in het eerste lid, 12° tot 18°, toegelaten worden tot de stage, voor zover hij geslaagd is in het examen over alle andere opleidingsinhouden, inbegrepen de algemene beginselen van fiscaal recht, bedoeld in het eerste lid, 11°.*

*In de mate dat de kandidaat accountant tijdens de examenzitting die volgt op het begin van zijn stage slaagt voor de verschillende fiscale opleidingsinhouden, zal het deel van de reeds uitgevoerde stage in aanmerking genomen worden voor de berekening van de drie jaar.”*

De Hoge Raad stelt vast dat die flexibiliteit in het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit is geschrapt (dit had kunnen worden opgenomen in afdeling 4 van hoofdstuk 4 – bij voorbeeld onder artikel 19), terwijl het toelatingsexamen met het oog op het verkrijgen van de titel van gecertificeerd accountant nog met een aantal vakken is verzwaard, ook al werd er één weggelaten uit de lijst van vakken die men vanuit theoretisch oogpunt moet beheersen alvorens aan een stage te beginnen (meer bepaald, “Beginselen van wiskunde en statistiek”).

**29. De Hoge Raad betreurt die weglating en stelt een denkoefening voor in verband met de vakken die een kandidaat vanuit theoretisch oogpunt moet beheersen alvorens aan een stage te beginnen, en die welke hij in de loop van de stage onder de knie kan krijgen.**

Bij wijze van vergelijking verwijst de Hoge Raad naar artikel 32 van het koninklijk besluit van 17 augustus 2018 betreffende de toegang tot het beroep van bedrijfsrevisor, dat voor kandidaat-bedrijfsrevisoren in een dergelijke gradatie voorziet.

*D.2. Eerste fase: toegang tot de stage – Gedetailleerde analyse*

**30. De twee onderstaande tabellen geven een vergelijking weer van de vakken waarvan vooraf de theoretische kennis wordt getest of waarvan op grond van de gevolgde opleiding een vrijstelling is verleend**, in het kader van het hoger onderwijs van het lange type (al dan niet universitair) of van het korte type, zoals vermeld in artikel 12 van de wet van 17 maart 2019.

Dit schematisch overzicht steunt op artikel 3 van het koninklijk besluit van 8 april 2003 betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent, enerzijds, en op bijlage 1 bij het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit anderzijds.

A. Voor kandidaat-gecertificeerde accountants

Kandidaat(-gecertificeerd)-accountant			
Huidige situatie		Voorstel voor advies	
Nr.	Benaming van de leerstof	Nr.	Benaming van de leerstof
1	<i>Accountantsonderzoek</i>	8	<i>Externe controle</i>
2	Analyse en kritische beoordeling van de jaarrekening	5	Analyse en kritische beoordeling van de jaarrekening
3	Algemene boekhouding	1	Algemeen boekhouden
		2	Jaarrekening
4	Geconsolideerde jaarrekeningen	6	Geconsolideerde jaarrekeningen en wetgeving inzake geconsolideerde jaarrekeningen
5	Analytische bedrijfsboekhouding en management accounting	10	Analytische boekhouding en managementcontrole
6	Interne controle	9	Interne controle
		3	Boekhoudrecht
	Wetgeving inzake de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening	4	Jaarrekeningenrecht
		7	Basisbeginselen van de Europese wetgeving en van de internationale normen inzake boekhouding (IFRS)
8	Organisatie van de boekhouddiensten en van administratieve diensten van de ondernemingen	12	Organisatie van de boekhouddiensten en van de administratieve diensten van de ondernemingen
9	Beginselen van wiskunde en statistiek		
10	<i>Financieel bedrijfsbeheer, daarbij inbegrepen de analyse door middel van boekhoudtechnische procédés, van de positie en de werking van ondernemingen vanuit het oogpunt van hun kredietwaardigheid, van hun rendement en hun risico's</i>	11	<i>Fundamentele principes van financieel beheer van ondernemingen</i>
11	Algemene beginselen van fiscaal recht	13	Algemene beginselen van fiscaal recht
12	Personenbelasting	14	Personenbelasting
13	Vennootschapsbelasting	15	Vennootschapsbelasting
14	Belasting op de toegevoegde waarde	16	Belasting op de toegevoegde waarde
15	Beginselen van registratie- en successierechten	18	Beginselen van registratie- en successierechten
16	Beginselen van regionale en lokale belastingen	19	Beginselen van regionale en lokale belastingen

17	Beginselen van Europees en internationaal fiscaal recht	20	Beginselen van Europees en internationaal fiscaal recht
18	Fiscale procedure	17	Fiscale procedure
19	<i>Juridische en beroepsnormen met betrekking tot de accountancy, de belastingconsultancy en de andere wettelijke opdrachten van de accountant en van de belastingconsulent</i> <sup>(1)</sup>	21	<i>Beginselen van de deontologie met betrekking tot de activiteiten van accountant van belastingconsulent evenals beginselen inzake de antiwitwaswetgeving</i>
20	Vennootschapsrecht	22	Vennootschaps- en verenigingsrecht
21	Beginselen van het <i>handelsrecht</i> en de wetgeving met betrekking tot ondernemingen in moeilijkheden	23	Beginselen van <i>ondernemingsrecht</i> , <i>economisch recht</i> en insolventierecht
22	Beginselen van burgerlijk recht	24	Beginselen van burgerlijk recht
23	Beginselen van arbeids- en sociaal zekerheidsrecht	25	Beginselen van arbeids- en sociaal zekerheidsrecht
24	Beginselen van bedrijfseconomie, algemene economie en geld- en kredietwezen	26	Beginselen van bedrijfseconomie, algemene economie en geld- en kredietwezen
25	Informatiesystemen en informatica	27	Informaticatoepassingen en <i>digitale processen met betrekking tot de activiteiten van de accountant en de belastingconsulent</i>

(1) De kandidaat kan ook van het examen over deze opleidingsinhoud vrijgesteld worden als deze in de vereiste mate onderwezen werd in het kader van een algemene cursus “Deontologie van de juridische en economische beroepen”.

**31.** De Hoge Raad stelt vast dat bij de vakken die verondersteld worden gekend te zijn alvorens aan een stage te beginnen, er één is weggelaten, namelijk “Beginselen van wiskunde en statistiek”.

Drie vakken werden opgesplitst of toegevoegd:

- Jaarrekeningenrecht;
- Boekhoudrecht;
- Basisbeginselen van de Europese wetgeving en van de internationale normen inzake boekhouding (IFRS).

Twee vakken werden uitgebreid:

- Vennootschaps- en verenigingsrecht (voorheen “Vennootschapsrecht”);
- Beginselen van ondernemingsrecht, economisch recht en insolventierecht (voorheen “Beginselen van het handelsrecht en de wetgeving met betrekking tot ondernemingen in moeilijkheden”).

Vijf vakken werden omgedoopt:

- “Accountantsonderzoek” wordt “Externe controle”;
- “Analytische bedrijfsboekhouding en *management accounting*” wordt “Analytische boekhouding en *managementcontrole*”;
- “Financieel bedrijfsbeheer, daarbij inbegrepen de analyse door middel van boekhoudtechnische procédés, van de positie en de werking van ondernemingen vanuit het oogpunt van hun kredietwaardigheid, van hun rendement en hun risico’s” wordt “Fundamentele principes van financieel beheer van ondernemingen”
- “Juridische en beroepsnormen met betrekking tot de accountancy, de belastingconsultancy en de andere wettelijke opdrachten van de accountant en van de belastingconsulent” wordt “Beginselen van de deontologie met betrekking tot de activiteiten van accountant van belastingconsulent evenals beginselen inzake de antiwitwaswetgeving”;
- “Informatiesystemen en informatica” wordt “Informaticatoepassingen en digitale processen met betrekking tot de activiteiten van de accountant en de belastingconsulent”.

**32.** Weliswaar is het aan de bevoegde ministers om zich over deze beleidsoriëntaties uit te spreken, maar **de Hoge Raad stelt vast dat de toegangsvoorwaarden voor een stage van gecertificeerd accountant algemeen genomen strenger zijn geworden** en vraagt zich af of de gevolgde aanpak wel pertinent is, want voor dit sinds jaren erkende knelpuntberoep zou dit tot een nog grotere schaarste kunnen leiden.

De Hoge Raad wijst erop dat de stage de stagiair de kans moet geven om zijn theoretische kennis te vervolledigen en in het kader van zijn stage in de praktijk te brengen. Hij heeft dan ook vragen bij de zwaarte van de hinderpalen bij de toegang en vraagt zich af of het niet wenselijk is een deel van de vereisten voorafgaand aan de toegang tot een stage, te verplaatsen naar tussentijdse proeven in de loop van de stage en/of kandidaten al aan hun stage te laten beginnen terwijl zij - qua theoretische kennis - nog voor een aantal vakken (vooraf in het koninklijk besluit over de toegang tot het beroep te bepalen) vakken moeten slagen, maar voor de overige vakken al zijn geslaagd of hiervoor vrijstelling hebben verkregen.

**33.** Meer specifiek ziet de Hoge Raad niet duidelijk wat het vak “Jaarrekening” inhoudt. De Hoge Raad wenst meer duidelijkheid over de draagwijdte van dit vak, om te kunnen uitmaken of het gaat om een onderdeel van het vak “Algemene boekhouding”, dan wel of “Jaarrekening” een nieuw vak is.

Voor de Hoge Raad is het evenmin duidelijk wat het verschil is tussen “Boekhoudrecht” en “Jaarrekeningenrecht”.

Voor de Hoge Raad is het uiteraard zo dat er op boekhoudkundig gebied in de ruime zin, twee rechtsbronnen zijn:

- de ene met betrekking tot het voeren van de boekhouding (momenteel in het Wetboek van economisch recht),



- de andere met betrekking tot de opstelling van een jaarrekening (momenteel in het Wetboek van vennootschappen en verenigingen).

Hoewel beide materies al zijn opgenomen in een vak in het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit, is het voor de Hoge Raad begrijpelijk om ook een specifiek vak in te lassen, met, onder meer, de rechtsleer, zoals bij voorbeeld de adviezen van de Commissie voor boekhoudkundige normen.

Het onderscheid tussen “Algemene boekhouding”, “Jaarrekening”, “Boekhoudrecht”, en “Jaarrekeningenrecht” lijkt daarentegen niet erg duidelijk of zelfs ver gezocht. Die vakken onderbrengen in een “cluster” zou de vereisten enigszins versoepelen. De Hoge Raad vraagt zich niettemin af of (inzonderheid universitaire) onderwijsinstellingen zoveel cursussen boekhouding kunnen inrichten. Als dit niet kan, riskeren vele kandidaten geen recht op vrijstellingen voor die vakken te kunnen doen gelden.

**34.** Voorts wijst de Hoge Raad erop dat de registratie- en successierechten sinds de zesde staatshervorming zijn geregionaliseerd en dat dit vak het vak regionale en lokale belastingen overlapt. De Hoge Raad ziet dan ook niet het belang om die vakken op te splitsen, ook al vormen die een “cluster”.

**35.** Ten slotte wijst de Hoge Raad erop dat het COSO-managementmodel sinds 2013 “interne controle” en “risicobeheer” samenvoegt en hij stelt dan ook voor om de benaming van dat vak af te stemmen op de vakken die in werkelijkheid worden onderwezen.

B. Voor kandidaat-gecertificeerde belastingadviseurs

Kandidaat(-gecertificeerd)-belastingadviseur			
Huidige situatie		Voorstel voor advies	
Nr.	Benaming van de leerstof	Nr.	Benaming van de leerstof
3	Algemene boekhouding		
7	Wetgeving inzake de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening		
11	Algemene beginselen van fiscaal recht	13	Algemene beginselen van fiscaal recht
12	Personenbelasting	14	Personenbelasting
13	Vennootschapsbelasting	15	Vennootschapsbelasting
14	Belasting op de toegevoegde waarde	16	Belasting op de toegevoegde waarde
15	Beginselen van registratie- en successierechten	18	Beginselen van registratie- en successierechten
16	Beginselen van regionale en lokale belastingen	19	Beginselen van regionale en lokale belastingen
17	Beginselen van Europees en internationaal fiscaal recht	20	Beginselen van Europees en internationaal fiscaal recht
18	Fiscale procedure	17	Fiscale procedure
19	<i>Juridische en beroepsnormen met betrekking tot de belastingconsultancy en de andere wettelijke opdrachten van de belastingconsulent<sup>(1)</sup></i>		
20	Vennootschapsrecht		
21	Beginselen van het <i>handelsrecht</i> en de wetgeving met betrekking tot ondernemingen in moeilijkheden		
22	Beginselen van burgerlijk recht		
23	Beginselen van arbeids- en sociaal zekerheidsrecht		
24	Beginselen van bedrijfseconomie, algemene economie en geld- en kredietwezen		

**36.** Bij het lezen van artikel 12, lid 2, van het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit, **stelt de Hoge Raad vast dat de vereisten voor kandidaat-belastingadviseurs**

<sup>(1)</sup> De kandidaat kan ook van het examen over deze opleidingsinhoud vrijgesteld worden als deze in de vereiste mate onderwezen werd in het kader van een algemene cursus “Deontologie van de juridische en economische beroepen”.

**drastisch worden versoepeld.** Van de 16 voorheen opgelegde vakken worden er immers 8 weggelaten:

- Algemene boekhouding;
- Wetgeving inzake de jaarrekening;
- Juridische en beroepsnormen met betrekking tot de belastingconsultancy en andere wettelijke opdrachten van de belastingconsulent;
- Vennootschapsrecht;
- Beginselen van het handelsrecht en de wetgeving met betrekking tot ondernemingen in moeilijkheden;
- Beginselen van burgerlijk recht;
- Beginselen van arbeids- en sociaal zekerheidsrecht;
- Beginselen van bedrijfseconomie, algemene economie en geld- en kredietwezen.

**De Hoge Raad acht de oriëntatie in het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit om de theoretische kennis (alvorens aan een stage te beginnen) tot acht fiscale vakken te beperken, onaanvaardbaar.** Bij het lezen van het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit ontstaat inderdaad de indruk dat belastingadviseurs niet integraal deel uitmaken van de economische beroepen en er geen onderscheid bestaat tussen belastingadviseurs die lid zijn van het IBA, en juristen, maar zonder de juridische kennis die van juristen wordt verwacht. **Dit zou volgens de Hoge Raad het einde kunnen betekenen van een categorie beroepsbeoefenaars met een doorgedreven, specifiek op de sector van vennootschappen gerichte vakkennis.**

De Hoge Raad acht het wenselijk om kandidaat-belastingadviseurs ten minste te testen op hun theoretische kennis van de deontologische beginselen waaraan zij van bij de aanvang van hun stage zijn onderworpen. Gelet op de evidente link tussen boekhouding en fiscaliteit, maar ook gelet op de onbetwiste voorrang van het boekhoudrecht op het fiscaal recht, is een (zelfs beknopte) boekhoudkundige kennis bij deze categorie van stagiairs trouwens belangrijk (zelfs indien daarvoor het vereiste aantal ECTS-punten wordt aangepast). Ten slotte is het voor de Hoge Raad onbegrijpelijk dat er in het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit geen duidelijk verband wordt gelegd tussen de vaardigheden die van een stagiair-belastingadviseur worden gevraagd en vakken zoals vennootschapsrecht of economisch recht.

**37. De Hoge Raad stelt vast dat, vergeleken bij de huidige situatie, de vereiste ECTS-studiepunten om voor het toelatingsexamen vrijstellingen te verkrijgen, voor kandidaat-accountants en kandidaat-belastingadviseurs niet veel verschilt.**

Hooguit zijn de zaken hier even onduidelijk als waar de Hoge Raad eerder op heeft gewezen (onder **31.** en volgende) qua aantal ECTS-studiepunten voor de vakken, meer bepaald voor opgesplitste vakken of vakken waarvan de inhoud is uitgebreid zonder verhoging van het aantal ECTS-studiepunten.

**38.** Het onderstaande schematisch overzicht steunt op de bijlagen 1 en 2 van het koninklijk besluit van 8 april 2003 betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent, enerzijds, en op bijlage 2 van het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit, anderzijds.

*A. Voor kandidaat-gecertificeerde accountants*

Kandidaat(-gecertificeerd)-accountant

Huidige situatie			Voorstel voor advies		
Nr.	Benaming van de leerstof	ECTS	Nr.	Benaming van het opleidingsonderdeel	ECTS
1	<i>Accountantsonderzoek</i>	5	8	<i>Externe controle</i>	5
2	Analyse en kritische beoordeling van de jaarrekening	4	5	Analyse en kritische beoordeling van de jaarrekening	4
3	Algemene boekhouding	10	1	Algemeen boekhouden	9
			2	Jaarrekening	
4	Geconsolideerde jaarrekeningen	3	6	Geconsolideerde jaarrekeningen en wetgeving inzake geconsolideerde jaarrekeningen	3
5	Analytische bedrijfsboekhouding en management <i>accounting</i>	6	10	Analytische boekhouding en management <i>controle</i>	6
6	Interne controle	4	9	Interne controle	4
			3	Boekhoudrecht	3
7	Wetgeving inzake de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening	3	4	Jaarrekeningenrecht	
			7	Basisbeginselen van de Europese wetgeving en van de internationale normen inzake boekhouding (IFRS)	3
8	Organisatie van de boekhouddiensten en van de administratieve diensten van de ondernemingen	3	12	Organisatie van de boekhouddiensten en van de administratieve diensten van de ondernemingen	3
9	Beginselen van wiskunde en statistiek	4			
10	<i>Financieel bedrijfsbeheer, daarbij inbegrepen de analyse door middel van boekhoudtechnische procédés, van de positie en de werking van ondernemingen vanuit het oogpunt van hun kredietwaardigheid, van hun rendement</i>	5	11	<i>Fundamentele principes van financieel beheer van ondernemingen</i>	5

	<i>en hun risico's</i>				
11	Algemene beginselen van fiscaal recht	3	13	Algemene beginselen van fiscaal recht	3
12	Personenbelasting	6	14	Personenbelasting	6
13	Vennootschapsbelasting	6	15	Vennootschapsbelasting	6
14	Belasting op de toegevoegde waarde	5	16	Belasting op de toegevoegde waarde	5
15	Beginselen van registratie- en successierechten	3	18	Beginselen van registratie- en successierechten	3
16	Beginselen van regionale en lokale belastingen		19	Beginselen van regionale en lokale belastingen	
17	Beginselen van Europees en internationaal fiscaal recht		20	Beginselen van Europees en internationaal fiscaal recht	
18	Fiscale procedure	3	17	Fiscale procedure	3
19	<i>Juridische en beroepsnormen met betrekking tot de accountancy, de belastingconsultancy en de andere wettelijke opdrachten van de accountant en van de belastingconsulent<sup>(1)</sup></i>	3	21	<i>Beginselen van dedeontologie met betrekking tot de activiteiten van accountant [en] van belastingconsulent evenals beginselen inzake de antiwitwaswetgeving</i>	3
20	Vennootschapsrecht	4	22	Vennootschaps- en verenigingsrecht	4
21	Beginselen van het <i>handelsrecht</i> en de wetgeving met betrekking tot ondernemingen in moeilijkheden	3	23	Beginselen van <i>ondernemingsrecht, economisch recht en insolventierecht</i>	3
22	Beginselen van burgerlijk recht	4	24	Beginselen van burgerlijk recht	4
23	Beginselen van arbeids- en sociaal zekerheidsrecht	3	25	Beginselen van arbeids- en sociale zekerheidsrecht	3
24	Beginselen van bedrijfseconomie, algemene economie en geld- en kredietwezen	4	26	Beginselen van bedrijfseconomie, algemene economie en geld- en kredietwezen	4
25	<i>Informatiesystemen en informatica</i>	5	27	Informatietoepassingen en digitale processen met betrekking tot de activiteiten van de accountant en de belastingconsulent	5

(1) De kandidaat kan ook van het examen over deze opleidingsinhoud vrijgesteld worden als deze in de vereiste mate onderwezen werd in het kader van een algemene cursus “Deontologie van de juridische en economische beroepen”.

B. Voor kandidaat-gecertificeerd-belastingadviseurs

Kandidaat(-gecertificeerd)-belastingadviseur					
Huidige situatie			Voorstel voor advies		
Nr.	Benaming van de leerstof	ECTS	Nr.	Benaming van het opleidingsonderdeel	ECTS
3	Algemene boekhouding	10			
7	Wetgeving inzake de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening	3			
11	Algemene beginselen van fiscaal recht	3	13	Algemene beginselen van fiscaal recht	3
12	Personenbelasting	6	14	Personenbelasting	6
13	Vennootschapsbelasting	6	15	Vennootschapsbelasting	6
14	Belasting op de toegevoegde waarde	5	16	Belasting op de toegevoegde waarde	5
15	Beginselen van registratie- en successierechten	3	18	Beginselen van registratie- en successierechten	3
16	Beginselen van regionale en lokale belastingen		19	Beginselen van regionale en lokale belastingen	
17	Beginselen van Europees en internationaal fiscaal recht		20	Beginselen van Europees en internationaal fiscaal recht	
18	Fiscale procedure	3	17	Fiscale procedure	3
19	<i>Juridische en beroepsnormen met betrekking tot de belastingconsultancy en de andere wettelijke opdrachten van de belastingconsulent</i>	3			
20	Vennootschapsrecht	4			
21	Beginselen van het <i>handelsrecht</i> en de wetgeving met betrekking tot ondernemingen in moeilijkheden	3			

22	Beginselen van burgerlijk recht	4			
23	Beginselen van arbeids- en sociaal zekerheidsrecht	3			
24	Beginselen van bedrijfseconomie, algemene economie en geld- en kredietwezen	4			



**39.** Nog steeds in verband met het toelatingsexamen, wijst de Hoge Raad erop dat artikel 7 van het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit bepaalde personen wil vrijstellen “van de stage en bijgevolg van het toelatingsexamen”.

Met deze maatregel wordt artikel 14 van de wet van 17 maart 2019 uitgevoerd, dat als volgt luidt:

*“De stagecommissie kan, onder de voorwaarden bepaald door de Koning, de stage inkorten of een vrijstelling van de stage toestaan wanneer de persoon ten minste zeven jaar relevante ervaring met de uitoefening van het beroep kan aantonen.”*

Voor de Hoge Raad is er duidelijk een wettelijke grondslag om te beslissen de stage in te korten of hiervoor zelfs een volledige vrijstelling te verlenen, maar voor een vrijstelling van het toelatingsexamen ontbreekt volgens hem elke wettelijke grondslag.

**40.** Voor de organisatie van het toelatingsexamen stelt de Hoge Raad vast dat artikel 11 van het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit verwijst naar een “computergestuurde proef”, waarvan de frequentie in artikel 17 wordt vastgelegd, namelijk “minstens twee examensessies per jaar”, met de precisering dat de Raad de data van die “examensessies” bepaalt.

Een gezamenlijke lezing doet volgens de Hoge Raad vragen rijzen. Volgens hem kan uit de gezamenlijke lezing afgeleid worden dat het om de organisatie van gemeenschappelijke sessies voor alle kandidaat-stagiairs gaat, op vaste data die voldoende op voorhand worden bekend gemaakt, zodanig dat belangstellenden hun deelname hieraan kunnen plannen.

Volgens de huidige praktijk bij het IAB mag elke kandidaat-stagiair persoonlijk zijn proef op computer afleggen (waarbij door de computer de vragen die aan de stagiair gesteld worden, lukraak worden gekozen), hetgeen niet lijkt te stroken met wat het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit doet vermoeden.

**Indien dit echter de bedoeling van de ministers is, om zo kandidaat-stagiairs de nodige flexibiliteit te gunnen, lijkt het naar het oordeel van de Hoge Raad wenselijk de nodige waarborgen in het ontwerp van koninklijk besluit in te bouwen, zodanig dat voldoende zekerheid bestaat omtrent de objectieve selectie van de vragen bij individuele proeven. Bovendien zou duidelijk moeten worden bepaald dat het niet gaat om “sessies” die de indruk geven dat het gaat om een gezamenlijke proef die op een bepaald tijdstip open staat voor alle belangstellenden.**

### D.3. De stagiair en de stagemeeester

**41.** De Hoge Raad stelt vast dat uit een gezamenlijke lezing van de voorschriften in artikel 6, lid 2, artikel 22, leden 2 en 3, en artikel 22, lid 6, van het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit, blijkt dat elk lid dat ten minste 5 jaar bij het IBA is aangesloten, stagemeeester kan zijn voor iedere stagiair, met het oog op het behalen van de titel zowel van gecertificeerd accountant als van gecertificeerd belastingadviseur.

Dit stemt overeen met hetgeen hierover in de algemene toelichting is vermeld, namelijk dat *“elke beroepsbeoefenaar die het beroep al gedurende minstens vijf jaar uitoefent na geslaagd te zijn voor de stage, [...] stagemeeester [kan] zijn, **inclusief de boekhouders en boekhouders-fiscalisten**. Tijdens zijn stage kan de stagiair de vereiste competenties verwerven op alle mogelijke manieren die hij geschikt acht.”*<sup>23</sup> [eigen accentuering].

De Hoge Raad acht een overgangsmaatregel wenselijk, om de maatregel van leden 2 en 3 van artikel 22 van het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit, op grond waarvan ieder lid van het IBA met ten minste 5 jaar aansluiting, stagemeeester kan zijn, uit te breiden tot beroepsbeoefenaars die ten minste 5 jaar lid zijn van het IAB of het BIBF.

Een dergelijke overgangsmaatregel is opgenomen in artikel 78 van het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit, maar het zinsdeel *“indien ook een inschrijving in het openbaar register in een andere hoedanigheid wordt toegekend”* lijkt de mogelijke gevallen te beperken zonder evenwel duidelijk te stellen welke gevallen bedoeld worden.

**42.** De Hoge Raad merkt op dat geen enkel voorschrift bepaalt welke stagemeeester de eindverantwoordelijkheid draagt wanneer een stagiair met verschillende stagemeeesters werkt.

Dat kan verantwoord zijn wanneer de twee stagemeeesters niet noodzakelijk een professionele band hebben.

Nochtans kan dit voor de stagiair problemen stellen, zelfs ook voor één van de stagemeeesters, wanneer de andere stagemeeester zijn opdracht als stagemeeester niet naar behoren vervult.

Deze optie zal de Stagecommissie ertoe nopen proactief op te treden tegenover een stagemeeester die zijn opdracht als stagemeeester niet naar behoren vervult, omdat anders de situatie voor de stagiair moeilijk dreigt te worden.

---

<sup>23</sup> Wetsvoorstel (L. DIERICK e.a.) betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur, *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3522/01, 10.

**43.** De gezamenlijke lezing van de maatregelen in artikel 6, lid 2, artikel 22, leden 2 en 3, en artikel 22, lid 6, van het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit, pleit voor een uitbreiding van de examenvakken, in het kader van zowel het toelatingsexamen als het bekwaamheidsexamen voor belastingadviseurs die voor kandidaat-gecertificeerde-accountants als stagemeeester zouden fungeren.

In dit verband verwijst de Hoge Raad naar bovenstaande opmerking onder punt **36**.

**44.** Met betrekking tot de verplichtingen van de stagemeeester doet het voorschrift van lid 3 van artikel 41 van het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit bij de Hoge Raad vragen rijzen. Wordt van een stagemeeester van een stagiair-gecertificeerd-belastingadviseur echt verwacht dat hij erop toeziet dat die “op het einde van de stageperiode een voldoende ervaring heeft opgedaan in de verschillende opdrachten die door of krachtens de wet toevertrouwd zijn aan de gecertificeerde accountants”?

#### *D.4. Tussentijdse proeven gedurende de stage*

**45.** Artikel 15 van de wet van 17 maart 2019 bepaalt dat “[d]e stagecommissie [...] een tussentijdse proef of meerdere tussentijdse proeven gedurende de stage [kan] organiseren om de verworven kennis en bekwaamheid voor het beroep te evalueren”.

De tussentijdse proeven gedurende de stage komen aan bod in de artikelen 38 en 39 van het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit.

**46.** De tussentijdse proeven voor de stagiair-gecertificeerd accountant slaan inhoudelijk op “*één of meer praktische toepassingsgevallen met betrekking tot de opleidingsonderdelen van accountancy, de fiscale opleidingsonderdelen en het vennootschaps- en verenigingsrecht als bedoeld in de bijlage 1*”, terwijl die voor de stagiair-gecertificeerd belastingadviseur slaan op “*één of meer praktische toepassingsgevallen met betrekking tot de fiscale opleidingsonderdelen als bedoeld in de bijlage 1*”.

Voor de Hoge Raad is het niet duidelijk of deze tussentijdse proeven al of niet een blokkerend karakter hebben. Bij het lezen van artikel 38 lijken die tussentijdse proeven inderdaad een verplichte stap, enerzijds, terwijl zij anderzijds volgens artikel 39, lid 1, vrijstelling verlenen “*voor dat opleidingsonderdeel*” in het schriftelijk gedeelte van het bekwaamheidsexamen. Lid 2 van artikel 39 voegt hieraan toe dat “[w]anneer de stagiair niet geslaagd is voor de tussentijdse proeven, [...] de stageperiode verder [gaat]” en de Stagecommissie een “*heroriëntering van de stagewerkzaamheden*” kan voorstellen.

Na lezing van al deze voorschriften gaat de Hoge Raad eerder uit van niet-blokkerende proeven, maar het is hem niet duidelijk wat er dient te worden verstaan onder “heroriëntering van de stagewerkzaamheden” op voorstel van de Stagecommissie.

**47.** De Hoge Raad vraagt zich overigens af hoeveel tussentijdse proeven de Stagecommissie organiseert en hoe vaak een stagiair aan een tussentijdse proef mag deelnemen.

**48.** Wat ten slotte de inhoud van de tussentijdse proeven voor stagiairs-belastingadviseurs betreft, verwijst de Hoge Raad naar de opmerking onder punt **36.** van onderhavig advies.

#### *D.5. Bekwaamheidsexamen*

**49.** De artikelen 53 en volgende handelen over de verschillende personen die tot het bekwaamheidsexamen kunnen worden toegelaten:

- stagiairs;
- “erkende boekhouders” (voortaan “accountants” genoemd) die de titel van “gecertificeerd accountant” wensen te verkrijgen;
- “erkende boekhouders-fiscalisten” (voortaan “fiscaal accountants” genoemd) die de titel van “gecertificeerd accountant” of “gecertificeerd belastingadviseur” wensen te verkrijgen;
- personen die recht hadden op een door de Stagecommissie verleende inkorting of vrijstelling van stage, omdat zij gedurende ten minste zeven jaar beroepsactiviteiten hebben uitgeoefend waarbij een voldoende ervaring in de uitoefening van het beroep is opgedaan;
- gecertificeerde belastingadviseurs die de titel van gecertificeerd accountant wensen te voeren.

**50.** De Hoge Raad acht het wenselijk stil te staan bij wat het bekwaamheidsexamen inhoudt, uitgaande van het onderscheid tussen personen die onder leiding van één (of meerdere) stagemester(s) een (zelfs ingekorte) stage hebben volbracht, en personen zonder stagemester.

Dat laatste is het geval voor:

- “erkende boekhouders” (voortaan “accountants” genoemd) die de titel van “gecertificeerd accountant” wensen te verkrijgen<sup>24</sup>;
- “erkende boekhouders-fiscalisten” (voortaan “fiscaal accountants” genoemd) die de titel van “gecertificeerd accountant” of “gecertificeerd belastingadviseur” wensen te verkrijgen<sup>25</sup>;

---

<sup>24</sup> Artikel 21 van de wet van 17 maart 2019 stelt inderdaad dat die personen een bekwaamheidsexamen moeten afleggen over, onder andere, “bijzondere opdrachten in het vennootschaps- en verenigingsrecht”.

<sup>25</sup> Artikel 22 van de wet van 17 maart 2019 stelt inderdaad dat die personen een bekwaamheidsexamen moeten afleggen over, onder andere, “bijzondere opdrachten in het vennootschaps- en verenigingsrecht”.

- personen die recht hadden op een door de Stagecommissie verleende vrijstelling van stage, omdat zij ten minste zeven jaar voldoende ervaring in de uitoefening van het beroep hebben opgedaan;
- gecertificeerde belastingadviseurs die de titel van gecertificeerd accountant wensen te voeren, maar ook
- stagiairs-boekhouders(-fiscalisten) die bij de inwerkingtreding van de wet waren erkend (artikel 80 van het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit).

Naar het oordeel van de Hoge Raad dient in het bekwaamheidsexamen rekening te worden gehouden met deze bijzondere gevallen, omdat die kandidaten voor het bekwaamheidsexamen onmogelijk over praktische ervaring terzake kunnen beschikken (want dat zou strijdig zijn met de wet). **Een ondervraging kan volgens de Hoge Raad enkel betrekking hebben op een grondige theoretische kennis, zowel in het schriftelijke als in het mondelinge gedeelte van het bekwaamheidsexamen.**

De Hoge Raad heeft wel vastgesteld dat er in het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit mogelijk een verschil bestaat op het vlak van de organisatie van de bekwaamheidsexamens voor andere personen dan stagiairs, maar heeft in het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit geen specifieke elementen teruggevonden op grond waarvan het bekwaamheidsexamen in die bijzondere gevallen wordt bijgestuurd.

**51.** De Hoge Raad vraagt zich ook af of voor het mondelinge gedeelte van het bekwaamheidsexamen dezelfde examenjury aantreedt, dan wel of het om een *ad hoc* examenjury gaat. In het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit staat hierover immers niets specifiek vermeld.

#### *D.6. Slotbepalingen*

**52.** De Hoge Raad stelt vast dat artikel 77 van het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit voorstelt om twee koninklijke besluiten op te heffen, dat van 8 april 2003 en dat van 10 oktober 2014. Beide koninklijke besluiten hebben betrekking op de toegang tot het beroep van accountant en belastingconsulent.

De Hoge Raad merkt op dat twee andere koninklijke besluiten niet worden opgeheven, meer bepaald over de toegang tot het beroep van erkend boekhouder en van erkend boekhouder-fiscalist:

- het koninklijk besluit van 10 april 2015 tot goedkeuring van het stagereglement van het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten, bekend gemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 19 mei 2015 en
- het koninklijk besluit van 27 september 2015 betreffende het programma, de voorwaarden en de examenjury voor het praktisch bekwaamheidsexamen van de erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten, bekend gemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 23 november 2015.

De Hoge Raad vestigt de aandacht van de Minister op het feit dat stagiairs die aan hun stage zijn begonnen onder de geldende regeling van vóór de inwerkingtreding van de wet van 17 maart 2019 (die thans nog steeds niet in werking is getreden), hun stage (geheel of gedeeltelijk) onder de vroegere regeling zullen voortzetten.

In overeenstemming met de overgangsbepalingen van artikel 124 van de voormelde wet van 17 maart 2019, is het inderdaad zo dat:

- voor *stagiairs-erkende-boekhouders(-fiscalisten)* paragraaf 2 bepaalt dat de vroegere regels van kracht blijven tot het einde van hun stage (inclusief het bekwaamheidsexamen) en
- voor *stagiairs-accountants en stagiairs-belastingconsulenten* paragraaf 1 bepaalt dat het bekwaamheidsexamen zal verlopen in overeenstemming met de nieuwe regels (opgenomen in het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit), met uitzondering van de stage (die zal verlopen volgens de regels die bij de aanvang van de stage gelden, met name het koninklijk besluit van 8 april 2003).

De Hoge Raad acht een geharmoniseerde aanpak wenselijk, los van de titels waarop zij recht geven, en hetzij deze drie koninklijke besluiten meteen op te heffen (behalve voor stagiairs die nog stage lopen), hetzij te wachten met de opheffing van deze drie koninklijke besluiten tot alle huidige stagiairs klaar zijn met de volledige lopende procedure.

Het koninklijk besluit van 10 oktober 2014 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten en tot vaststelling van de datum van inwerkingtreding van artikel 17 van de wet van 15 januari 2014 houdende diverse bepalingen inzake K.M.O.'s, bekend gemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 20 november 2014 (derde editie) dient daarentegen in ieder geval te worden opgeheven zodra de wet van 17 maart 2019 en het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit in werking zijn getreden, zoals bepaald in artikel 77 van dat ontwerp van koninklijk besluit.