

**Advies van 3 oktober 2012
over het Europese voorstel voor een richtlijn tot wijziging van de auditrichtlijn
en voor een verordening
over de wettelijke controle van de jaarrekening**

De federale Minister, bevoegd voor Economie, heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen om advies verzocht in verband met de momenteel in Europa besproken hervormingsvoorstellen.

Deze vanuit Europa gestuurde hervorming omvat een voorstel voor een richtlijn tot wijziging van richtlijn 2006/43/EG, de zogenoemde auditrichtlijn, enerzijds, en een voorstel voor een verordening ter verbetering van de kwaliteit van de jaarrekeningcontrole bij organisaties van openbaar belang anderzijds.

In zijn eerste twee adviezen is de Hoge Raad ingegaan op de thema's die de Minister in zijn verzoek om advies had aangehaald:

- een eerste advies van de Hoge Raad, uitgebracht op 30 maart 2012, handelde over het voorstel voor een richtlijn tot wijziging van de auditrichtlijn;
- een tweede advies van de Hoge Raad, uitgebracht op 31 mei 2012, handelde over het voorstel voor een verordening.

Het voorliggende, derde advies van de Hoge Raad gaat dieper in op een aantal aspecten die verwant zijn met de thema's uit het verzoek om advies van de Minister, waarvoor de Hoge Raad meent in het Europese debat een constructieve bijdrage te kunnen leveren.

Voor al deze adviezen is de Hoge Raad uitgegaan van de huidige stand van de thans in Europa besproken teksten. Ingeval er in de loop van de verdere procedure die momenteel op Europees niveau loopt, amendementen zouden worden voorgesteld, zal de Hoge Raad zonodig opnieuw reageren.

Dit advies bestaat uit drie delen: het eerste handelt over thema's uit het voorstel voor een verordening, het tweede over thema's uit het voorstel voor een richtlijn. In het laatste deel worden de artikelen opgelijst die, gelet op hun algemene draagwijdte, volgens de Hoge Raad uit het voorstel voor een verordening kunnen worden gelicht en ingevoegd in het voorstel voor een richtlijn.

1. Met betrekking tot het voorstel voor een verordening

Onverminderd het advies van de Hoge Raad (het eerste advies van 30 maart 2012) over de wenselijkheid om een voor organisaties van openbaar belang specifieke verordening goed te keuren, wenst de Hoge Raad een aantal bedenkingen te formuleren over de volgende aspecten:

- Artikel 8 [*artikel in verband met het dienstverband van voormalige wettelijke auditors of van werknemers van wettelijke auditors of auditkantoren bij organisaties van openbaar belang*], § 1

Dergelijke “cooling-off”-maatregel (wachtijd) bestaat al in het Belgische recht, maar dan voor alle opdrachten, ongeacht of die bij organisaties van openbaar belang worden uitgeoefend (of niet).

De Hoge Raad meent dat die maatregel ook in de auditrichtlijn zou moeten worden opgenomen, want zij heeft een algemene draagwijdte.

- Artikel 9 [*artikel over de honoraria voor controles*]

In het Belgische recht dient een wettelijke auditor het merendeel van zijn inkomsten uit audithonoraria te halen.

De Hoge Raad meent dat deze maatregel twee onmiskenbare voordelen biedt:

- Dit geeft de zekerheid dat elke wettelijke auditor voldoende en recurrente ervaring heeft met de wettelijke controle van jaarrekeningen en kan worden beschouwd als een specialist inzake externe audit.
De Hoge Raad acht dit belangrijk, onder meer met betrekking tot de te volgen procedures om het risico verbonden aan een specifieke wettelijke controleopdracht correct te kunnen inschatten.
- Qua onafhankelijkheid van een wettelijke auditor is dit de beste waarborg, als men uitgaat van al zijn activiteiten in hun geheel.

De Hoge Raad meent dat een invoeging van dit algemene principe in het voorstel voor een verordening, een nuttig instrument zou kunnen zijn, wil men de zekerheid hebben dat een wettelijke auditor zich hoofdzakelijk met zijn “core business” bezig houdt en stelt dan ook voor om in artikel 9 van het voorstel voor een verordening een derde paragraaf toe te voegen.

Het zou ook nuttig zijn een gelijkaardige maatregel in artikel 25 van het voorstel voor een Europese richtlijn in te voegen.

- Artikel 15 [*artikel over de professioneel-kritische instelling*] en artikel 16 [*artikel over de organisatie van het werk*]

Gelet op hun algemene draagwijdte zouden deze maatregelen naar het oordeel van de Hoge Raad ook in de auditrichtlijn dienen te worden opgenomen - in een nieuw hoofdstuk IVbis, in te voegen tussen artikel 25 en artikel 26 van de auditrichtlijn.

- Artikel 17, § 2 [*artikel over de marktintegriteit*]

§ 2 van artikel 17 van het voorstel voor een verordening wil elke wettelijke auditor die de jaarrekening van een organisatie van openbaar belang moet controleren en “*vermoedt of redelijke gronden heeft om te vermoeden dat feiten of gedragingen die erop wijzen dat onregelmatigheden, met inbegrip van fraude met betrekking tot de financiële overzichten van de gecontroleerde entiteit, plaatsvinden of hebben plaatsgevonden of dat daartoe pogingen worden of zijn gedaan*”, ertoe verplichten de toezichthouder voor organisaties van openbaar belang te verwittigen wanneer de gecontroleerde organisatie geen passende maatregelen heeft getroffen.

Voorts verplicht § 1 van artikel 17 elke wettelijke auditor de publieke toezichthouder op de wettelijke controle van jaarrekeningen te verwittigen “*wanneer zich een incident voordoet dat ernstige gevolgen heeft of kan hebben voor de integriteit van de wettelijke controlewerkzaamheden*”.

Hierbij rijst de vraag wat de publieke toezichthouder op de wettelijke auditors bij ontvangst van dit soort informatie verondersteld wordt te doen :

- ten aanzien van de betrokken organisatie (het voorstel voor een verordening zegt hierover niets *a priori*) of
- ten aanzien van de wettelijke auditor die de toezichthouder heeft verwittigd (*a priori* integratie van een specifieke procedure in het kader van de kwaliteitsborging)

en wanneer de door de wettelijke auditor te goeder trouw aan de publieke toezichthouder verstrekte informatie een vertrouwelijk karakter heeft tegenover andere instellingen (zie in dit verband onder meer artikel 37 van het voorstel voor een verordening).

- Artikel 26 [*artikel over de openbaarmaking van financiële informatie*]

Op grond van zijn ervaring in België heeft de Hoge Raad kunnen vaststellen dat de informatie die op de website van een auditkantoor moet staan, voor derden niet altijd gemakkelijk terug te vinden is. Zeker wanneer een auditkantoor tot een internationaal netwerk behoort, is het gedeelte van de website met specifiek nationale informatie niet vlot te openen en de informatie moeilijk toegankelijk.

De Hoge Raad meent derhalve dat het verkieslijk zou zijn het jaarlijks financieel verslag en de jaarlijkse winst- en verliesrekening waarnaar artikel 26 van het voorstel voor een

verordening verwijst, op te nemen in het openbaar register van auditkantoren (niet in de vorm van een link naar een andere website, zoals vermeld in § 4 van het artikel).

Naar het oordeel van de Hoge Raad zou die maatregel moeten worden aangevuld met een jaarlijkse goedkeuring van de juistheid en volledigheid van de informatie die de beroepsbeoefenaar in het openbaar register vermeldt (zie de toelichting bij artikel 27 van het voorstel voor een verordening), enerzijds, en de vermelding dat die informatie in het kader van de kwaliteitsborging is geverifieerd (zie de toelichting bij artikel 40 van het voorstel voor een verordening), anderzijds.

- Artikel 27 [*artikel over het transparantieverlag*]

De Hoge Raad is absoluut voorstander dat wettelijke auditors en/of auditkantoren de publieke toezichthouders geregeld informatie verstrekken over het transparantieverlag.

Op grond van zijn ervaring in België heeft de Hoge Raad kunnen vaststellen dat de informatie die op de website van een auditkantoor moet staan, voor derden niet altijd gemakkelijk terug te vinden is. Zeker wanneer een auditkantoor tot een internationaal netwerk behoort, is het gedeelte van de website met specifiek nationale informatie niet vlot te openen en de informatie moeilijk toegankelijk.

De Hoge Raad meent derhalve dat het verkieslijk zou zijn het transparantieverlag waarnaar artikel 27 van het voorstel voor een verordening verwijst, op te nemen in het openbaar register van auditkantoren (niet in de vorm van een link naar een andere website, zoals vermeld in § 1 van het artikel).

Verwijzend naar de empirische studies van de Hoge Raad omtrent de kwaliteit van de informatie verstrekt via het openbaar register, lijkt het bovendien wenselijk dat op basis van de informatie (bij voorkeur uit het openbaar register) kan worden achterhaald:

- welke de banden zijn met een nationaal en een internationaal netwerk (de ervaring in België leert dat die verwijzing - als die al wordt opgegeven, wat beslist niet altijd het geval is - in het openbaar register soms beperkt blijft tot de structuur op nationaal niveau, terwijl die deel uitmaakt van een netwerk dat aangesloten is bij het *Forum of firms*);
- wat de website van het kantoor is (verplicht te vermelden; zo er geen is, moet er NVT staan), met een link naar die website;
- of er een transparantieverlag is (verplicht te vermelden; zo er geen is, moet er NVT staan) en opname van dat transparantieverlag in het openbaar register;
- welke beroepsbeoefenaars het kantoor kunnen verbinden (met handtekeningbevoegdheid);

- toevoeging van de jaarrekening van de auditkantoren (rechtstreeks of via een centraal register consulteerbaar);
- verplichting voor elke beroepsbeoefenaar om jaarlijks te bevestigen dat de informatie in het openbaar register waarheidsgetrouw en volledig is;
- die informatie in het openbaar register zou vervolgens moeten worden opgenomen in het kwaliteitsborgingsstelsel (zoals ook bedoeld - voor het transparantieverslag - in § 5, lid 1, c) van artikel 40 van het voorstel voor een verordening).

De Hoge Raad heeft ook twee specifieke bedenkingen in verband met § 2 van artikel 27 :

- *Sub* punt b) lijkt het wenselijk de verplichte vermelding van de band met een netwerk - zowel op nationaal als op internationaal niveau - toe te voegen. Verwijzend naar de ervaring in België kan worden opgemerkt dat de informatie hierover in het openbaar register en/of in de transparantieverslagen niet altijd de band legt met het internationale netwerk, vooral niet wanneer uit de benaming van de nationale structuur niet meteen kan worden opgemaakt dat het kantoor tot een internationaal netwerk behoort.
 - *Sub* punt f) *in fine* lijkt het wenselijk te preciseren dat het criterium “meer dan 5 % van zijn jaarlijkse inkomsten” geldt voor zowel honoraria voor controles als voor andere honoraria, namelijk alle inkomsten met betrekking tot een bepaalde boekhoudperiode.
- Artikel 29 [*artikel over de informatieverstrekking aan bevoegde autoriteiten*]

De Hoge Raad is absoluut voorstander van een regelmatige informatieverstrekking in dit verband aan de publieke toezichthouders.

Bovendien stelt hij voor om die maatregel uit te breiden tot de non-audithonoraria die de wettelijke auditor bij die organisaties van openbaar belang en/of het auditkantoor waartoe hij behoort, zou(den) hebben ontvangen.

- Artikel 32 [*artikel over de benoeming van wettelijke auditors of auditkantoren*]

De Hoge Raad wenst erop te wijzen dat de ondernemingsraad in het Belgische recht betrokken wordt bij de aanstelling van de wettelijke auditor of het auditkantoor (in voorkomend geval ook van diens vaste vertegenwoordiger).

Naar het oordeel van de Hoge Raad dient men ervoor te zorgen dat die maatregel geen afbreuk doet aan de wettelijk geregelde tussenkomst van de ondernemingsraad in deze materie.

Met andere woorden, artikel 37, § 2 van de auditrichtlijn moet ongewijzigd gehandhaafd worden [het huidige voorstel tot wijziging van de richtlijn amendeert dit voorschrift niet]

alsook de verwijzing in § 1 van artikel 32 van het voorstel voor een verordening naar artikel 37, § 2 van de auditrichtlijn.

- Artikel 32, § 9 & artikel 33, § 1, alinea 4 [*artikelen over de aanstelling van een college van commissarissen*]

De Hoge Raad stelt vast dat de totnogtoe verrichte empirische studies nergens het belang hebben aangetoond van een maatregel waarbij de aanstelling van een college van wettelijke auditors verplicht zou worden gesteld. Per geval dient te worden uitgemaakt welke de best geschikte formule is voor de aanstelling van (een) wettelijke auditor(s).

De maatregelen in het voorstel voor een verordening laten die keuze open en stellen voor de Hoge Raad dus geen probleem.

- Artikel 33 [*artikel over de duur van de controleopdracht*]

De Hoge Raad stelt vast dat de voorgestelde maatregelen het mogelijk maken om de duur van een controleopdracht in het Belgische recht te handhaven op drie jaar, zoals voorgeschreven door het Wetboek van vennootschappen. Die duur lijkt te beantwoorden aan de verwachtingen van alle betrokken partijen; hierover bestaat in België geen discussie.

De Hoge Raad is van oordeel dat de vierjarige wachttijd die paragraaf 2 van artikel 33 voorschrijft, best wordt herleid tot 3 jaar. Zoniet zou die *de facto* neerkomen op zes jaar (twee mandaten van drie jaar), een *a priori* uiterst (te) lange periode.

- Artikel 40 [*artikel over de kwaliteitsborging*]

De Hoge Raad heeft kennis genomen van de maatregelen in artikel 40 van het voorstel voor een verordening en meent dat er tussen twee daarvan misschien een onverenigbaarheid bestaat:

- § 1, c) stelt dat een deskundige een praktiserend wettelijke auditor kan zijn, terwijl
- § 4, alinea 3 stelt dat deskundigen onafhankelijk moeten zijn van beroepsorganisaties en -organen.

De Hoge Raad stelt voor om de tekst van alinea 3 van § 4 aan te passen zodat duidelijk wordt dat de bedoelde personen, in om het even welk contractueel verband, in dienst zijn van beroepsorganisaties en/of -organen.

Bij § 5 stelt de Hoge Raad de toevoeging van een punt d) voor, met de bedoeling in het kader van de periodieke inspecties ook de informatie in het openbaar register te verifiëren.

- Artikel 68 [*artikel over de uitoefening van de bevoegdheidsdelegatie*]

Wanneer de besprekingen verder gevorderd zijn en op grond van de uiteindelijk vastgestelde maatregelen, lijkt het wenselijk om per geval de talrijke voorstellen tot delegatie van taken aan de Europese Commissie (gedelegeerde handelingen) te analyseren, om na te gaan met welke daarvan kan worden ingestemd.

Meer bepaald rijst de vraag of de lijst van opdrachten die worden beschouwd als onverenigbaar met de wettelijke controle van jaarrekeningen ("*black list*"), gewoon bij gedelegeerde handeling kan worden gewijzigd, zoals bepaald in artikel 10, § 6 van het voorstel voor een Europese verordening.

- Artikel 70 [*artikel over de overgangsbepaling*] en 72 [*artikel over de inwerkingtreding*]

Verwijzend naar de ervaring in België, is de Hoge Raad overtuigd van de noodzaak om, conform het principe dat in België wordt gehanteerd, voor de toepassing van artikel 26 (toepassing van de ISA-normen) een overgangsperiode te bepalen, zoniet dreigt de marktconcentratie toe te nemen (de kleinste structuren beschikken niet over internationale netwerken die hen een gepaste "*template*" kunnen aanreiken en, wat meer is, er is niet zomaar een auditsoftware beschikbaar die deze kleinste kantoren op korte termijn kunnen gebruiken).

2. Met betrekking tot het voorstel voor een richtlijn tot wijziging van de auditrichtlijn

2.1. Aspecten ten gronde

- Artikel 2, definitie 13 [*definitie van "organisaties van openbaar belang"*] - Artikel 1, amendement 2, d) van het voorstel tot wijziging van de auditrichtlijn

Doel van dit amendement is het toepassingsbereik van het begrip "organisatie van openbaar belang" te verruimen.

De Hoge Raad is van oordeel dat deze lijst van OOB's inhoudelijk niet echt een probleem stelt, want die stemt overeen met alle organisaties die als zodanig in België worden gekwalificeerd (inclusief de instellingen voor collectieve belegging in effecten - ICBE's - in de zin van artikel 1, paragraaf 2 van de richtlijn 2009/65/EG van het Europees Parlement en de Raad) en waarop het toezicht is opgedragen aan hetzij de NBB, hetzij de FSMA.

- Artikel 15, [*artikel over het openbaar register*] - Artikel 1, amendement 8 van het voorstel tot wijziging van de auditrichtlijn

De Hoge Raad is absoluut voorstander van de toevoeging van alinea 2 in § 1, waarin duidelijk wordt gesteld dat het openbaar register door de in artikel 32 bedoelde bevoegde autoriteit wordt georganiseerd, want het openbaar register is een belangrijke bron van informatie voor wie zich een mening wil vormen over een of andere wettelijke auditor of auditkantoor.

De Hoge Raad is ook absoluut voorstander dat wettelijke auditors en/of auditkantoren de publieke toezichthouder geregeld informatie verstrekken over het transparantieverslag.

Op grond van zijn ervaring in België heeft de Hoge Raad kunnen vaststellen dat de informatie die op de website van een auditkantoor moet staan, voor derden niet altijd gemakkelijk terug te vinden is. Zeker wanneer een auditkantoor tot een internationaal netwerk behoort, is het gedeelte van de website met specifiek nationale informatie niet vlot te openen en de informatie moeilijk toegankelijk.

De Hoge Raad acht het dan ook verkieslijk om in het openbaar register van auditkantoren zoveel mogelijk informatie op te nemen (niet via een link naar een andere website, zoals § 1 van artikel 15 voorschrijft) en deze invalshoek nog met twee andere elementen aan te vullen:

- verplichting voor elke beroepsbeoefenaar om jaarlijks te bevestigen dat de informatie in het openbaar register waarheidsgetrouw en volledig is;
 - in punt f) van artikel 29 van de auditrichtlijn een zinsnede toevoegen, om het beoordelingsbereik in het kader van de periodieke inspecties te verruimen tot de informatie die in het openbaar register van wettelijke auditors is opgenomen.
- Artikel 21 [*artikel over de beroepsethiek*] / Artikel 26 [*artikel over de controlestandaarden*] - Artikel 1, amendement 10 van het voorstel tot wijziging van de auditrichtlijn

De Hoge Raad vraagt zich af of de toepassing van de ISA-standaarden op Europees niveau (zoals het nieuwe artikel 26 van de auditrichtlijn voorschrijft) niet dient te worden gekoppeld aan de naleving van de regels van de gedragscode van de IESBA, gepubliceerd door de IFAC.

Uit de ISA-norm 200 (meer bepaald uit paragraaf 200.14 en de desbetreffende toelichting (A14-A17)) blijkt immers wat volgt:

Uittreksel uit de ISA-norm 200

“Ethische voorschriften die betrekking hebben op een controle van financiële overzichten

14. De auditor dient relevante ethische voorschriften na te leven, inclusief die inzake onafhankelijkheid, met betrekking tot opdrachten voor de controle van financiële overzichten. (Zie Par. A14 - A17)”.

Uittreksel uit de toelichting bij de ISA-norm 200

“Ethische voorschriften die betrekking hebben op een controle van financiële overzichten (Zie Par. 14).

A14. De auditor is onderworpen aan relevante ethische voorschriften, inclusief die inzake onafhankelijkheid, met betrekking tot opdrachten voor de controle van financiële overzichten. Relevante ethische voorschriften omvatten gewoonlijk de delen A en B van de International Federation of Accountants’ Code of Ethics for Professional Accountants (de IFAC Code) betreffende een controle van financiële overzichten tezamen met nationale voorschriften die strikter zijn.

A15. Deel A van de IFAC Code bevat de fundamentele beginselen van de beroepsethiek die relevant zijn voor de auditor wanneer hij een controle van financiële overzichten uitvoert en verschaft een conceptueel raamwerk voor de toepassing van die beginselen. De fundamentele beginselen die van de auditor worden vereist om aan de IFAC Code te voldoen zijn:

- (a) integriteit ;*
- (b) objectiviteit ;*
- (c) vakbekwaamheid en zorgvuldigheid ;*
- (d) geheimhouding ; en*
- (e) professioneel gedrag.*

Afdeling B van de IFAC Code is een illustratie van de wijze waarop het conceptuele raamwerk in specifieke situaties wordt toegepast.

A16. Bij een controleopdracht is het in het algemeen belang, en daarom door de IFAC Code vereist dat de auditor onafhankelijk is van de entiteit die aan de controle is onderworpen.

In de IFAC Code wordt onafhankelijkheid beschreven als enerzijds onafhankelijkheid qua geesteshouding en anderzijds onafhankelijkheid naar buiten toe. De onafhankelijkheid van de auditor van de entiteit waarborgt de mogelijkheid van de auditor om zich een controleoordeel te vormen zonder zich te laten leiden door invloeden die zijn oordeel zouden kunnen aantasten. Onafhankelijkheid versterkt de mogelijkheid van de auditor om met integriteit te handelen, om objectief te zijn en om een professioneel-kritische instelling te handhaven.

A17. De International Standard on Quality Control (ISQC 1), of nationale vereisten die minstens zo veeleisend zijn, behandelen de verantwoordelijkheden van het kantoor om zijn systeem van kwaliteitsbeheersing voor controleopdrachten vast te stellen en te onderhouden. ISQC 1 bepaalt de verantwoordelijkheden van het kantoor om beleidslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om aan het kantoor een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat het kantoor en het personeel ervan relevante ethische voorschriften naleven, inclusief inzake onafhankelijkheid. In ISA 220 worden de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner met betrekking tot relevante ethische voorschriften uiteengezet. Deze omvatten het alert blijven, middels waarneming en het verzoeken om inlichtingen naargelang noodzakelijk, op informatie die het niet naleven door leden van het opdrachtteam van relevante ethische voorschriften aantoont, het bepalen van de passende actie wanneer aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner worden gebracht die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd, alsmede het vormen van een conclusie omtrent het naleven van de onafhankelijkheidsvoorschriften die op de controleopdracht van toepassing zijn. In ISA 220 wordt erkend dat het opdrachtteam het recht heeft om te steunen op een stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor om zijn verantwoordelijkheden na te komen betreffende kwaliteitsbeheersingsprocedures die van toepassing zijn op de individuele controleopdracht, tenzij de informatie die door het kantoor of andere partijen verstrekt wordt, het tegendeel doet veronderstellen.”

Als dat niet zo is, zou voor de nodige rechtszekerheid de problematiek moeten worden toegelicht in een overweging.

Als dat wel zo is, zou dat uitdrukkelijk moeten worden vermeld in artikel 21 of artikel 26 van de auditrichtlijn.

- Artikel 22 [*artikel over onafhankelijkheid en objectiviteit*], § 2 - Artikel 1, amendement 11 van het voorstel tot wijziging van de auditrichtlijn

De Hoge Raad stelt de invoeging voor van een alinea 3 in artikel 22, § 2 van de auditrichtlijn, met de maatregel uit artikel 8, § 1 van het voorstel voor een verordening. Dergelijke “cooling-off”-maatregel (een wachtperiode) bestaat reeds in het Belgische recht, weliswaar voor alle opdrachten, ongeacht of die in organisaties van openbaar belang worden uitgeoefend of niet. De Hoge Raad meent dat die maatregel ook in de auditrichtlijn zou moeten worden opgenomen, want zij heeft een algemene draagwijdte.

- Artikel 25 [*artikel over de honoraria voor controles*]

In het Belgische recht dient een wettelijke auditor het merendeel van zijn inkomsten uit audithonoraria te halen. De Hoge Raad meent dat deze maatregel twee onmiskenbare voordelen biedt:

- Dit geeft de zekerheid dat elke wettelijke auditor voldoende en recurrente ervaring heeft met de wettelijke controle van jaarrekeningen en kan worden beschouwd als

een specialist inzake externe audit. De Hoge Raad acht dit belangrijk, onder meer met betrekking tot de te volgen procedures om het risico verbonden aan een specifieke wettelijke controleopdracht correct te kunnen inschatten.

- Qua onafhankelijkheid van een wettelijke auditor is dit de beste waarborg, als men uitgaat van al zijn activiteiten in hun geheel.

De Hoge Raad meent dat een invoeging van dit algemene principe in het voorstel voor een richtlijn, een nuttig instrument zou kunnen zijn, wil men de zekerheid hebben dat een wettelijke auditor zich hoofdzakelijk met zijn “*core business*” bezig houdt en stelt dan ook voor om in artikel 25 van de auditrichtlijn een tweede paragraaf toe te voegen.

Het zou ook nuttig zijn een gelijkaardige maatregel in artikel 9 van het voorstel voor een Europese verordening in te voegen.

- De Hoge Raad stelt voor om tussen artikel 25 en artikel 26 van de auditrichtlijn een nieuw **hoofdstuk IVbis** in te voegen, over de **uitvoering van wettelijke controleopdrachten**, waarin ten minste de maatregelen van artikel 15 [*artikel over het “professional scepticism”*] en artikel 16 [*artikel over de organisatie van de controlewerkzaamheden*] van het voorstel voor een verordening zijn opgenomen.
- Artikel 29 [*artikel over de kwaliteitsborgingsstelsels*], § 1, f) - Artikel 1, amendement 14 van het voorstel tot wijziging van de auditrichtlijn

De Hoge Raad stelt voor hier toe te voegen dat de informatie in het openbaar register dient te worden geverifieerd (met een (ten minste) jaarlijkse toetsing en een bevestiging van de informatie in het openbaar register door de beroepsbeoefenaar - zie in dit verband de bovenstaande toelichting bij artikel 15).

- Artikel 29 [*artikel over de kwaliteitsborgingsstelsels*], § 1, k) - Artikel 1, amendement 14 van het voorstel tot wijziging van de auditrichtlijn

De Hoge Raad wenst de aandacht van de Minister te vestigen op het primordiale karakter van die toevoeging, wil men vermijden dat de toetsing van alle opdrachten moet gebeuren aan de hand van een al te zwaar controlearsenaal.

Belangrijk hierbij is een zekere proportionaliteit in acht te nemen, in functie van het aan de opdracht verbonden risico en niet van de grootte van een kantoor. Hiertoe zouden dan ook specifieke controlegidsen moeten worden opgesteld, in functie van de typologie van opdrachten (jaarrekeningcontrole bij een KMO met een weinig gediversifieerd bedrijf, enerzijds, en controle bij een kredietinstelling of een verzekeringsonderneming met als voornaamste actief complexe financiële producten, anderzijds).

- Artikel 40 [*artikel over het transparantieverlag*] - Artikel 1, amendement 19 van het voorstel tot wijziging van de auditrichtlijn

De Hoge Raad acht het wenselijk om ten minste voor te schrijven dat ingeval er een transparantieverlag is, dit consulteerbaar moet zijn (artikel 15 - openbaar register) en op zijn kwaliteit moet worden getoetst (artikel 29 - kwaliteitsborgingsstelsels).

In een meer fundamenteel opzicht zou moeten worden nagegaan in hoever het aangewezen is een transparantieverlag verplicht te stellen voor alle structuren, want dit is voor de grootste structuren toch een bijzonder krachtig marketinginstrument bij het binnenhalen van een wettelijke controleopdracht.

- Na artikel 48bis [*artikel over de uitoefening van de bevoegdheidsdelegatie*] - Artikel 1, amendement 25 van het voorstel tot wijziging van de auditrichtlijn

Wanneer de besprekingen verder gevorderd zijn en op grond van de uiteindelijk vastgestelde maatregelen, lijkt het wenselijk om per geval de talrijke voorstellen tot delegatie van taken aan de Europese Commissie (gedelegeerde handelingen) te analyseren, om na te gaan met welke daarvan kan worden ingestemd.

- *Overgangsbepalingen en datum van inwerkingtreding* - Artikel 3 van het voorstel tot wijziging van de auditrichtlijn

Verwijzend naar de ervaring in België, is de Hoge Raad overtuigd van de noodzaak om, conform het principe dat in België wordt gehanteerd, voor de toepassing van artikel 26 (toepassing van de ISA-normen) een overgangperiode te bepalen, zoniet dreigt de marktconcentratie toe te nemen (de kleinste structuren beschikken niet over internationale netwerken die hen een gepaste “*template*” kunnen aanreiken en, wat meer is, er is niet zomaar een auditsoftware beschikbaar die deze kleinste kantoren op korte termijn kunnen gebruiken).

De Hoge Raad stelt dan ook voor een overgangsmaatregel toe te voegen (bij voorbeeld onder artikel 51 van de auditrichtlijn) die de kleinste structuren in staat moet stellen over passende middelen te beschikken (hetzij qua materiële ondersteuning of in de vorm van een aanpassingstermijn) om zich te schikken naar de toepassing van dit nieuwe normenstelsel.

2.2. Meer formele aspecten

- Artikel 2, definitie 9 [*definitie van de “controleverklaring”*] - Artikel 1, amendement 2 , a) “bis” (toe te voegen) van het voorstel tot wijziging van de auditrichtlijn

De Hoge Raad acht een wijziging aangewezen van de referentie aan artikel 51*bis* van de vierde richtlijn en aan artikel 37 van de zevende richtlijn met betrekking tot het vennootschapsrecht door het artikel 37 van het voorstel van richtlijn, met de bedoeling deze beide richtlijnen te vervangen.

- Overweging (7) en artikel 26 [*artikel over de controlestandaarden*] - Artikel 1, amendement 12 van het voorstel tot wijziging van de auditrichtlijn

De Hoge Raad stelt vast dat in §§ 2 en 3 van artikel 26 alsook in de overweging (7) wordt verwezen naar de internationale controlestandaarden van de IFAC.

Hierbij valt op te merken dat sinds de hervorming van de IFAC, de internationale controlestandaarden (verkort ISA) worden vastgesteld door de *International Auditing and Assurance Standards Board* (verkort IAASB), goedgekeurd door de internationale *Public Interest Oversight Board* (verkort PIOB) en gepubliceerd door de *International Federation of Accountants* (verkort IFAC).

Het voorstel voor een richtlijn zou dan ook dienovereenkomstig moeten worden aangepast.

3. Eventuele overdracht van maatregelen uit het voorstel voor een verordening naar het voorstel voor een richtlijn

In de logica van de maatregelen uit het voorstel voor een verordening met een dermate algemene draagwijdte lijkt de vraag terecht of die voorschriften niet voor alle wettelijke controles van jaarrekeningen verplicht zouden moeten worden gesteld en derhalve een aantal maatregelen uit het voorstel voor een verordening niet beter zouden worden overgeheveld naar het voorstel voor een richtlijn tot wijziging van de auditrichtlijn; in die optiek zouden, naar het oordeel van de Hoge Raad, de volgende artikelen daarvoor in aanmerking kunnen komen :

- Artikel 5 over onafhankelijkheid en objectiviteit
- Artikel 6 over de interne organisatie van auditors en auditkantoren
- Artikel 7 over onafhankelijkheid van de gecontroleerde entiteit
- Artikel 8 over het dienstverband van voormalige wettelijke auditors of van werknemers van wettelijke auditors of auditkantoren bij organisaties van openbaar belang
- Artikel 9, § 1 over de honoraria voor controles en in het bijzonder het verbod op resultaatgebonden honoraria voor de wettelijke controle van jaarrekeningen
- Artikel 11, §§ 1 tot 3 over de voorbereiding van de wettelijke controle van jaarrekeningen en de beoordeling van bedreigingen voor de onafhankelijkheid
- Artikel 12 over vertrouwelijkheid en beroepsgeheim
- Artikel 14, § 2 waarin het toepassingsgebied voor de wettelijke controle van jaarrekeningen wordt afgebakend
- Artikel 15 over "*professional scepticism*"
- Artikel 16 over de organisatie van het werk

- Artikel 22 over de controleverklaring
- Artikel 26 over de openbaarmaking van financiële informatie
- Artikel 27 over het transparantieverlag
- Artikel 29 over de informatieverstrekking aan de bevoegde autoriteiten
- Artikel 30 over de bewaarplicht
- Artikel 34 over het ontslag en de ontslagneming van wettelijke auditors of auditkantoren.

