

Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR)
De heer Patrick VAN IMPE
Voorzitter
Emile Jacqmainlaan 135/1
1000 BRUSSEL

Brussel, 26 oktober 2023

Geachte heer Voorzitter,
Geachte heer VAN IMPE,

Betreft : **Reactie van het IBR op de openbaarmaking van de stellingname van de Hoge Raad**
- **IBR-adviezen van normatieve aard – aanvulling van zijn stellingname**

In toepassing van artikel 31, § 7, *in fine* van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op 22 juni 2023 beslist over te gaan tot de openbaarmaking op de website van de Hoge Raad van zijn eigen stellingname omtrent de publicatie door het IBR van adviezen van normatieve aard in afwachting van een normatief kader toepasselijk op de economische beroepsbeoefenaars omtrent een viertal wettelijke opdrachten (“ontwerp van effectennorm”, “ontwerpnorm omzetting”, “ontwerpnorm fusies-splitsingen” en “ontwerpnorm ontbinding en vereffening”) in het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV) (zowel aan bedrijfsrevisoren als aan gecertificeerde accountants toevertrouwd).

Middels een schrijven van 7 juli 2023 vanwege de Voorzitter van het IBR heeft het IBR formeel gereageerd op deze stellingname van de Hoge Raad.

Op de vergaderingen van de Hoge Raad van 7 september en 19 oktober 2023 kwam de problematiek van het aannemen van adviezen van normatieve aard opnieuw aan bod. De Hoge Raad voelt zich genooddaakt over te gaan tot een aanvulling van zijn stellingname na de reactie van het IBR op de openbaarmaking van deze stellingname, gelet op het nog steeds aanhouden van adviezen van normatieve aard houdende omzetting van het “ontwerp van effectennorm”, de “ontwerpnorm omzetting”, de “ontwerpnorm fusies-splitsingen” en de “ontwerpnorm ontbinding en vereffening”, ondanks het feit dat op 12 oktober 2023 een gezamenlijk voorstel van paragraaf omtrent het kwaliteitsbeheersingssysteem in de kantoren, aan de Hoge Raad werd voorgelegd en waarvan het de bedoeling is dat het voorstel wordt ingevoegd in de ontwerpnormen inzake de “gedeelde” wettelijke opdrachten en het voorwerp was van het gezamenlijk onderhoud van 19 oktober 2023 van de Voorzitters van de instituten met de leden van de Hoge Raad.

Zoals reeds vermeld in de stellingname komt het de Hoge Raad voor dat de Raad van het IBR de vier reeds door het IBR aan de Hoge Raad voorgelegde ontwerpnormen, zijnde het “ontwerp van effectennorm”, de “ontwerpnorm omzetting”, de “ontwerpnorm fusies-splitsingen” en de

“ontwerpnorm ontbinding en vereffening”, heeft omgezet in adviezen, met name de IBR-adviezen 2023/02, 2023/03, 2023/04 en 2023/05.

Per aangetekende brief van 10 mei 2023 bracht de Hoge Raad het IBR artikel 31, § 7 *in fine* van de wet van 7 december 2016 in herinnering, dat bepaalt: “Indien hij een onverenigbaarheid vaststelt tussen deze adviezen of mededelingen en een wet, besluit, norm of aanbeveling, **of als de aard van deze adviezen of mededelingen normatief is**, nodigt de Hoge Raad het Instituut uit om dit te verhelpen, en, indien hij geen genoegdoening krijgt binnen de termijn die hij vaststelt, gaat hij over tot de openbaarmaking van zijn eigen stellingname.”

Het IBR kan zijn doctrine enkel via adviezen of mededelingen ontwikkelen. De aard van voornoemde adviezen is evenwel duidelijk normatief en dit gelet op de talrijke dwingende formuleringen. Bovendien bevatten de IBR-adviezen 2023/03, 2023/04 en 2023/05 de volgende expliciete formulering: “In de kaders wordt de aandacht gevestigd op belangrijke aangelegenheden die de huidige norm aanvullen of waarin dit advies de huidige norm actualiseert in functie van het gewijzigd normatief kader of interpretaties.”

Gelet op de normatieve aard van adviezen 2023/02, 2023/03, 2023/04 en 2023/05 en in toepassing van zijn *a posteriori*-bevoegdheid overeenkomstig paragraaf 7, *in fine* van artikel 31 van de wet van 7 december 2016 heeft de Hoge Raad in voormeld aangetekend schrijven het IBR dan ook verzocht om aan de normatieve aard van deze adviezen te remediëren, en dit uiterlijk tegen 1 juni 2023 en de Hoge Raad vóór 7 juni 2023 te informeren over de genomen maatregelen.

Hieraan heeft het IBR tot op heden nog geen gevolg gegeven. In zijn schrijven van 7 juli 2023 merkt het IBR hieromtrent daarentegen het volgende op:

“Wat de adviezen 2023/2, 2023/03, 2023/04 en 2023/05 betreft, heeft de Raad van het IBR op 30 juni beslist deze adviezen in te trekken, met toepassing op de datum van inwerkingtreding van de normen. Deze adviezen geven evenwel intussen de nodige guidance bij de toepassing van de bestaande normen in het licht van het gewijzigd wettelijk en normatief kader. In tegenstelling tot de ontwerpnormen, wordt in de adviezen telkens de link gelegd met de huidige normen, hetgeen onontbeerlijk is in de overgangperiode. Voor zover als nodig, herhalen we dat door het gebruik van een instrument waarvan de draagwijdte duidelijk door de wet wordt bepaald, aan de bedrijfsrevisoren de grootste rechtszekerheid wordt geboden bij de uitvoering van hun opdracht en hun communicatie met derden in afwachting van een goedgekeurde norm over de materie. Zoals aangekondigd, hebben wij deze adviezen herlezen in functie van de dwingende formuleringen. Wij hebben vastgesteld dat deze voortvloeien uit het (gewijzigd) wetgevend en normatief kader, maar zijn uiteraard bereid om u onze analyse verder toe te lichten.”

Uit de voormelde laatste alinea dat het IBR “deze adviezen [heeft] herlezen in functie van de dwingende formuleringen” en “[heeft] vastgesteld dat deze voortvloeien uit het (gewijzigd) wetgevend en normatief kader” blijkt dat het IBR eigenlijk toegeeft dat voormelde adviezen dwingende formuleringen bevatten en derhalve van normatieve aard zijn.

De argumentatie vanwege het IBR dat in tegenstelling tot ontwerpnormen, in de adviezen telkens de link wordt gelegd met de huidige normen, hetgeen onontbeerlijk is in de overgangperiode en dat hiermee aan de bedrijfsrevisoren de grootste rechtszekerheid wordt geboden bij de uitvoering van hun opdracht en hun communicatie met derden in afwachting van een goedgekeurde norm over de materie, overtuigt de Hoge Raad helemaal niet en wel om de volgende redenen:

- a) de praktijk om via adviezen dwingende normatieve bepalingen te formuleren, houdt een omzeiling in van de procedure tot goedkeuring van normen in artikel 31 van de wet van 7 december 2016 en is bijgevolg onaanvaardbaar;
- b) aangezien een advies kwalificeert als een beslissing die de Raad van het IBR als administratieve overheid neemt, kan een advies van normatieve aard wegens machtsoverschrijding het voorwerp zijn van een beroep tot nietigverklaring bij de Raad van State;
- c) de adviezen brengen niet alleen verwarring teweeg en creëren rechtsonzekerheid ten nadele van het (publiek) toezicht, maar bovendien strookt hun inhoud niet met de doelstelling van de wetgever dat adviezen geen bindend karakter mogen hebben;
- d) de beroepsbeoefenaars zijn totaal niet gebonden door adviezen, waardoor noch de cliënten, noch de toezichthouder of het maatschappelijk verkeer kunnen weten of er al dan niet mee rekening is gehouden;
- e) de adviezen 2023/03 en 2023/04 inzake fusies-splitsingen en inzake omzetting zijn niet aangepast aan de door de wet van 25 mei 2023 doorgevoerde wijzigingen van het WVV; en
- f) als adviezen zo belangrijk zijn als nodige *guidance* bij de toepassing van de bestaande normen in het licht van het gewijzigd wettelijk en normatief kader in een overgangsfase, dan is het onbegrijpelijk waarom deze adviezen pas vier jaar na de inwerkingtreding van het WVV – met name op 1 mei 2019 – werden aangenomen.

Het IBR beschikt weliswaar over een normatief initiatiefrecht, maar sinds 2007 is er in een goedkeuringsprocedure van normen voorzien, met name de goedkeuring zowel door de Hoge Raad als door de Minister bevoegd voor Economie – gezamenlijk verantwoordelijk als standardsetter – aansluitend op een openbare raadpleging, volgens artikel 31, §§ 1-2 van de wet van 7 december 2016.

Bijgevolg mag logischerwijze, op grond van artikel 31, § 7 *in fine* van de wet van 7 december 2016, de aard van een advies van het IBR niet normatief zijn. Adviezen van normatieve aard houden immers in hoofde van de Raad van het IBR een machtsoverschrijding in op de normatieve goedkeuringsbevoegdheid van de Hoge Raad en van de Minister bevoegd voor Economie.

Door zoals eerder gevraagd tegen 7 juni 2023 de Hoge Raad niet te informeren over de genomen maatregelen die aan de normatieve aard van voormelde adviezen remediëren en tot op heden nog geen maatregelen te hebben genomen die de normatieve aard van de voormelde adviezen verhelpen, door integendeel op 30 juni 2023 te beslissen om de adviezen pas in te trekken op de datum van inwerkingtreding van de normen (“*heeft de Raad van het IBR op 30 juni beslist deze adviezen in te trekken, met toepassing op de datum van inwerkingtreding van de normen*”), en te stellen dat het “*deze adviezen [heeft] herlezen in functie van de dwingende formuleringen*” en “[heeft] *vastgesteld dat deze voortvloeien uit het (gewijzigd) wetgevend en normatief kader.*” – waardoor de Hoge Raad nog altijd geen genoegdoening heeft gekregen – leeft het IBR expliciet en bewust de organieke wet van 7 december 2016, in het bijzonder zijn artikel 31, § 7 *in fine*, nog steeds niet na en miskent zodoende de wettelijke *a posteriori*-onderzoeksbevoegdheid van de Hoge Raad. Middels de publicatie van adviezen van normatieve aard begaat het IBR zodoende een machtsoverschrijding op de normatieve goedkeuringsbevoegdheid van de Hoge Raad en van de Minister bevoegd voor Economie overeenkomstig paragraaf 2 van artikel 31 van de wet van 7 december 2016.

Gelet op de moeilijkheden om tot een duidelijk normatief kader te komen voor de specifieke opdrachten, heeft de Hoge Raad het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren per brief van 22 juni 2023 bevraagd over de IBR-praktijk van adviezen van normatieve aard. In zijn schrijven van 7 september 2023 antwoordt het College hierop als volgt:

“De instrumenten bedoeld in artikel 31, § 7 van de wet van 7 december 2016 die het IBR aanwendt inzake de audittechnieken en de goede toepassing door de bedrijfsrevisoren van het wettelijk kader binden het College op geen enkele wijze, ongeacht eventuele andere benamingen die door het IBR zouden worden gebruikt. Het centrale kenmerk voor deze instrumenten is immers dat zij niet bindend zijn voor de bedrijfsrevisoren. Het College kan er evenmin toezicht op uitoefenen.

Algemeen gesproken, indien deze instrumenten zouden worden aangewend met de finaliteit om een dwingende rechtsregel te formuleren die zou moeten nageleefd worden door degenen aan wie het instrument gericht is, dan kan er mogelijks sprake zijn van een kennelijke bevoegdheidsoverschrijding. De goedkeuringsprocedure bedoeld in artikel 31 van de wet van 7 december 2016 lijkt in dat geval te worden miskend. Het College zal geen rekening houden met dergelijke instrumenten omdat het enkel rekening kan houden bij zijn toezicht met normen die werden goedgekeurd overeenkomstig het voormelde artikel 31.

Het College meent wel dat deze situatie zou kunnen leiden tot verwarring bij de bedrijfsrevisoren door de wijze waarop het instrument werd opgesteld en de gehanteerde bewoordingen, ongeacht de benaming die voor het instrument werd gebruikt.”

Het voormeld standpunt van het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren bevestigt de zienswijze van de Hoge Raad dat het IBR door adviezen met inhoudelijk dwingende formuleringen aan te nemen, zich bezondigt aan bevoegdheidsoverschrijding en miskening van de normatieve goedkeuringsprocedure van artikel 31 van de wet van 7 december 2016. Bovendien leiden deze adviezen volgens het College *“tot verwarring bij de bedrijfsrevisoren door de wijze waarop het instrument werd opgesteld en de gehanteerde bewoordingen.”* Dit staat in schril contrast met de stelling van het IBR dat zij *“de nodige guidance [geven] bij de toepassing van de bestaande normen in het licht van het gewijzigd wettelijk en normatief kader”* en *“aan de bedrijfsrevisoren de grootste rechtszekerheid wordt geboden bij de uitvoering van hun opdracht en hun communicatie met derden in afwachting van een goedgekeurde norm over de materie”*.

Bovendien wijst de Hoge Raad erop dat enkel de bestaande normen een wettelijk bindend karakter hebben met inbegrip van het erin opgenomen modelverslag dat nog steeds van toepassing is voor de door de bedrijfsrevisoren uitgevoerde opdrachten, in tegenstelling tot een modelverslag in bijlage bij een advies (van normatieve aard).

Gelet op het voorgaande is de Hoge Raad derhalve van mening dat de intrekking van deze adviezen door de Raad van het IBR helemaal niet kan wachten tot de datum van inwerkingtreding van de normen – waarvan de Hoge Raad op heden trouwens nog geen enkele met het ITAA gezamenlijke ontwerp tekst van normen inzake “gedeelde” opdrachten heeft ontvangen – en derhalve zou hij het op prijs stellen dat de intrekking ervan zo snel als mogelijk gebeurt, in het vooruitzicht van de nakende voorlegging aan de Hoge Raad van gezamenlijke ontwerp normen inclusief ontwerp van modelverslag, tegelijk met de publicatie daarvan op de IBR-website. Op het gezamenlijk onderhoud van 19 oktober 2023 op de Hoge Raad werd immers bevestigd dat het gezamenlijk voorstel van paragraaf omtrent het kwaliteitsbeheersingssysteem in de kantoren, wordt ingevoegd in de ontwerp normen inzake de “gedeelde” wettelijke opdrachten.

Bij gebrek aan initiatief vanuit het IBR wordt de Minister bevoegd voor Economie, die samen met de Hoge Raad verantwoordelijk is als standardsetter, voorafgaand over deze zienswijze van de Hoge Raad geïnformeerd.

De Hoge Raad verzoekt het IBR uitdrukkelijk om hem spontaan en regelmatig op de hoogte te brengen van de stappen die het IBR onderneemt om dit dossier te deblokken en/of van de eventuele specifieke moeilijkheden die het IBR hierbij ondervindt. Voor de Hoge Raad is het immers noodzakelijk om uiterlijk tegen begin 2024 een volledig zicht te hebben op de vooruitgang van onderhavig dossier, met inbegrip van de reeds ondernomen stappen en een precieze timing van de nog te ondernemen stappen.

Met het oog op transparantie wordt een kopie van dit schrijven overgemaakt aan de Minister bevoegd voor Economie en aan de Voorzitster van het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren.

Wij kijken alleszins met belangstelling uit naar uw spoedige berichten.

Met voorname hoogachting,



Jean-Marc DELPORTE
Voorzitter