

ADVIES VAN 13 FEBRUARI 2007 inzake de Koninklijke besluiten die de Richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen beogen om te zetten

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen verheugt zich over het door de federale Regering tijdens de vergadering van de Ministerraad van 19 januari 2007 genomen initiatief om de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen zo spoedig mogelijk om te zetten.

Krachtens artikel 102 van de wet van 20 juli 2006 houdende diverse bepalingen (*Belgisch Staatsblad*, 28 juli 2006, Ed. 2), kan de Koning, bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad, de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen omzetten. Deze machtiging aan de Koning verleend door de wet van 20 juli 2006 vervalt, overeenkomstig de bepalingen vervat in artikel 103, § 3 van bovengenoemde wet, op 31 december 2007.

Op 1 februari 2007 werd de Hoge Raad dringend verzocht een advies uit te brengen over de hervorming van het revisoraat met betrekking tot de omzetting van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van rekeningen.

In het kader van zijn vraag om advies, heeft de Minister van Economie eveneens een vraag om advies gericht aan de Hoge Raad met betrekking tot verschillende koninklijke besluiten die tot doel hebben de bepalingen vervat in de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, op te nemen in het wettelijk en reglementair Belgisch kader. Het betreft:

- het ontwerp van koninklijk besluit betreffende de toegang tot het beroep van bedrijfsrevisor tot opheffing van het koninklijk

besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren ;

- het ontwerp van koninklijk besluit tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren ;
- het ontwerp van koninklijk besluit tot opheffing van het koninklijk besluit van 15 mei 1985 tot uitvoering van de overgangsbepalingen in de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, ingevoegd door de wet van 21 februari 1985 ;
- het ontwerp van koninklijk besluit tot vaststelling van de datum van inwerkingtreding van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006 en houdende omzetting van de Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad ;
- het ontwerp van koninklijk besluit tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren ;
- het ontwerp van koninklijk besluit betreffende bepaalde aspecten van de tuchtregeling van de bedrijfsrevisoren ;
- het ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit van 14 februari 1989 tot vaststelling van de voorwaarden voor toekenning van de hoedanigheid van lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren aan de natuurlijke personen en de rechtspersonen bedoeld in artikel 4^{ter} van de wet van 22 juli 1953 tot oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren.

Dit verklaart waarom de Hoge Raad het initiatief heeft genomen om het geheel van deze koninklijke besluiten te onderzoeken in relatie tot het voorontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006 en houdende omzetting van de Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad, zoals meegedeeld door de Minister van Economie.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft als wettelijke opdracht¹ via adviezen of aanbevelingen die hij op eigen initiatief of op verzoek uitbrengt en die bestemd zijn voor de Regering of de beroepsorganisaties waarin de economische beroepen zijn ondergebracht, het geldende wettelijke en reglementaire kader voor de economische beroepen mee uit te bouwen.

Krachtlijnen

De Hoge Raad werd dringend verzocht een advies uit te brengen over de hervorming van het revisoraat met betrekking tot de omzetting van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen.

De Hoge Raad benadrukt, in het kader van dit advies, dat hij de door de federale Regering in het ontwerp van koninklijk besluit inzake bijzondere volmachten weerhouden visie bijtreedt, met name de invoering van een stelsel van publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, met inbegrip van meer bepaald de oprichting van een "Kamer van verwijzing en instaatstelling".

De Hoge Raad verheugt zich over het feit dat de Regering, aan de hand van dit bijzonder volmachtenbesluit, de rol van de Hoge Raad in het kader van het uitwerken van de beroepsnormen, bekrachtigt door enerzijds te voorzien in de goedkeuring van de beroepsnormen en -aanbevelingen door de Hoge Raad, en door, anderzijds, een mechanisme *ad hoc* in te voeren dat de verantwoordelijkheid voor

de goedkeuring van adviezen, omzendbrieven en mededelingen toevertrouwt aan het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

De Hoge Raad is van mening dat het van belang is een evolutief systeem van publiek toezicht in te voeren waarbij de verworven kennis hieromtrent op Belgisch vlak als uitgangspunt kan worden genomen. België was immers de voorloper in 1985 door de oprichting, meer dan twintig jaar geleden, van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, embryo van een orgaan van publiek toezicht, belast met het uitbrengen van adviezen over de normatieve en reglementaire aspecten van het beroep van bedrijfsrevisor.

Teneinde doeltreffend te zijn en als dusdanig te worden erkend, moet het Belgische stelsel van publiek toezicht rekening houden met een internationale tweevoudige dimensie:

- **het waarborgen van een "level playing field" in België, vergelijkbaar met dat van de andere Lidstaten van de Europese Unie;**
- **het waarborgen van de erkenning door de buiten de Europese Unie gevestigde organen van publiek toezicht.**

De Hoge Raad stelt tevens voor om in het bijzonder volmachtenbesluit te verduidelijken welk orgaan belast zou zijn met de coördinatie op nationaal vlak van de verschillende instanties die deel uitmaken van het systeem van publiek toezicht. De Hoge Raad is bereid deze coördinatie rol op zich te nemen.

Volgens de Hoge Raad is het van belang dat de krachtens het bijzonder volmachtenbesluit opgerichte "Kamer van verwijzing en instaatstelling", wezenlijk in staat is om, desgevallend, een onderzoek in te stellen in een dossier, dat kan leiden tot het instellen van een tuchtonderzoek. Dit systeem vergt, enerzijds, gepaste financiële middelen en, anderzijds, personeel dat beschikt over de gewenste ervaring.

De Hoge Raad merkt hierbij op dat:

- de verslaggevers genieten van een administratief en geldelijk statuut dat hun onafhankelijkheid waarborgt. De Koning bepaalt onder andere het statuut van de verslaggevers volgens de regels van de vlakke loopbaan;
- het budget van de Kamer van verwijzing en instaatstelling wordt jaarlijks vastgesteld op

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

basis van de kosten van het voorbije jaar, met een maximum van 400.000 EUR.

Het systeem van publiek toezicht ingevoerd door het koninklijk besluit inzake bijzondere volmachten, dat ter advies werd voorgelegd, zou, volgens de Hoge Raad, binnen enkele jaren moeten worden geëvalueerd met het oog op de waardering van de doeltreffendheid van het in 2007 ingevoerde systeem.

▲ 1. Stelsel van publiek toezicht

▲ 1.1. Karakteristieken van de richtlijn inzake publiek toezicht

Het komt toe aan elke Lidstaat een doeltreffend stelsel van publiek toezicht² voor wettelijke auditors en auditkantoren op te zetten waarvan de karakteristieken de volgende zijn:

- Het publiek toezicht behelst alle wettelijke auditors en alle auditkantoren, onafhankelijk van de ondernemingscategorieën waarin zij actief zijn.
- Het publiek toezicht wordt uitgevoerd door één of meerdere organen die het "stelsel van publiek toezicht" vormen.
- Het stelsel van publiek toezicht wordt beheerd door personen die zelf geen beroepsbeoefenaars³ zijn maar voldoende bekend zijn met de vakgebieden die voor de wettelijke controle van jaarrekeningen van belang zijn. De bij het beheer van het stelsel van publiek toezicht betrokken personen worden geselecteerd volgens een onafhankelijke en transparante benoemingsprocedure.
- De opdrachten van het stelsel van publiek toezicht hebben betrekking:
 - o enerzijds op de algemene aspecten van het beroep van wettelijke auditor: eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op de goedkeuring van normen op het gebied van beroepsethiek en interne kwaliteitsbeheersing van auditkantoren, alsook van controlestandaarden; en

² Artikel 32 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006.

³ De richtlijn staat evenwel elke Lidstaat toe dat een minderheid van beroepsbeoefenaren bij het beheer van het stelsel van publiek toezicht is betrokken.

o anderzijds op de individuele aspecten van wettelijke auditors: eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op de toelating en registerinschrijving van wettelijke auditors en auditkantoren; maar tevens op de permanente scholing, kwaliteitsborging en onderzoeks- en tuchtregelingen.

- Het stelsel van publiek toezicht heeft het recht, waar nodig, om onderzoeken met betrekking tot wettelijke auditors en auditkantoren te verrichten en passende maatregelen te nemen.
- Het stelsel van publiek toezicht is transparant. Dat houdt onder meer in dat jaarlijks werkprogramma's en activiteitenverslagen worden gepubliceerd.
- Aan het stelsel van publiek toezicht zijn voldoende financiële middelen toegewezen. De financiering van het stelsel is afdoende verzekerd en gevrijwaard tegen ongewenste beïnvloeding door wettelijke auditors en auditkantoren.

▲ 1.2. Samenstelling van het stelsel van publiek toezicht in België

Artikel 43 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren, zoals deze zal worden gewijzigd door artikel 64 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006, bepaalt, in de eerste paragraaf: "het systeem van publiek toezicht, waarop de eindverantwoordelijkheid van het toezicht rust, is samengesteld uit:

- de Minister die bevoegd is voor Economie,
- de Procureur-generaal,
- de Kamer van verwijzing en instaatstelling,
- de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en
- het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris."

De Hoge Raad staat positief tegenover het initiatief om de samenstelling van het stelsel van publiek toezicht te definiëren, maar wenst evenwel de aandacht te vestigen op het belang om de taken te definiëren voor elk van de verschillende componenten van dit stelsel van toezicht.

- **Voor wat betreft de Minister van Economie:** zijn rol, als component van het stelsel van publiek toezicht, bestaat duidelijk erin aan de Regering en het Parlement wettelijke en reglementaire bepalingen voor te stellen,

die betrekking hebben op het beroep van bedrijfsrevisor, met het oog op hun invoering. Hij is bovendien bevoegd voor de goedkeuring van de normen en aanbevelingen van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, nadat de Hoge Raad voor de Economische Beroepen deze normen en aanbevelingen op zijn beurt heeft goedgekeurd (artikel 30 nieuwe wet 1953 – Artikel 43 van het ontwerp van koninklijk besluit in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006). De Minister is tevens bevoegd om, in bepaalde omstandigheden, beroepsnormen onmiddellijk in te voeren, na advies van de Raad van het Instituut en de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

- **Voor wat betreft de Procureur-generaal:** zijn rol, als component van het stelsel van publiek toezicht, situeert zich op het vlak van de mogelijkheid beroep aan te tekenen tegen elke beslissing van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren inzake het bijhouden van het openbaar register (artikel 9 nieuwe wet 1953 – Artikel 17 van het ontwerp van koninklijk besluit in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006).
- **Voor wat betreft de Kamer van verwijzing en instaatstelling:** haar rol, als component van het stelsel van publiek toezicht, is de beoordeling van de conclusies van de kwaliteitscontroles (artikel 50 nieuwe wet 1953 – Artikel 66 van het ontwerp van koninklijk besluit in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006) en bij te dragen aan het toezicht van de bedrijfsrevisoren (artikel 46 nieuwe wet 1953 – Artikel 66 van het ontwerp van koninklijk besluit in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006). Door middel van de kwaliteitscontrole heeft de Kamer van verwijzing en instaatstelling eveneens de eindverantwoordelijkheid inzake permanente vorming.
- **Voor wat betreft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen:** zijn rol, als component van het stelsel van publiek toezicht, is
 - o de goedkeuring, *a priori*, van de normen en aanbevelingen voorgesteld door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (artikel 30 nieuwe wet 1953 – Artikel 43 van het ontwerp van koninklijk besluit in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006);

- o de analyse, *a posteriori*, van de inhoud van de adviezen, omzendbrieven en mededelingen goedgekeurd door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (artikel 30 nieuwe wet 1953 – Artikel 43 van het ontwerp van koninklijk besluit in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006).

- **Voor wat betreft het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris:** zijn rol, als component van het stelsel van publiek toezicht, is het geven van een advies, *a priori*, en het uitvoeren van een controle, *a posteriori*, over de verenigbaarheid van een prestatie van een commissaris met de onafhankelijkheid in de uitoefening van zijn functie (artikel 133, §10 Wetboek van vennootschappen).

De Hoge Raad leidt uit de analyse van het stelsel van toezicht, zoals beschreven in artikel 32 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006, af dat dit stelsel geen betrekking heeft op het (de) orga(n)en / instantie(s) belast met de uitspraak inzake tuchtverwijzingen. Dit is de reden waarom de tuchtinstanties (Tuchtcommissie / Commissie van Beroep), in de voor advies voorgedragen tekst, geen deel uitmaken van het stelsel van publiek toezicht. In dat verband dient te worden benadrukt dat de magistraten, aangeduid om te zetelen in deze tuchtinstanties, benoemd zijn door de Minister van Justitie.

Algemeen gesteld staat de Hoge Raad gunstig tegenover het initiatief, genomen door de federale Regering ter gelegenheid van de zitting van de Ministerraad van 19 januari 2007, ten einde een stelsel van publiek toezicht te organiseren waarop de eindverantwoordelijkheid (“ultimate responsibility”) rust, zowel inzake de erkenning en de inschrijving van bedrijfsrevisoren en auditkantoren, als inzake het uitwerken van beroepsnormen (normen op het gebied van de beroepsethiek en interne kwaliteitsbeheersing van auditkantoren, alsook controlestandaarden), de permanente vorming, de kwaliteitscontrole en het toezicht.

De Hoge Raad verheugt zich over het feit dat de Regering, aan de hand van dit bijzonder volmachtenbesluit, de rol van de Hoge Raad in het kader van het uitwerken van de beroepsnormen, bekrachtigt door enerzijds te voorzien in de goedkeuring van de beroepsnormen en -aanbevelingen door de Hoge Raad, en door, ander-

zijds, een mechanisme ad hoc in te voeren dat de verantwoordelijkheid voor de goedkeuring van adviezen, omzendbrieven en mededelingen toevertrouwt aan het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

Verder is de Hoge Raad van mening dat het van belang is om de bepaling inzake de invoering en goedkeuring van de beroepsmatige normen en aanbevelingen via de volgende maatregel aan te vullen: opdat de Hoge Raad zijn toezichtrol inzake de totstandkoming van de beroepsmatige normen en aanbevelingen ten volle zou kunnen spelen, *is het van belang dat, indien de Hoge Raad in een bepaalde materie tekortkomingen vaststelt inzake de normatieve en reglementaire teksten die niet gedekt zijn door maatregelen op Europees niveau, de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren ertoe gehouden is om het aspect, zoals door de Hoge Raad geïdentificeerd, binnen een redelijke termijn te onderzoeken.*

Om te voldoen aan het volledig karakter van het stelsel van publiek toezicht, is de Hoge Raad echter van mening

1°) dat het gepast zal zijn om op middellange termijn het statuut, de werkwijze en de bevoegdheden van de organen die ermee belast zijn een uitspraak te doen over individuele gevallen, te analyseren (Kamer van verwijzing en instaatstelling enerzijds en de tuchtinstanties anderzijds) *zoals dit gebeurt in de andere Lidstaten van de Europese Unie, zelfs indien dit buiten de stricte omzetting van de Richtlijn 2006/43/EG valt;*

2°) dat het gepast is om te voorzien in een erkenningsreglement, naar het voorbeeld van het stagereglement, zodanig dat kan nagegaan worden dat de Minister, bevoegd voor Economie, toezicht uitoefent over de manier waarop de ledenlijst wordt bijgehouden (natuurlijke personen en auditkantoren). Hiertoe zou het eerste lid van artikel 18 van de wet van 22 juli 1953 moeten worden aangevuld (artikel 29 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006).

▲ 1.3. Hoedanigheid van leden van het stelsel van publiek toezicht en coördinatie op nationaal vlak

De leden van de Hoge Raad stellen met genoegen vast dat de tweede paragraaf van het artikel 43 van de wet van 22 juli 1953 (artikel 64 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006) voorziet in onverenigbaarheden om deel uit te maken van de organen van publiek toezicht (geen lid zijn van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (of geen lid zijn geweest in de voorbije drie jaren), van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten of van het Beroepsinstituut van de erkende Boekhouders en Fiscalisten).

Bovendien zijn bijkomende onverenigbaarheden ingevoegd voor wat betreft de verslaggevers van de Kamer van verwijzing en instaatstelling: deze mogen niet de hoedanigheid hebben van lid van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, van lid van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen of van lid van het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris (artikel 66 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006).

De Hoge Raad is van mening dat het gepast zou zijn om in artikel 64 van dit bijzonder volmachtenbesluit (en niet in een in uitvoering van deze bepaling te nemen uitvoeringsbesluit) te preciseren welk orgaan zou belast worden met de coördinatie op nationaal vlak van de diverse instanties van het stelsel van publiek toezicht, en dit teneinde een efficiënte samenwerking te waarborgen, op communautair vlak, van de werkzaamheden inzake publiek toezicht in België.

Gezien de opdrachten met algemene draagwijdte die aan de Hoge Raad sedert meer dan twintig jaar zijn toegekend, gezien zijn transversale opdracht die betrekking heeft op het geheel van de economische beroepen en gezien zijn statuut, zijn samenstelling en zijn werkwijze, stelt de Hoge Raad zich de vraag of de Hoge Raad voor de Economische Beroepen niet zou kunnen voorgesteld worden om deze coördinatierol op zich te nemen.

In verband met het artikel 64 van het ontwerp van besluit is het verder aan te bevelen om in het tweede lid van de eerste paragraaf van het

artikel 43 te preciseren dat de Koning de nadere regels inzake de samenstelling, de organisatie, de werking en de wijze van financiering van de in België gevestigde organen bepaalt, **“voor zover deze aspecten niet door een specifieke wetgeving worden geregeld”**. Inderdaad, het is gepast rekening te houden met hetgeen reeds bestaat op het vlak van het stelsel van publiek toezicht, hetzij met betrekking tot de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen), hetzij met betrekking tot het Advies - en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris (Wetboek van vennootschappen).

Overeenkomstig de bepaling opgenomen in de overweging 20, voorafgaand aan de Richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006, is het gepast te beklemtonen dat “de aanwijzing van één voor de samenwerking verantwoordelijke instelling niet (mag) beletten dat elke autoriteit rechtstreeks samenwerkt met de overige bevoegde autoriteiten van de lidstaten.”.

▲ 1.4. Tuchtonderzoeken gevoerd door het orgaan van publiek toezicht

Paragraaf 5 van artikel 32 van de Richtlijn 2006/43/EG bepaalt: *“Het stelsel van publiek toezicht heeft het recht, waar nodig, om onderzoeken met betrekking tot wettelijke auditors en auditkantoren te verrichten en passende maatregelen te nemen.”*.

Deze maatregel is in Belgisch recht omgezet in artikel 49, § 2 van de wet van 22 juli 1953 (nieuw) (Artikel 66 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006) door “in uitzonderlijke, specifiek met redenen omklede omstandigheden” de Kamer van verwijzing en instaatstelling toe te laten onderzoeken te verrichten met betrekking tot bedrijfsrevisoren natuurlijke personen en auditkantoren.

De Hoge Raad oordeelt dat de voorwaarden die de Kamer van verwijzing en instaatstelling toelaten om dergelijke onderzoeken te verrichten, veel restrictiever zijn dan de geest van de Richtlijn. De Hoge Raad is bijgevolg van mening dat het gepast is om de uitdrukking ***“in specifiek met redenen omklede omstandigheden”*** minstens te vervangen door de uitdrukking ***“indien zij dit wenselijk acht”***.

Zo ook is de geest van paragraaf 5 van artikel 32 van de Richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 erop gericht om het orgaan van publiek toezicht zelf, in voorkomend geval, de onderzoeken te laten uitvoeren. In dit verband is het wenselijk dat de verslaggevers van de Kamer van verwijzing en instaatstelling beschikken over voldoende middelen om zelf dit soort onderzoeken daadwerkelijk uit te voeren. Dit zal niet zonder gevolg zijn voor de vereiste kenmerken om als verslaggever van de Kamer van verwijzing en instaatstelling te kunnen worden benoemd.

Bovendien is de Hoge Raad van oordeel, rekening houdend met de nieuwigheden die inzake het stelsel van publiek toezicht zijn ingevoerd en met de noodzakelijke uitoefening van de “level playing field” tussen de verschillende lidstaten van de Europese Unie en de wederzijdse erkenning van de extra-communautaire instanties, dat het gepast zou zijn te beoordelen, in functie van de ervaringen in verschillende lidstaten, in welke mate de Kamer van verwijzing en instaatstelling daadwerkelijk zal hebben kunnen optreden als een onderdeel van het stelsel van publiek toezicht, waarop de eindverantwoordelijkheid inzake kwaliteitscontrole en toezicht rust.

▲ 1.5. Transparantie van het stelsel van publiek toezicht

Paragraaf 6 van artikel 32 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 legt transparantie op aan het stelsel van publiek toezicht. Deze transparantie “houdt onder meer in dat jaarlijks werkprogramma’s en activiteitenverslagen worden gepubliceerd”.

De Hoge Raad houdt eraan te onderlijnen dat deze transparantiereguleer in de huidige wetgeving bestaat voor twee organen van het stelsel van publiek toezicht, met name voor de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en het Advies - en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris.

Daarentegen merkt de Hoge Raad op dat geen enkele maatregel van deze aard voorzien wordt noch voor de Procureur-generaal noch voor de Kamer van verwijzing en instaatstelling, terwijl ze allebei deel uitmaken van het stelsel van publiek toezicht opgericht in België.

Teneinde de vermenigvuldiging van publicaties van die aard te vermijden, stelt de Hoge Raad voor te voorzien in de organisatie van een overleg, door het orgaan van het stelsel van publiek toezicht belast met de coördinatie op Belgisch niveau, en in het houden van coördinatievergaderingen, bijvoorbeeld om de zes maanden. Dit zou moeten leiden tot de publicatie van een werkprogramma en een jaarverslag voor alle componenten van het stelsel van toezicht. Dit orgaan zal periodiek verslag uitbrengen aan de Minister van Economie.

Dit zou kunnen leiden tot de centralisatie van de publicatie van werkprogramma's en van jaarlijkse activiteitenverslagen en het zou de coherentie tussen de verschillende componenten van het stelsel van publiek toezicht moeten waarborgen.

▲ 1.6. *Overgangsmaatregelen*

Overeenkomstig artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 (nieuw) (artikel 43 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006) wordt de Hoge Raad voor de Economische Beroepen belast met de goedkeuring van de **normen**

en aanbevelingen aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

Het is van belang om overgangsbepalingen op te nemen met het oog op de goedkeuring, enerzijds, door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en, anderzijds, door de Minister van Economie, van het geheel van controlenormen en –aanbevelingen aangenomen tot op de dag van vandaag.

Overeenkomstig artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 (nieuw) (artikel 43 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006) wordt de Hoge Raad bovendien belast met de uitvoering van een controle *a posteriori* over de **adviezen, omzendbrieven en mededelingen** van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

Opnieuw is het van belang overgangsmaatregelen op te nemen om de Hoge Raad ermee te belasten het geheel van deze adviezen, omzendbrieven en mededelingen goed te keuren. Dit veronderstelt de ter beschikkingstelling van het geheel van deze adviezen, omzendbrieven en mededelingen en de bepaling van een termijn voor analyse door de Hoge Raad.

De omzetting van artikel 32 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 inzake het voorgesteld stelsel van publiek toezicht kan als volgt schematisch worden weergegeven:

Richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006	Omzetting in Belgisch recht
<p>Artikel 32 Beginnelsen van het publiek toezicht</p>	
<p>1. De lidstaten zetten een doeltreffend stelsel van publiek toezicht op voor wettelijke auditors en auditkantoren. Dit stelsel is gebaseerd op de beginselen uiteengezet in de leden 2 tot en met 7.</p>	<p>Het systeem van publiek toezicht, waarop de eindverantwoordelijkheid van het toezicht rust, is samengesteld uit:</p> <ul style="list-style-type: none"> - de Minister die bevoegd is voor Economie, - de Procureur-generaal, - de Kamer van verwijzing en instaatstelling, - de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en - het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris.” <p>(artikel 43, § 1, eerste lid, nieuwe wet 1953) (Artikel 34 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006).</p>
<p>2. Alle wettelijke auditors en auditkantoren zijn aan publiek toezicht onderworpen.</p>	<p>Naleving van deze bepaling door de verschillende componenten van het systeem van publiek toezicht.</p>
<p>3. Het stelsel van publiek toezicht wordt beheerd door personen die zelf geen beroepsbeoefenaars zijn maar voldoende bekend zijn met de vakgebieden die voor de wettelijke controle van jaarrekeningen van belang zijn. De lidstaten kunnen evenwel toestaan dat een minderheid van beroepsbeoefenaren bij het beheer van het stelsel van publiek toezicht is betrokken. De bij het beheer van het stelsel van publiek toezicht betrokken personen worden geselecteerd volgens een onafhankelijke en transparante benoemingsprocedure.</p>	<p>De leden van de organen van het publiek toezicht mogen geen bedrijfsrevisor zijn en evenmin lid zijn van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten of van het Beroepsinstituut van de erkende Boekhouders en Fiscalisten. Dit verbod is van toepassing op de oud-bedrijfsrevisoren die het beroep sinds minder dan drie jaar hebben verlaten.</p> <p>(artikel 43, § 2 nieuwe wet 1953) (Artikel 34 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006)</p> <p>Bijkomende onverenigbaarheden werden ingevoegd voor wat betreft de verslaggevers van de Kamer van verwijzing en instaatstelling: de hoedanigheid van lid van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, van lid van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en van lid van het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris. (Artikel 66 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006)</p> <p>Voor wat betreft de bekwaamheden van de verslaggevers van de Kamer van verwijzing en instaatstelling, worden vermoed te beschikken over de nodige bekwaamheden:</p> <ul style="list-style-type: none"> - magistraten, - advocaten, - bedrijfsjuristen, - notarissen, en - andere houders van een <i>master</i>-diploma die een nuttige ervaring in de door voormelde Europese Richtlijn beoogde materies aantonen. <p>(Artikel 66 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006)</p>

4. Op het stelsel van publiek toezicht rust de eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op:	
a) de toelating en registerinschrijving van wettelijke auditors en auditkantoren; en	De Procureur-generaal kan beroep aantekenen tegen elke beslissing van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren inzake het bijhouden van het openbaar register. Het past te voorzien in de invoering van een erkenningsreglement.
b) de goedkeuring van normen op het gebied van beroepsethiek en interne kwaliteitbeheersing van auditkantoren, alsook van controlestandaarden; en	De Hoge Raad voor de Economische Beroepen is belast met de goedkeuring van de normen en aanbevelingen voorgesteld door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Deze goedkeuring wordt gevolgd door een goedkeuring van de Minister van Economie . De goedkeuring van deze normen en aanbevelingen zal gepubliceerd worden in het Belgisch Staatsblad. De adviezen, omzendbrieven en mededelingen dienen te worden overgemaakt aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen tegelijkertijd met de overmaking aan de bedrijfsrevisoren. De Hoge Raad zal belast worden met een controle, <i>a posteriori</i> . Het past te voorzien in specifieke maatregelen inzake de goedkeuring van het bestaand referentiekader alvorens de nieuwe reglementering in te voeren.
c) permanente scholing, kwaliteitsborging en onderzoeks- en tuchtregelingen.	De Kamer van verwijzing en instaatstelling is belast met het toezicht op de permanente vorming (via de kwaliteitscontrole), op de kwaliteitscontrole en op het onderzoekssysteem.
5. Het stelsel van publiek toezicht heeft het recht, waar nodig, om onderzoeken met betrekking tot wettelijke auditors en auditkantoren te verrichten en passende maatregelen te nemen.	De Kamer van verwijzing en instaatstelling is gemachtigd (in uitzonderlijke, specifiek met redenen omklede omstandigheden) om onderzoeken te verrichten met betrekking tot bedrijfsrevisoren natuurlijke personen en auditkantoren (artikel 49, § 2 nieuwe wet 1953) (Artikel 66 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006). Deze voorwaarden zijn te restrictief om te beantwoorden aan de geest opgenomen in artikel 32, § 5 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006.
6. Het stelsel van publiek toezicht is transparant. Dat houdt onder meer in dat jaarlijks werkprogramma's en activiteitenverslagen worden gepubliceerd.	Bestaande maatregelen inzake de Hoge Raad (HREB) en het Comité (ACCOM). Er wordt voorgesteld om het orgaan, dat op Belgisch niveau verantwoordelijk is voor de coördinatie, te belasten met het organiseren van een permanent overleg tussen de verschillende organen en het publiceren van een werkprogramma en een jaarverslag betreffende het geheel van zijn activiteiten. Dit orgaan zou belast worden met het uitbrengen van een verslag aan de Minister van Economie.
7. Aan het stelsel van publiek toezicht zijn voldoende financiële middelen toegewezen. De financiering van het stelsel is afdoende verzekerd en gevrijwaard tegen ongewenste beïnvloeding door wettelijke auditors en auditkantoren.	De Koning bepaalt de regels inzake de samenstelling, de organisatie, de werking, de samenwerking tussen de organen van publiek toezicht op communautair vlak, de wederzijdse erkenning van de reglementaire bepalingen van de Lidstaten en de wijze van financiering van dit orgaan of van deze organen. (artikel 43, § 1, lid 2 nieuwe wet 1953) (Artikel 64 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006)

▲ 2. Uitwerking van de beroepsnormen

De Hoge Raad houdt eraan een aantal bemerkingen te formuleren inzake artikel 30 (nieuwe wet 1953) (Artikel 43 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006):

- Overeenkomstig artikel 26 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 zullen de internationale controlestandaarden goedgekeurd door de Commissie (en gepubliceerd, in alle officiële talen van de Gemeenschap, in het *Publicatieblad van de Europese Unie*) als basis dienen voor het uitvoeren van de wettelijke controle van jaarrekeningen van verschillende entiteiten onderworpen aan deze controle.

Het dient te worden verduidelijkt in § 1, dat de bedrijfsrevisoren bij het uitvoeren van de wettelijke controle van jaarrekeningen gebruik maken van de internationale controlestandaarden zoals goedgekeurd door de Europese Commissie en gepubliceerd in het *Publicatieblad van de Europese Unie*.

Bovendien, in de mate dat de richtlijn niet op uitdrukkelijke wijze voorziet dat de publicatie van de internationale controlestandaarden zoals goedgekeurd door de Commissie tot stand zal komen door één (of meerdere) Europese verordening(en), dient het deel van de inleidende zin van § 1 als volgt te worden geherformuleerd: "onverminderd internationale controlestandaarden opgenomen in een Europese verordening".

- Het blijkt uit artikel 30 (nieuwe wet 1953) (Artikel 43 van het ontwerp van koninklijk besluit in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006) dat de Hoge Raad voor de Economische Beroepen de normen en aanbevelingen goedkeurt zoals deze zijn voorgesteld door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, binnen een termijn die de drie maanden niet overschrijdt. In deze context is het mogelijk dat de Hoge Raad de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen raadpleegt voor alle aspecten van de ontwerpnormen of -aanbevelingen die betrekking hebben op organisaties van openbaar belang.

Naar de mening van de Hoge Raad, dient er te worden verduidelijkt dat in het geval van raadpleging van de Commissie voor het Bank-,

Financie- en Assurantiewezen, de termijn van drie maanden wordt opgeschort tussen het moment van de aanvraag van het advies en het verstrekken van dit advies door de CBFA.

- In het kader van § 5 dient te worden verduidelijkt dat de adviezen, omzendbrieven en mededelingen aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren worden overgemaakt aan de Hoge Raad op hetzelfde tijdstip als dat waarop zij aan de bedrijfsrevisoren worden toegezonden.

Verder dient in dit opzicht te worden verduidelijkt dat de commentaar met betrekking tot artikel 43 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006 inzake de omzetting van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 (voorlaatste alinea – *in fine*) dient te worden aangepast, op zodanige wijze dat wordt verduidelijkt dat de Hoge Raad de onverenigbaarheid van deze adviezen, mededelingen of omzendbrieven met andere bepalingen nagaat (en niet "kan nagaan").

Evenzeer zou de memorie van toelichting moeten verduidelijken, volgens het advies van de Hoge Raad, dat de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren zijn doctrine inzake audittechnieken en inzake de goede toepassing door de bedrijfsrevisoren van het wettelijk, reglementair en normatief kader, **enkel via adviezen, omzendbrieven en mededelingen kan ontwikkelen**.

- Zoals verduidelijkt onder punt 1.6. van het huidige advies, dienen overgangsmatregelen te worden voorzien inzake de goedkeuring van normen, aanbevelingen, adviezen, omzendbrieven en mededelingen die tot op heden door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren werden aangenomen.

In dit kader zou het wenselijk zijn dat het Instituut van de Bedrijfsrevisoren een werkprogramma voorstelt dat een tijdschema bevat met het oog op het onderzoeken, in het kader van de overgangsmatregelen, van de normen, aanbevelingen, adviezen, omzendbrieven en mededelingen die tot op heden zijn aangenomen door de Raad van het IBR.

▲ 3. Kwaliteitscontrole

Paragraaf 1 van het artikel 33 (nieuwe wet van 1953) (Artikel 48 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006) stelt dat het Instituut van de Bedrijfsrevisoren “de bedrijfsrevisoren ten minste om de zes jaar aan een kwaliteitscontrole” onderwerpt.

Het is van belang op te merken dat in artikel 2, 3° (nieuwe wet van 22 juli 1953) (artikel 2 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006), de “bedrijfsrevisor” gedefinieerd wordt als “een natuurlijke persoon, rechtspersoon of een andere entiteit met om het even welke rechtsvorm ingeschreven in het openbaar register van het Instituut, met name een bedrijfsrevisor natuurlijke persoon of een bedrijfsrevisorenkantoor ongeacht de rechtsvorm”.

Uit de gezamenlijke lezing van deze twee bepalingen kan men, naar de mening van de Hoge Raad, komen tot twee verschillende interpretaties:

- de gezamenlijke lezing van de twee bepalingen kan er toe leiden te besluiten dat alle bedrijfsrevisoren (of het nu natuurlijke personen dan wel rechtspersonen zijn – de “of” dient gelezen te worden als “en”) maximaal om de zes jaar het voorwerp uitmaken van een kwaliteitscontrole;
- de gezamenlijke lezing van de twee bepalingen kan er toe leiden te besluiten dat de bedrijfsrevisoren (of het nu natuurlijke personen dan wel rechtspersonen zijn – de “of” dient gelezen te worden als “of”) maximaal om de zes jaar het voorwerp uitmaken van een kwaliteitscontrole.

Uit de lezing van het verslag aan de Koning, voorafgaand aan het koninklijk besluit dat het koninklijk besluit van 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren intrekt, zou het blijken dat de eerste interpretatie moet weerhouden worden. In de vierde alinea met betrekking tot het Hoofdstuk 1 wordt er immers verduidelijkt “Verder wordt er voor gekozen om de in België door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren in het publiek register ingeschreven wettelijke auditors en auditkantoren, respectievelijk aan te duiden als “de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen” en de “bedrijfsrevisorenkantoren”, terwijl beiden gezamenlijk worden aangeduid als zijnde “de bedrijfsrevisoren”.”

De lezing van de commentaar met betrekking tot het artikel 48 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006 geeft, naar de mening van de Hoge Raad, geen bijkomende verduidelijking voor wat betreft het feit of men moet begrijpen dat alle bedrijfsrevisoren natuurlijke personen dan wel dat alle bedrijfsrevisorenkantoren maximaal om de zes jaar het voorwerp uitmaken van een kwaliteitscontrole.

De Hoge Raad houdt eraan te onderstrepen dat, in het kader van twee voorafgaande adviezen met betrekking tot de ontwerpnorm inzake kwaliteitscontrole, hij gesteld heeft dat hij niet akkoord is met het feit dat de kwaliteitscontrole slechts betrekking zou hebben op enkel het bedrijfsrevisorenkantoor (zie hieromtrent de adviezen van 17 mei 2002⁴ en van 4 maart 2003⁵) in de mate dat er geen minimale periodiciteit bestaat voor de controle van de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen.

In dit perspectief houdt de Hoge Raad eraan te onderstrepen dat overweging 17 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 expliciet toelaat aan de Lidstaten om verder te gaan dan de basisverplichting opgenomen in artikel 29 van de richtlijn:

*“17) Regelmatige inspecties vormen een goed instrument om tot wettelijke controles van de jaarrekeningen te komen die constant van degelijke kwaliteit zijn. Wettelijke auditors en auditkantoren dienen daarom onderworpen te zijn aan een kwaliteitsborgingsstelsel dat op zodanige wijze is opgezet dat het los staat van de wettelijke auditors en auditkantoren die in het kader ervan worden beoordeeld. Met het oog op de toepassing van artikel 29 inzake kwaliteitsborgingsstelsels kunnen de lidstaten beslissen dat wanneer afzonderlijke wettelijke auditors een gezamenlijk kwaliteitsborgingsbeleid hebben, alleen de vereisten ten aanzien van auditkantoren in aanmerking hoeven te worden genomen. **De lidstaten kunnen het kwaliteitsborgingsstelsel zodanig opzetten dat elke afzonderlijke wettelijke auditor ten minste om de zes jaar aan een kwaliteitsbeoor-***

⁴ Advies van 17 mei 2002 omtrent de normen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren inzake kwaliteitscontrole, *Jaarverslag van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen 2001-2002*, pp. 133-140.

⁵ Advies van 4 maart 2003 omtrent de normen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren inzake kwaliteitscontrole in het kader van de “mission statement” van de Raad van het IBR van 8 november 2002, *Jaarverslag van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen 2002-2003*, pp. 101-105.

deling wordt onderworpen. In dit verband dient de financiering van het kwaliteitsborgingsstelsel gevrijwaard te zijn van oneigenlijke beïnvloeding. De Commissie dient de bevoegdheid te hebben om uitvoeringsmaatregelen goed te keuren op punten die van belang zijn voor de organisatie van kwaliteitsborgingsstelsels en met betrekking tot de financiering daarvan, wanneer het publieke vertrouwen in het kwaliteitsborgingsstelsel ernstig is geschaad. De stelsels van publiek toezicht van de lidstaten dienen aangemoedigd te worden om tot een gecoördineerde benadering van de uitvoering van kwaliteitsbeoordelingen te komen, teneinde onnodige lasten voor de betrokken partijen te voorkomen.”

De Hoge Raad houdt eraan dat de formulering van het artikel 33 (nieuwe wet van 1953) (artikel 48 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006) alle vereiste duidelijkheid geeft en niet het voorwerp kan uitmaken van verdere interpretaties. In dit perspectief, stelt de Hoge Raad voor om het zinsdeel (“het Instituut van de Bedrijfsrevisoren onderwerpt de bedrijfsrevisoren ten minste om de zes jaar aan een kwaliteitscontrole”) te vervangen door:

- ofwel het volgende zinsdeel: “Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren onderwerpt de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen ten minste om de zes jaar aan een kwaliteitscontrole”;
- ofwel het volgende zinsdeel: “Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren onderwerpt de bedrijfsrevisorenkantoren ten minste om de zes jaar aan een kwaliteitscontrole en de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen ten minste om de twaalf jaar aan een kwaliteitscontrole”.

Naar analogie, zou een gelijkaardige duidelijkheid moeten gegeven worden in paragraaf 3, voor wat betreft de frequentie van de kwaliteitscontrole van de bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen en/of rechtspersonen) die controles uitvoeren bij één of meerdere organisaties van openbaar belang.

Bovendien houdt de Hoge Raad eraan te onderstrepen dat de naleving van deze verplichting gecontroleerd zou moeten worden door de Kamer van verwijzing en instaatstelling. In dit perspectief, zou paragraaf 1 van het artikel 46 (nieuwe wet van 1953) (artikel 66 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006) aangevuld moeten worden met een punt

“f bis) de naleving van de frequentie waarmee de kwaliteitscontroles uitgevoerd worden”.

▲ 4. Wijziging van sommige bepalingen heden vervat in de wet van 1953, waarvan geen sprake is in de 8^{ste} Richtlijn

De Hoge Raad stelt vast dat bepaalde wijzigingen werden aangebracht aan bepalingen vervat in de huidige wet van 22 juli 1953, terwijl geen enkele bepaling in verband met deze materie voorkomt in de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006.

Bij wijze van voorbeeld kan verwezen worden naar het stemrecht tijdens de algemene vergadering van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren:

- Heden hebben zowel de natuurlijke personen als de rechtspersonen stemrecht tijdens de algemene vergadering.
Immers, artikel 11 (huidig) van de wet van 22 juli 1953 bepaalt dat de algemene vergadering van het Instituut bestaat uit alle leden (wetende dat leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren bestaan uit, enerzijds de natuurlijke personen (artikel 4) en de rechtspersonen (artikel 4bis)).
- In de toekomst zouden enkel de natuurlijke personen stemrecht hebben tijdens de algemene vergadering.
Immers, artikel 19, 1ste lid (nieuwe wet 1953) (Artikel 30 van het ontwerp koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006) verduidelijkt dat de algemene vergadering samengesteld is, met beslissende stem, uit alle bedrijfsrevisoren natuurlijke personen en, met raadgevende stem, uit alle bedrijfsrevisorenkantoren.

Zelfs indien deze wijzigingen ten gronde geen probleem vormen voor de leden van de Hoge Raad, lijkt het niet dat dit type van wijzigingen kan worden aangenomen door middel van een koninklijk besluit inzake bijzondere volmachten.

Het feit dat de wet van 20 juli 2006 houdende diverse bepalingen in zijn artikel 103, § 1 bepaalt dat “de besluiten genomen krachtens artikel 102 van deze wet de van kracht zijnde wettelijke bepalingen kunnen opheffen, aanvullen, wijzigen of vervangen” lijkt inderdaad slechts de wijzigingen toe te laten in de mate dat de omzetting van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 het vereist.

▲ 5. Alle maatregelen vervat in de Europese richtlijn 2006/43/EG zijn niet omgezet in Belgisch recht

De Hoge Raad staat erop te onderlijnen dat de verschillende voor advies voorgelegde koninklijke besluiten niet alle bepalingen omvatten, zoals opgenomen in de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006. Er dient inderdaad te worden aangestipt dat tenminste twee maatregelen niet zijn weergegeven in de voor advies voorgelegde teksten:

- enerzijds kan geen enkel artikel aangetroffen worden dat ertoe strekt artikel 41 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 om te zetten. Deze bepaling verplicht tot het **invoeren van een auditcomité** of een gelijkaardig orgaan in elke organisatie van openbaar belang.
- anderzijds kan geen enkel artikel aangetroffen worden dat ertoe strekt de §§ 1 en 2 van artikel 42 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 om te zetten. Deze bepaling legt het invoeren van maatregelen op in verband met de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor in organisaties van openbaar belang. Buiten maatregelen die betrekking hebben op de "reporting" door de wettelijke auditor aan het auditcomité, legt dit artikel de invoering op, uiterlijk om de 7 jaar, van **een rotatie (intern in het kantoor) voor wat de voornaamste vennoot** betreft die belast is met de wettelijke controle.

De Hoge Raad wenst op te merken dat hij op 12 december 2006 een advies⁶ heeft verstrekt waarin een reeks elementen met betrekking tot de "interne rotatie" in het daglicht worden gesteld:

"De Hoge Raad acht het raadzaam de wettelijke voorschriften over de rol van de ondernemingsraad bij de aanstelling van commissarissen zo coherent mogelijk toe te passen.

Daarom dringt de Hoge Raad erop aan de voorkeur te blijven geven aan volledige mandaten en derhalve een rotatie bij voorkeur te laten ingaan op het ogenblik waarop een mandaat wordt vernieuwd.

⁶ Advies van 12 december 2006 over de ontwerp-normen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren inzake bepaalde aspecten verbonden met de onafhankelijkheid van de commissaris, *Jaarverslag HREB 2006-2007*, pp. 31 - 37.

In die optiek acht de Hoge Raad het wenselijk de maximumtermijn voor interne rotatie van 7 jaar die de Europese richtlijn opgeeft, te herleiden tot 6 jaar.

Voorts is de Hoge Raad ook voorstander van een geleidelijke inwerkingtreding van die regel, naarmate de mandaten als commissaris bij organisaties van openbaar belang ten einde lopen.

Hierdoor zou de gewenste coherentie kunnen worden verwezenlijkt tussen de vernieuwing van het mandaat en de aanvang van het mandaat van een vaste vertegenwoordiger.

Ten slotte staat bij de leden van de Hoge Raad de zorg centraal om, waar het gaat om de vaste vertegenwoordiger van een auditkantoor belast met de wettelijke controle van de jaarrekening, de leden van de ondernemingsraad maximale stabiliteit te bieden, onverminderd de naleving van het voorschrift betreffende interne rotatie van de richtlijn 2006/43/EG."

▲ 6. Definitie van organisaties van openbaar belang

Artikel 2, 7° van de wet van 1953 (nieuw) (Artikel 2 van het voorontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006) definieert de organisaties van openbaar belang door referentie:

- aan genoteerde vennootschappen in de zin van artikel 4 van het Wetboek van vennootschappen (in onderhavig geval de vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereguleerde markt in de zin van artikel 2, 3° van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten);
- aan de kredietinstellingen en
- aan de verzekeringsondernemingen.

Het feit dat de organisaties van openbaar belang in de wet van 22 juli 1953 worden gedefinieerd kan problemen scheppen in de mate dat een dergelijke definitie eveneens zou moeten worden geïntegreerd in het Wetboek van vennootschappen wanneer de maatregelen met betrekking tot de oprichting van auditcomités zullen worden aangenomen. Deze twee definities kunnen een verschillende draagwijdte hebben gezien de vrijheid die wordt gelaten aan de Lidstaten in het definiëren van het concept van "organisaties van openbaar belang".

Het begrip van “organisaties van openbaar belang” heeft een weerslag op verscheidene niveaus: men kan voornamelijk aanstippen:

- voor wat betreft de externe auditors:
 - o het transparantieverslag bekend te maken door de wettelijke auditors en/of auditkantoren die één (of meer) opdracht(en) bij organisaties van openbaar belang uitvoeren,
 - o de bijkomende onafhankelijkheidsregels ten aanzien van het auditcomité van de organisaties van openbaar belang,
 - o de regels inzake de “interne rotatie”
 - o een meer frequente kwaliteitscontrole (ten minste alle drie jaar in plaats van om de zes jaar);
- voor wat betreft de ondernemingen zelf: de oprichting van auditcomités of gelijkaardige organen.

Twee leden van de Hoge Raad, mevrouw Bergie VAN DEN BOSSCHE en de heer Jean-Luc STRUYF, wensen dat het concept van organisatie van openbaar belang zou worden uitgebreid naar alle ondernemingen waarin een ondernemingsraad werd opgericht.

Twee andere leden van de Hoge Raad, mevrouw Katleen VAN HAVERE en de heer Philippe LAMBRECHT, zijn tegen deze uitbreiding van het concept van organisaties van openbaar belang.

▲ 7. Ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006 tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen

De Hoge Raad stelt vast dat artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen, zoals gewijzigd door artikel 101 van de wet van 20 juli 2006 houdende diverse bepalingen, genoodzaakt is om te worden gewijzigd door middel van artikel 4 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006 tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen.

De Hoge Raad wenst er op te wijzen dat, onafhankelijk van de omzetting van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controle van jaarrekeningen, de Hoge Raad destijds een advies⁷ heeft uitgebracht be-

⁷ Advies van 1 maart 2004 betreffende het voorontwerp van Koninklijk besluit ter uitvoering van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen en ter wijziging van

treffende onder andere de uitsplitsing van bijkomende honoraria.

▲ 8. Toegang tot het beroep

Voorontwerp van koninklijk besluit betreffende de toegang tot het beroep van bedrijfsrevisor tot opheffing van het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren

- Artikel 2, § 2 – Kan de stagemeeester een rechtspersoon zijn? Indien niet (wat blijkt uit artikel 16, § 2 van het ontwerp van koninklijk besluit), dan is het aangeraden om dit in artikel 2 te verduidelijken.
- Artikel 3, § 2 – Voor zover de stage geen vaste duur van 3 jaar, maar een minimale duur van 3 jaar (zonder vastgesteld maximum) bedraagt, laat de vermelding van een minimale duur van de stage bij een wettelijke auditor of auditkantoor uitgedrukt in maanden (en niet in evenredigheid uitgedrukt) niet toe om te verzekeren dat artikel 10, § 1 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 nageleefd wordt. Artikel 10, § 1 van vermelde richtlijn bepaalt immers dat “ten minste twee derden van deze praktijkopleiding gevolgd wordt bij een wettelijke auditor of een auditkantoor van een lidstaat.”
- Artikel 6, lid 1 – Het cijfer van 5 personen werd behouden, terwijl het aantal leden van de Stagecommissie van 7 naar 10 gaat. Het zou raadzaam zijn dit cijfer opwaarts te herzien.
- Artikel 8 – Punten 7° en 8° van de oude tekst werden geschrapt. Bevinden deze zich op een andere plaats? Anderzijds is er geen probleem met de toevoeging van nieuwe taken aan de Stagecommissie (9°, 11° en 12°).
- Artikel 11, § 1 – De Examencommissie is samengesteld uit personen die aan een universiteit of aan een instelling van hoger onderwijs van het lange type onderwijzen. Mogen deze personen bedrijfsrevisoren zijn? Zo ja, in voorkomend geval, allemaal ?

het Koninklijk besluit van 30 januari 2001 ter uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, *Jaarverslag van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen 2004*, pp. 11-22.

- Artikel 14, lid 2 – Mogen de geslaagden het gebruik van het criterium “studie-uren” vs “ECTS” volgens de vakgebieden mengen of wordt er verwezen naar wat er op het diploma van de kandidaat wordt vermeld?
- Artikel 14 – Verslag aan de Koning, 2e lid – Uit dit lid blijkt dat “vanaf juni 2008 het enige systeem in werking het systeem van studiepunten of ECTS zal zijn” en dat “het oude systeem gebaseerd op studie-uren opgeheven zal worden”. De Hoge Raad wenst de aandacht te vestigen op het feit dat het onmogelijk is om het systeem gebaseerd op het aantal studie-uren helemaal op te heffen, gezien een geslaagde die zijn universitaire examens heeft afgelegd voorafgaand aan de invoering ECTS, van zijn onderwijsinstelling geen certificaat kan ontvangen uitgedrukt in ECTS. Anderzijds wenst de Hoge Raad het feit te benadrukken dat een deel van de bepalingen vervat in lid 2 van artikel 14 zich in het *corpus* van het koninklijk besluit zou moeten bevinden en niet in het verslag aan de Koning dat het koninklijk besluit voorafgaat.
- Artikel 23, § 1, a) & b): artikel 11 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 laat de lidstaten toe personen die niet (noodzakelijk) over een universitair diploma of equivalent beschikken (of dat het geval is van een kandidaat die 7 jaar of 15 jaar professionele ervaring heeft) tot het beroep toe te laten. Indien de kandidaat over een relevante beroepservaring van 15 jaar beschikt, zal hij vrijgesteld worden van het toegangsexamen en van de stage. Indien hij beschikt over een relevante beroepservaring van 7 jaar, zal hij vrijgesteld worden van het toegangsexamen. Het lezen van artikel 23 staat niet toe om te bepalen of deze eerste twee categorieën van geslaagden vrijgesteld zijn van het toegangsexamen en verzekert niet dat de geslaagde die een relevante beroepservaring van 15 jaar heeft volledig zal vrijgesteld worden van de stage.
- Artikel 21 – Verslag aan de Koning – Bij het lezen van de tekst blijkt dat de eerste categorie van kandidaten (geslaagde die een relevante beroepservaring van 7 jaar heeft) over een diploma van “*master*” niveau moet beschikken. Dit is niet de stelling die in artikel 11 van de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 weerhouden wordt.
- Artikel 33, § 2 – Het is aan te raden om te verduidelijken dat de Voorzitter van een jury van het bekwaamheidsexamen, die “een professor is van het universitair onderwijs of van het hoger onderwijs van universitair niveau die één van de vakken voorzien in artikel 13, § 2 onderwijst”, geen bedrijfsrevisor mag zijn.
- Artikel 38 – Wat de datum van inwerkingtreding van artikelen 11 en 13, § 2 betreft, is het van belang om geen juridische leemte te hebben gedurende zes maanden (tussen 31 december 2007 en 29 juni 2008). Er wordt derhalve voorgesteld om de datum van inwerkingtreding van deze twee artikelen te voorzien op 1 januari 2008. Dit moet aan de Examencommissie de nodige tijd geven om zich te samen te stellen en te zijner tijd de eerste examensessie voor te bereiden.

▲ 9. Huishoudelijk reglement

Voorontwerp van koninklijk besluit tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

- Een aantal bepalingen opgenomen in het ontwerp van huishoudelijk reglement zouden dienen te worden opgenomen in het erkenningsreglement zoals vooropgesteld onder punt 1.2. van onderhavig advies.
- Ten aanzien van de informatie met betrekking tot de aanvraag tot inschrijving van een bedrijfsrevisor (natuurlijke persoon) (artikel 2 van het ontwerpbesluit) of van een auditkantoor (artikel 3 van het ontwerpbesluit), dient in de diverse betrokken artikelen te worden verduidelijkt dat:
 - o er een handtekening dient te worden geplaatst onderaan de ten aanzien van de erkenning overgemaakte informatie;
 - o men er zich dient toe te verbinden om zo spoedig mogelijk de over te maken informatie bij te werken;
 - o men er zich toe verbindt om, enerzijds, een transparantieverlag op zijn website te plaatsen met de door de wet gevraagde informatie, in het geval dat één (of meer) organisatie(s) van openbaar belang wordt (of worden) gecontroleerd en, anderzijds, deze informatie jaarlijks bij te werken.

▲ 10. Ontwerp van koninklijk besluit tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren

Artikel 33, § 2 van de wet van 22 juli 1953 (zoals dat zou dienen te worden gewijzigd door het artikel 48 van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van het artikel 102 van de wet van 20 juli 2006) preciseert dat de kwaliteitscontrole wordt uitgevoerd hetzij door bedrijfsrevisoren natuurlijke personen, hetzij door aan het beroep externe inspecteurs.

In het ontwerp van koninklijk besluit tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren maken de artikelen 9 en 10 enkel gewag van de inspecteurs. Naar het oordeel van de Hoge Raad lijkt het gepast dat aan deze incoherentie zou worden verholpen.

Voor wat betreft de "leidraden van de aangeduide revisoren en de inspecteurs" is de Hoge Raad de mening toegedaan dat het van belang is dat deze inhoudelijk zouden worden nagezien. In de mate deze leidraden van de aangeduide revisoren en de inspecteurs een algemene draagwijdte hebben, is het gepast dat deze leidraden voor advies aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen zouden worden voorgelegd.

In dat perspectief dient artikel 9 van het ontwerp van koninklijk besluit tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren te worden aangevuld met een paragraaf 3 waarin wordt gepreciseerd dat de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op regelmatige basis de leidraden van de aangeduide revisoren en de inspecteurs aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen voor advies zal voorleggen.

▲ 11. Andere ontwerpen van koninklijke besluiten voorgelegd ter advies

De Hoge Raad heeft geen specifieke commentaar met betrekking tot de vier andere ontwerpen van koninklijke besluiten voorgelegd ter advies, met name:

- het ontwerp van koninklijk besluit tot opheffing van het koninklijk besluit van 15 mei 1985 genomen in uitvoering van de overgangsbepalingen in de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, ingevoegd door de wet van 21 februari 1985;
- het ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit van 14 februari 1989 tot vaststelling van de voorwaarden voor toekenning van de hoedanigheid van lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren aan de natuurlijke personen en de rechtspersonen bedoeld in artikel 4^{ter} van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren;
- het ontwerp van koninklijk besluit betreffende bepaalde aspecten van de tuchtregeling van de bedrijfsrevisoren;
- het ontwerp van koninklijk besluit tot vaststelling van de datum van inwerkingtreding van het ontwerp van koninklijk besluit genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006 en houdende omzetting van de Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad.