

ADVIES VAN 29 JUNI 2007 over de ontwerpnorm voor permanente vorming van het Instituut der Bedrijfsrevisoren

▲ 1. Wettelijk kader inzake permanente vorming

De wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren omschrijft de opdrachten van het IBR alsook de hieruit voortvloeiende bevoegdheden. Daarbij hoort ook de permanente vorming van bedrijfsrevisoren.

Vanaf 31 augustus 2007 zal een nieuw wettelijk kader in werking treden, naar aanleiding van de hervorming van het bedrijfsrevisoraat in 2007. Na een doorlichting van dit nieuwe kader blijkt dat de voorschriften terzake niet fundamenteel zijn gewijzigd.

▲ 1.1. Huidig kader

Artikel 2 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren luidt¹ als volgt: *“Het Instituut heeft ten doel: te waken over de opleiding en te voorzien in de bestendige organisatie van een korps specialisten die bekwaam zijn de functie van bedrijfsrevisor te vervullen zoals deze bepaald wordt in artikel 3, met al de vereiste waarborgen in zake bevoegdheid, onafhankelijkheid en beroepseerlijkheid en toezicht uit te oefenen op de behoorlijke uitvoering van aan de leden toevertrouwde opdrachten.”*

Aan deze opdracht ten aanzien van het Instituut der Bedrijfsrevisoren zijn verantwoordelijkheden verbonden, welke werden gedefinieerd in artikel 18ter:

¹ Versie van de wettekst vóór de hervorming in 2007.

“§ 1. Overeenkomstig zijn doel ziet het Instituut toe op de goede uitvoering door zijn leden van de hun toevertrouwde opdrachten. In het bijzonder ziet het Instituut erop toe dat ze:

- 1° hun beroepskennis op permanente wijze vervolmaken;*
- 2° vooraleer een opdracht te aanvaarden, beschikken over de bekwaamheid, medewerking en tijd vereist om deze opdracht goed uit te voeren;*
- 3° zich met de nodige zorg en in volledige onafhankelijkheid kwijten van de hun toevertrouwde controleopdrachten;*
- 4° geen opdrachten aanvaarden onder voorwaarden die een objectieve uitvoering daarvan in het gedrang zouden kunnen brengen;*
- 5° geen werkzaamheden uitoefenen die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van hun taak.*

§ 2. Te dien einde kan het Instituut:

- 1° de voorlegging eisen door zijn leden van elke informatie, van elke verklaring en van elk document en meer in het bijzonder van hun werk-schema en van hun nota's over uitgevoerde controletaken;*
- 2° een onderzoek laten instellen bij zijn leden naar hun werkmethodes en hun organisatie alsmede naar de zorg waarmee en de wijze waarop zij hun opdrachten uitvoeren.*

(...).”

▲ 1.2. Wettelijk kader vanaf 31 augustus 2007

Artikel 3 van de wet van 22 juli 1953, gecoördineerd op 30 april 2007, stelt, zoals het vroegere artikel 2: *“Het Instituut heeft als doel te*

waken over de opleiding en te voorzien in de bestendige organisatie van een korps specialisten die bekwaam zijn de functie van bedrijfsrevisor te vervullen zoals deze bepaald wordt in artikel 4, met al de vereiste waarborgen inzake bevoegdheid, onafhankelijkheid en beroepseerlijkheid en toezicht uit te oefenen op de behoorlijke uitvoering van aan de bedrijfsrevisoren toevertrouwde opdrachten.”

Voorts stelt ook artikel 14, § 4 van de wet van 22 juli 1953, gecoördineerd op 30 april 2007: *“De bedrijfsrevisor, natuurlijke persoon, zet zijn permanente vorming op continue wijze voort teneinde zijn theoretische kennis, zijn beroepsbekwaamheden en zijn beroepsethiek op een voldoende peil te houden.”*

In het kader van het transparantieverlag dat bedrijfsrevisoren moeten publiceren wanneer zij instaan voor de wettelijke controle van de statutaire jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van organisaties van openbaar belang, moet ook informatie over permanente vorming worden gepubliceerd.

Artikel 15, § 2 van de wet van 22 juli 1953, gecoördineerd op 30 april 2007, schrijft inderdaad het volgende voor: *“Bovendien bevestigen de bedrijfsrevisorenkantoren de volgende informatie: (...) een verklaring inzake de door het bedrijfsrevisorenkantoor gevolgde gedragslijn betreffende de permanente scholing van bedrijfsrevisoren als bedoeld in artikel 31 (...)”*.

Aan deze opdracht ten aanzien van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren zijn verantwoordelijkheden verbonden, welke worden gedefinieerd in artikel 31 van de wet van 22 juli 1953, gecoördineerd op 30 april 2007: *“Het Instituut ziet erop toe dat de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen hun permanente vorming op continue wijze voortzetten overeenkomstig artikel 14, § 4.”*

Het nieuwe wettelijke kader geeft ook aan welke middelen het Instituut van de Bedrijfsrevisoren moet aanwenden om die wettelijke opdracht te volbrengen (artikel 33, § 1): *“Het Instituut onderwerpt de bedrijfsrevisoren ten minste om de zes jaar aan een kwaliteitscontrole, gaat bij hen over tot alle onderzoeken betreffende hun werkmethodes, hun organisatie, de uitgevoerde werkzaamheden en*

*de manier waarop ze hun opdrachten uitoefenen. De kwaliteitscontrole beoogt onder andere de **verplichting inzake de permanente vorming** zoals voorzien in artikel 14, § 4.”*

Naar aanleiding van de hervorming van het bedrijfsrevisoraat in 2007 onderging het Belgische recht een belangrijke vernieuwing. Vanaf 31 augustus 2007 moet het Instituut van de Bedrijfsrevisoren – ook al blijven de bevoegdheden gehandhaafd die het sinds 1953 van de wetgever heeft gekregen (onder meer toezien op de permanente vorming van de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen) – voortaan bepaalde gegevens doorgeven aan een orgaan van publiek toezicht, in casu de Kamer van verwijzing en instaatstelling, die terzake de eindverantwoordelijkheid draagt.

Artikel 46, § 1 van de wet van 22 juli 1953, gecoördineerd op 30 april 2007, luidt als volgt: *“De Kamer van verwijzing en instaatstelling is bevoegd voor (...) de beoordeling van de conclusies van de kwaliteitscontroles overeenkomstig artikel 50 (...)”*.

Uit een gecombineerde lezing van artikel 33, § 1 en artikel 46, § 1 van de wet van 22 juli 1953, gecoördineerd op 30 april 2007, blijkt dat de Kamer van verwijzing en instaatstelling de eindverantwoordelijkheid draagt inzake de naleving van de regels in verband met permanente vorming.

▲ 2. Algemene beschouwingen

De Hoge Raad staat positief tegenover het initiatief van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren om de principes van de norm IES 7 van de IFAC² te integreren in de norm inzake permanente vorming.

Niettemin wenst hij in verband met bepaalde specifieke punten uit de ter advies voorgelegde

² *International Education Standard (IES) for Professional Accountants 7 - Continuing Professional Development: A Program of Lifelong Learning and Continuing Development of Professional Competence*, International Accounting Education Standards Board (IAESB), International Federation of Accountants (IFAC), May 2004, 12 p. Conform paragraaf 13 is de norm IES 7 in werking getreden op 1 januari 2006.

ontwerpnorm een aantal opmerkingen te formuleren.

▲ 3. Berekeningsbasis op meer dan een jaar (Artikel 1)

De Hoge Raad stelt vast dat de ontwerpnorm van het Instituut der Bedrijfsrevisoren uitgaat van een aantal uren vorming gespreid over een periode van drie kalenderjaren (120 uren), met een minimum aantal vormingsuren per jaar (20 uren), wat ook als norm wordt voorgesteld in paragraaf 34 van IES 7.

De Hoge Raad is van oordeel dat in artikel 1 van de ontwerpnorm zou dienen te worden aangegeven dat een bedrijfsrevisor moet kunnen aantonen dat op gelijk welk tijdstip aan beide criteria is voldaan, zowel in het kader van periodieke kwaliteitscontroles als naar aanleiding van occasionele controles door de Raad van het IBR zoals bedoeld in artikel 6 van de ontwerpnorm (desgevallend via afvaardiging).

▲ 4. Vakgebieden die onder de permanente vorming vallen

Artikel 3 van de ter advies voorgelegde ontwerpnorm geeft aan op welke gebieden de permanente vorming kan slaan. Daarbij wordt een onderscheid gemaakt tussen de materies waarin bedrijfsrevisoren *blijk moeten kunnen geven van vakbekwaamheid* - en de materies waarin zij *blijk moeten kunnen geven van een adequate kennis*.

De Hoge Raad hecht bijzonder belang aan het laatste lid van artikel 3 waarin gesteld wordt dat er *een evenwicht moet worden nagestreefd tussen de verschillende bovenvermelde vakgebieden van de opleiding*.

Voor de Hoge Raad dient bij de controle op de naleving van de regels uit de norm in verband met permanente vorming, ook te kunnen worden nagegaan of de bijscholing die elke bedrijfsrevisor gespreid over drie jaar volgt, wel degelijk de vakgebieden bestrijkt zoals opgegeven in artikel 3.

Gelet op het belang voor elke bedrijfsrevisor van een grondig inzicht in de sociale relaties binnen ondernemingen (en vooral in de wijze waarop ondernemingsraden werken, alsook in de pedagogische rol die bedrijfsrevisoren in dergelijke ondernemingsraden spelen), acht de Hoge Raad het verkieslijk om punt 4 met de materies waarin een bedrijfsrevisor blijk moet kunnen geven van een adequate kennis van “de bedrijfs-economie en de sociale vaardigheden”, in twee aparte punten op te splitsen: bedrijfseconomie, enerzijds, en sociale vaardigheden, anderzijds.

De Hoge Raad had hierop reeds aangedrongen in een vorig advies³ uit 1990.

▲ 5. Activiteiten die bijdragen tot de permanente vorming van de bedrijfsrevisor

Artikel 4, § 1 van de ontwerpnorm geeft aan welke activiteiten tot de permanente vorming van de bedrijfsrevisor bijdragen. In dit verband wenst de Hoge Raad de aandacht te vestigen op twee aspecten.

▲ 5.1. Seminaries en studiedagen georganiseerd door het revisorenkantoor ten behoeve van zijn bedrijfsrevisoren

De Hoge Raad betreurt dat, op het vlak van permanente vorming, de ontwerpnorm voor “seminaries en studiedagen georganiseerd door een revisorenkantoor ten behoeve van zijn bedrijfsrevisoren” van een “*a priori*-controle” overstapt naar een “*a posteriori*-controle”. De “*a posteriori*-controle” om de relevantie van dergelijke vormingen te beoordelen, moet volgens de ter advies voorgelegde norm immers “ten laatste in het kader van de door het Instituut georganiseerde kwaliteitscontrole” plaatshebben.

Aangezien dergelijke kwaliteitscontroles pas om de zes jaar plaats hebben, zou dat kunnen betekenen dat een bedrijfsrevisor die meer dan drie jaar eerder een bijscholing volgde, de criteria

³ Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, Advies van 18 oktober 1990 inzake de norm met betrekking tot de permanente vorming, HRB 90.09.D, Jaarverslag 1989-1991, 2 p. Zie inzonderheid paragraaf 6.

van artikel 1 van de ontwerpnorm niet naleeft omdat die vorming achteraf wordt verworpen. In die omstandigheden zou een bedrijfsrevisor in de twee daarop volgende jaren niet meer de gelegenheid hebben een relevantere bijscholing te volgen om zodoende de verwerping van "interne" vormingen georganiseerd door revisorenkantoren te "compenseren".

De Hoge Raad stelt overigens vast dat, op het vlak van permanente vorming, de voorliggende ontwerpnorm niet langer aangeeft wie voor die controle instaat, wat wel het geval is in de huidige (in 1991 goedgekeurde) norm, die aangeeft welk orgaan belast is met de voorafgaande goedkeuring van het vormingsprogramma.

Volgens de Hoge Raad is het belangrijk om in de norm duidelijk aan te geven welk orgaan voor die controle instaat, om zodoende met betrekking tot de procedures die het Instituut der Bedrijfsrevisoren instelt, de nodige transparantie te waarborgen.

De Hoge Raad vestigt tevens de aandacht op het feit dat artikel 6 van de ontwerpnorm bepaalt dat de controle op de naleving van de vereisten inzake permanente vorming zoals de norm voorschrijft, kan geschieden:

- hetzij in het kader van de kwaliteitscontrole;
- hetzij door de Raad (desgevallend via afvaardiging).

Aangezien "seminaries en studiedagen georganiseerd door het revisorenkantoor ten behoeve van zijn bedrijfsrevisoren" *a posteriori* worden goedgekeurd, uiterlijk naar aanleiding van de kwaliteitscontrole door het IBR, dient te worden vastgesteld dat de naleving van de vereisten inzake permanente vorming zoals de norm voorschrijft, door de Raad (desgevallend via afvaardiging) niet kan worden gecontroleerd zolang het betrokken seminarie of de betrokken studiedagen niet is goedgekeurd. Dit kan *de facto* leiden tot de onmogelijkheid om andere controles te verrichten dan in het kader van de kwaliteitscontrole.

Er dient ook te worden op gewezen dat de ter advies voorgelegde norm niet langer vermeldt

dat voorrang zal worden verleend "aan activiteiten op het gebied van permanente vorming die buiten het kantoor worden ingericht", wat wel uitdrukkelijk in de huidige norm staat (artikel 6, lid 2).

Een gecombineerde lezing van beide elementen (een "a posteriori-controle" in plaats van een "a priori-controle", enerzijds, en het wegvallen van de voorrang voor permanente vormingen buiten het revisorenkantoor, anderzijds) is voor de Hoge Raad aanleiding om met betrekking tot het voorgestelde systeem, ernstig voorbehoud te maken.

▲ 5.2. Individuele vorming door persoonlijke studie en lectuur

De Hoge Raad heeft enige aarzeling bij de erkenning van "individuele vorming door persoonlijke studie en lectuur", omdat dit soort bijscholing (voor een bedrijfsrevisor) moeilijk te verantwoorden en (voor het Instituut) moeilijk te controleren is. In dit verband verwijst hij naar zijn advies⁴ van 18 oktober 1990, waarin hij zijn onzekerheid verwoordde over "volledig oncontroleerbare" opleidingen.

Een gelijkaardig probleem stelt zich in verband met punt 4 van paragraaf 1 van artikel 4 van de ontwerpnorm, namelijk de "voorbereiding van lessen, voordrachten en technische publicaties", omdat moeilijk kan worden ingeschat hoeveel tijd er voor die voorbereiding nodig is. De Hoge Raad wijst er niettemin op dat het probleem zich niet zo scherp stelt als voor "individuele vorming door persoonlijke studie en lectuur", want een bedrijfsrevisor kan gemakkelijk bewijzen dat hij die lessen of voordrachten daadwerkelijk heeft gegeven, of daadwerkelijk heeft meegewerkt aan de technische publicatie in kwestie.

In dit perspectief wenst de Hoge Raad de aandacht van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren ook te vestigen op het feit dat de IES-norm niet integraal is omgezet; punt

⁴ Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, Advies van 18 oktober 1990 met betrekking tot de norm voor permanente vorming, HRB 90.09.D, Jaarverslag 1989-1991, 2 p. Zie inzonderheid paragraaf 11.

c)⁵ van artikel 34 is inderdaad niet in de ter advies voorgelegde norm opgenomen.

Ten slotte betreurt de Hoge Raad, gelet op het belang van het volgen van bijscholingen voor bedrijfsrevisoren, dat in de ter advies voorgelegde norm wordt voorgesteld het percentage makkelijk te verantwoorden vormen van 70 % (artikel 6, tweede lid van de huidige norm), te verlagen tot 50 % (artikel 4, § 3 van de ter advies voorgelegde norm). Vermits een verlaging van dit percentage geen positief signaal geeft, stelt de Hoge Raad voor om het percentage dat sinds 1991 geldt, te handhaven, in casu 70 %.

▲ 6. Controlemaatregelen

▲ 6.1. Toezending van de jaarlijkse historiek aan het IBR

De Hoge Raad staat positief tegenover de wijziging in artikel 5 van de ontwerpnorm voor permanente vorming, waarbij bedrijfsrevisoren verplicht worden te rapporteren over de jaarlijkse historiek van hun activiteiten op het vlak van permanente vorming.

Niettemin vestigt de Hoge Raad de aandacht op het feit dat vanaf 31 augustus 2007 (inwerkingtredingsdatum van de nieuwe wet van 22 juli 1953, gecoördineerd op 30 april 2007), de norm voor permanente vorming dient te worden aangevuld met een lid waarin wordt aangegeven welke procedure de Raad van het Instituut gaat volgen in verband met deze historiek.

Aangezien, enerzijds, de Kamer van verwijzing en instaatstelling de eindverantwoordelijkheid draagt voor de kwaliteitscontrole, en, anderzijds, de permanente vorming wordt gecontroleerd in het kader van de kwaliteitscontrole, is het immers belangrijk dat de Kamer zonedig zou moeten kunnen beschikken over die historiek van activiteiten op het vlak van permanente vorming van de bedrijfsrevisoren.

⁵ IAS 7 - § 34: "Member bodies operating an input-based approach should require the professional accountant to (...) c) track and measure learning activities to meet the above requirements."

▲ 6.2. Toetsing door de Raad van de naleving van het aantal vormingsuren (desgevallend via afvaardiging)

De Hoge Raad staat positief tegenover het feit dat een systeem wordt ingevoerd waarbij de Raad (eventueel via delegatie) nagaat of de regels inzake permanente vorming zijn nageleefd, naast de toetsingsprocedure in het kader van de kwaliteitscontrole. Dit zal leiden tot een grotere geloofwaardigheid van de bestaande maatregelen om na te gaan of de regels inzake permanente vorming zijn nageleefd, waardoor in de hele beroepssector uiteindelijk alle passende kennis aanwezig zou moeten zijn om de opdrachten van een bedrijfsrevisor uit te oefenen.

Artikel 6 van de ontwerpnorm voor permanente vorming stelt bovendien dat de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (desgevallend via afvaardiging), zich ervan zal vergewissen dat elke bedrijfsrevisor, gedurende de in de norm bedoelde periodes, het jaarlijks minimum aantal uren vorming, zoals bepaald in de norm, zal hebben gevolgd.

Aangezien de Kamer van verwijzing en instaatstelling de eindverantwoordelijkheid draagt voor de permanente vorming, zal de Raad periodiek aan de Kamer moeten rapporteren over de controles verricht met toepassing van artikel 6 van de norm voor permanente vorming. Op dit punt zou de norm moeten worden aangevuld.

▲ 6.3. Bewaring van alle stukken in verband met activiteiten van permanente vorming

Artikel 5 van de ontwerpnorm voor permanente vorming bepaalt dat de bedrijfsrevisoren de historiek van hun activiteiten op het vlak van permanente vorming "op zijn minst tot aan de kwaliteitscontrole voorzien voor elke bedrijfsrevisor" moeten bewaren.

De Hoge Raad vraagt zich af op welke manier dit voorschrift dient te worden begrepen. De huidige norm inzake kwaliteitscontrole bepaalt immers dat de kwaliteitscontrole op het niveau van een auditkantoor en niet langer op het niveau van natuurlijke personen wordt verricht.

Met andere woorden, in het kader van een kwaliteitscontrole van een auditkantoor vallen enkel welbepaalde bedrijfsrevisoren daaronder. De vraag van de Hoge Raad is dan ook te weten in hoever de permanente vorming daarbij aan bod komt. Zal de toetsing van de naleving van de vereisten inzake permanente vorming enkel gelden voor de bedrijfsrevisoren die een kwaliteitscontrole ondergaan, of zullen alle bedrijfsrevisoren die voor het auditkantoor werken daarbij worden betrokken?

Ingeval de eerste hypothese geldt, wenst de Hoge Raad erop te wijzen dat een niet-gecontroleerde bedrijfsrevisor zich niet zal kunnen beroepen op de kwaliteitscontrole die het auditkantoor heeft ondergaan, om achteraf niet meer te moeten verantwoorden dat de regels inzake permanente vorming zijn nageleefd. Zoniet zou, vergeleken bij de onderzoeken in het kader van de kwaliteitscontrole, de (eventueel via delegatie verrichte) controle door de Raad zoals bepaald in artikel 6 van de ter advies voorgelegde norm, niet op autonome wijze kunnen geschieden.

▲ 7. Sancties

Naar het oordeel van de Hoge Raad zou artikel 7 met betrekking tot de "nodige maatregelen" die de Raad zal treffen wanneer blijkt dat de activiteiten inzake permanente vorming onvoldoende zijn, de historiek onbestaande of onvoldoende gedocumenteerd is, enigszins explicieter dienen te worden geformuleerd.

▲ 8. Statuut en opdrachten van de Commissie Permanente Vorming

Artikel 3 van de norm met betrekking tot de permanente vorming zoals die thans geldt, bepaalt het statuut en de opdrachten van de Commissie Permanente Vorming, wat in de ter advies voorgelegde norm niet meer voorkomt.

De Hoge Raad acht het raadzaam om deze regel opnieuw in te voeren zodat terzake de nodige rechtszekerheid wordt gewaarborgd.

▲ 9. Woord vooraf bij de norm voor permanente vorming

Het "Woord vooraf" bij de ontwerpnorm voor permanente vorming verwijst naar een aantal wetsbepalingen.

De Hoge Raad wijst erop dat de verwijzing naar artikel 27 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, volkomen ongegrond is, omdat die wet enkel betrekking heeft op het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten. Die verwijzing mag dus worden geschrapt.

Er wordt ook verwezen naar artikel 13 van de Richtlijn 2006/43/EG 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.

De Hoge Raad is van oordeel dat niet kan worden verwezen naar artikel 13 zonder ook te verwijzen naar artikel 32, lid 4, c) van de richtlijn, gelet op de correlatie tussen beide voorschriften.

Dit veronderstelt echter dat in de norm eveneens het aspect van de relaties met de Kamer van verwijzing en instaatstelling wordt geïntegreerd, zodanig dat:

- de revisoren de gelegenheid hebben om kennis te nemen van de informatie over de voor hen bestemde permanente vorming waarover de Kamer van verwijzing en instaatstelling beschikt;
- de informatie over permanente vorming die de Raad van het Instituut (ambtshalve of op verzoek) aan de Kamer van verwijzing en instaatstelling moet meedelen, in de norm voor permanente vorming is opgenomen.