

**Advies van 31 mei 2012
over het Europese voorstel voor een verordening betreffende specifieke eisen voor de
wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang**

De federale Minister, bevoegd voor Economie, heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen verzocht om een advies uit te brengen over de hervormingsvoorstellen die momenteel op Europees niveau worden besproken.

Deze vanuit Europa gestuurde hervorming heeft betrekking op een voorstel voor een richtlijn tot wijziging van richtlijn 2006/43/EG, de zogenoemde “auditrichtlijn”, enerzijds, en een voorstel voor een verordening die tot doel heeft de audit van jaarrekeningen van organisaties van openbaar belang kwalitatief te verbeteren, anderzijds.

Dit is het tweede advies van de Hoge Raad en handelt over het hiervoor bedoelde voorstel van verordening. Het eerste advies van de Hoge Raad dateert van 30 maart 2012 en handelt over het voorstel van richtlijn tot wijziging van de “auditrichtlijn”.

Beide adviezen van de Hoge Raad gaan uit van de teksten in hun huidige versie, zoals die thans op Europees niveau worden besproken. Ingeval er tijdens de lopende procedure op Europees niveau eventueel amenderingsvoorstellen zouden worden ingediend, dan zal de Hoge Raad zo vrij zijn om hierop te reageren.

Alle maatregelen die in het kader van de hervorming van de jaarrekeningcontrole en inzonderheid door het voorstel van verordening worden voorgesteld, dienen niet enkel vanuit een Europese invalshoek te worden bekeken; zij moeten ook in een internationale context worden gesitueerd, want organisaties van openbaar belang hebben vaak een internationale dimensie.

1. Over het onderscheid tussen organisaties van openbaar belang (verkort “OOB’s”) en andere organisaties die voor hun jaarrekening onder de wettelijke controleplicht vallen (verkort “niet-OOB’s”)

1.1. Algemene draagwijdte van de voorgestelde maatregel

Zoals aangegeven in het advies van 30 maart 2012, zou het voorstel van richtlijn tot wijziging van de “auditrichtlijn” het toepassingsgebied van de richtlijn ongewijzigd laten voor de wettelijke controle van de jaarrekening van zowel als OOB aangemerkte organisaties (zoals omschreven in de nieuwe definitie), als van andere vennootschappen waarvan de jaarrekening moet worden gecontroleerd op grond van Europeesrechtelijke regels dan wel van een nationaal geldende reglementering.

In het voorstel van richtlijn staat daarentegen een maatregel ingeschreven om via een voorstel van verordening specifieke aanvullende maatregelen op te leggen aan wettelijke auditors met opdrachten in organisaties van openbaar belang.

Die specifieke aanvullende maatregelen in het voorstel van verordening hebben betrekking op deontologische regels voor wettelijke auditors (onafhankelijkheid in de ruime zin, beroepsgeheim) maar tevens op de manier waarop auditcomité’s functioneren (rol in de aanstelling van een wettelijke auditor, informatieverstrekking, enz.), alsook op de organisatie van het publiek toezicht op die wettelijke auditors.

1.2. Advies van de Hoge Raad

Zoals aangegeven in het advies van 30 maart 2012, vraagt de Hoge Raad zich af of de visie waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen OOB’s en niet-OOB’s, wel pertinent is. Die maatregel dreigt immers te leiden tot een audit met twee snelheden en een nog sterkere dualisering van het beroep van externe auditor. Niettemin is het voor de Hoge Raad wenselijk de problematiek in haar geheel te bekijken, rekening houdend met de situatie op wereldvlak.

Volgens de Hoge Raad zou het aangewezen zijn een analyse te maken van de principes uit het voorstel van verordening die mogelijk van toepassing zouden kunnen zijn op alle wettelijke controlediensten, om zeker te zijn dat die hun beslag krijgen in de herziene “auditrichtlijn”.

Zo, bij wijze van voorbeeld, maar niet exhaustief,

- het principe van “*professional scepticism*” (artikel 15 van het voorstel van verordening) of
- de regels in verband met de organisatie van auditwerkzaamheden (artikel 16 van het voorstel van verordening)

die beide *a priori* gelden voor alle audits en niet enkel voor wettelijke audits bij OOB’s.

Het is duidelijk dat de “auditrichtlijn” (zowel in haar huidige versie als na de eventuele invoering van de thans besproken wijzigingen) voor geen van beide enig voorschrift bevat dat die materies in het algemeen of in detail regelt; naar het oordeel van de Hoge Raad gaat het om materies met een algemene draagwijdte.

De draagwijdte van dit algemene principe dient evenwel te worden genuanceerd, in die zin, dat het niet echt aangewezen lijkt om ondernemingen die geen “OOB” zijn, en in het bijzonder KMO’s, dergelijke complexe regels op te leggen, zoals een lijst van diensten die

niet verenigbaar zijn met een wettelijke controle (artikel 10, § 2 van het voorstel van verordening), op te splitsen in vier categorieën (“*Black list*”, “*Dark grey list*”, “*Light grey list*” en “*White list*”), tenzij men dat principe gaat herzien met de bedoeling het te vereenvoudigen.

De Hoge Raad wenst er bovendien op te wijzen dat een Europese verordening het meest gezaghebbende juridisch instrument is op Europees vlak, want zij laat op nationaal niveau geen enkele manoeuvreerruimte toe, wat er *in concreto* toe zou leiden dat een aantal voorschriften uit het huidige Wetboek van vennootschappen zouden worden opgeheven (meer bepaald met betrekking tot de auditcomité’s in organisaties van openbaar belang).

2. Over het verbod om bepaalde niet-controlediensten te verstrekken aan OOB’s

2.1. Draagwijdte van de voorgestelde maatregel

Vooraf moet erop gewezen worden dat het voorstel van de Europese Commissie voor een verordening tot doel heeft in het Europese recht een aantal beperkingen in te voeren met betrekking tot het type diensten dat een wettelijke auditor mag verrichten naast de wettelijke controle van jaarrekeningen, wanneer het gaat om controles in organisaties van openbaar belang (verkort “OOB’s”) in de zin van de nieuwe definitie die in het voorstel van richtlijn tot wijziging van de “auditrichtlijn” wordt voorgesteld.

In het voorstel van richtlijn tot wijziging van de “auditrichtlijn” wordt daarentegen geen enkel dergelijk verbod opgelegd voor wettelijke controlediensten in ondernemingen die geen organisatie van openbaar belang zijn (verkort “niet-OOB’s”). Voor die ondernemingen blijven de algemene principes van artikel 22 van de richtlijn 2006/43/EG van toepassing.

Voorstel voor een Europese verordening (artikel 10, §§ 1 tot 4 en § 6) :

1. Een wettelijke auditor of een auditkantoor die de wettelijke controle van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang uitvoeren, mag de gecontroleerde entiteit, haar moederonderneming en de door haar gecontroleerde ondernemingen wettelijke controlediensten en gerelateerde financiële controlediensten leveren.

Wanneer de wettelijke auditor tot een netwerk behoort, mag een lid van dit netwerk aan de gecontroleerde entiteit, haar moederonderneming of haar gecontroleerde ondernemingen binnen de Unie wettelijke controlediensten of gerelateerde financiële controlediensten leveren.

2. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder 'gerelateerde financiële controlediensten' verstaan:

- a) de controle of beoordeling van tussentijdse financiële overzichten;
- b) de verstrekking van betrouwbaarheidsverklaringen met betrekking tot corporate governance;

- c) de verstrekking van betrouwbaarheidsverklaringen met betrekking tot maatschappelijk verantwoord ondernemen;
- d) de verstrekking van betrouwbaarheidsverklaringen met betrekking tot of attestatie van de verslaglegging aan regelgevers van financiële instellingen uit hoofde van het regelgevingskader die verder gaat dan de wettelijke controle van financiële overzichten en bedoeld is om regelgevers bij te staan bij het vervullen van hun taak, zoals verklaringen over kapitaalvereisten of specifieke solvabiliteitsratio's die bepalen hoe waarschijnlijk het is dat een onderneming aan haar schuldverplichtingen zal kunnen blijven voldoen;
- e) de verstrekking van certificering inzake de naleving van belastingvoorschriften indien een dergelijke attestering door de nationale wetgeving wordt voorgeschreven;
- f) elke andere wettelijke taak die verband houdt met controlewerkzaamheden die door de wetgeving van de Unie is opgelegd aan de wettelijke auditor of het auditkantoor.

3. Een wettelijke auditor die of een auditkantoor dat de wettelijke controle van organisaties van openbaar belang uitvoert, mag noch direct noch indirect niet-controlediensten verstrekken aan de gecontroleerde entiteit, haar moederonderneming en de door haar gecontroleerde ondernemingen.

Indien de wettelijke auditor tot een netwerk behoort, mag geen enkel lid van dit netwerk niet-controlediensten verstrekken aan de gecontroleerde entiteit, haar moederonderneming en de door haar gecontroleerde ondernemingen binnen de Unie.

Voor de toepassing van dit artikel wordt onder niet-controlediensten verstaan:

a) diensten die te allen tijde belangenconflicten teweegbrengen:

- i) diensten van deskundigen die geen verband houden met de controle, diensten inzake belastingadvies, algemene bedrijfsvoering en andere adviesdiensten;
- ii) boekhouding en het opstellen van administratieve vastleggingen en financiële overzichten;
- iii) het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van de interne beheersings- of risicobeheersprocedure die verband houdt met de opstelling en/of controle van financiële informatie in de financiële overzichten, alsook risicoadvies;
- iv) waarderingdiensten, het geven van een oordeel over de getrouwheid of verklaringen over inbreng in natura;
- v) actuariële en juridische diensten, waaronder de beslechting van rechtsgeschillen;
- vi) het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van in artikel 2, lid 13, onder b) tot en met j), van Richtlijn 2006/43/EG bedoelde financiële informatietechnologiesystemen voor organisaties van algemeen belang;
- vii) het deelnemen aan de interne beheersing van de auditcliënt en het leveren van diensten die verband houden met de interne beheersingsfunctie;
- viii) diensten van een makelaar of handelaar, beleggingsadviseur of investeringsbank; het voor de auditcliënt optreden bij de beslechting van rechtsgeschillen;

b) diensten die belangenconflicten kunnen teweegbrengen:

- i) personeelsdiensten, met inbegrip van het werven van hogere leidinggevenden;
- ii) het verschaffen van zachte garanties aan beleggers in het kader van de emissie van effecten van een onderneming;

iii) het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van in artikel 2, lid 13, onder a), van Richtlijn 2006/43/EG bedoelde financiële informatietechnologiesystemen voor organisaties van algemeen belang;

iv) *due diligence*-diensten aan de verkopende of kopende partij over potentiële fusies en acquisities en het verstrekken van betrouwbaarheidsverklaringen over de gecontroleerde entiteit aan andere partijen in een financiële of zakelijke transactie.

In afwijking van de eerste en tweede alinea mogen de onder b), iii) en iv) vermelde diensten door de wettelijke auditor of het auditkantoor worden verstrekt, op voorwaarde dat de in artikel 35, lid 1, bedoelde bevoegde autoriteit hiervoor haar voorafgaande toestemming heeft verleend.

In afwijking van de eerste en tweede alinea mogen de onder b), i) en ii) vermelde diensten door de wettelijke auditor of het auditkantoor worden verstrekt, op voorwaarde dat het in artikel 31 van deze verordening bedoelde auditcomité hiervoor zijn voorafgaande toestemming heeft verleend.

4. Wanneer een lid van het netwerk waartoe de wettelijke auditor die of het auditkantoor dat de wettelijke controle van financiële overzichten van een organisatie van openbaar belang uitvoert, behoort, niet-controlediensten levert aan een onderneming met rechtspersoonlijkheid in een derde land die wordt beheerst door de gecontroleerde organisatie van openbaar belang, beoordeelt de betrokken wettelijke auditor of het betrokken auditkantoor of zijn of haar onafhankelijkheid in het gedrang wordt gebracht door de levering van zulke diensten door het lid van het netwerk.

Als zijn of haar onafhankelijkheid in het gedrang wordt gebracht, past de wettelijke auditor of het auditkantoor veiligheidsmaatregelen toe om de bedreigingen als gevolg van het leveren van zulke diensten in een derde land in te perken. De wettelijke auditor of het auditkantoor mag de wettelijke controle van financiële overzichten van de organisatie van openbaar belang uitsluitend blijven uitvoeren als hij, zij of het conform artikel 11 kan rechtvaardigen dat het verlenen van deze diensten zijn of haar professionele oordeelsvorming en de controleverklaring niet beïnvloedt.

Betrokkenheid bij de besluitvorming van de gecontroleerde entiteit en het leveren van de diensten als bedoeld onder a), ii) en iii) van lid 3, worden in alle gevallen geacht deze onafhankelijkheid in het gedrang te brengen.

De levering van de diensten als bedoeld onder a), i) en iv) tot en met viii) van lid 3, alsook elke uitbesteding in verband met deze diensten wordt verondersteld de onafhankelijkheid in het gedrang te brengen.

De wettelijke auditor of het auditkantoor kan bij de bevoegde autoriteit te rade gaan voor een oordeel over deze kwestie.

(.....)

6. De Commissie is bevoegd om gedelegeerde handelingen vast te stellen overeenkomstig artikel 68, teneinde de lijst van gerelateerde financiële controlediensten als bedoeld in lid 2 en de lijst van niet-controlediensten als bedoeld in lid 3 van dit artikel te wijzigen. Bij de uitoefening van deze bevoegdheid houdt de Commissie rekening met de ontwikkelingen in de auditpraktijk en binnen het auditberoep.

In het voorstel van de Europese Commissie worden “niet-controlediensten” die in organisaties van openbaar belang naast de wettelijke controle worden geleverd, als volgt gerangschikt:

- verenigbare niet-controlediensten (de zogenoemde “*White list*”): artikel 10, § 2 van het voorstel van verordening;
- niet-controlediensten die verenigbaar zijn mits toestemming van het auditcomité (de zogenoemde “*Light grey list*”): samenlezing van artikel 10, § 3, derde lid, b), i) en ii) en § 3, vijfde lid van het voorstel van verordening;
- niet-controlediensten die verenigbaar zijn mits toestemming van de bevoegde autoriteit voor het publiek toezicht op externe auditors (de zogenoemde “*Dark grey list*”): samenlezing van artikel 10, § 3, derde lid, b), iii) en iv) en § 3, vierde lid, en artikel 10, § 2 van het voorstel van verordening;
- niet-controlediensten die onverenigbaar zijn (de zogenoemde “*Black list*”): artikel 10, § 3, derde lid, a) van het voorstel van verordening.

Die categorieën vindt men terug in de volgende passages van het voorstel:

<p>“<i>White list</i>”:</p>	<ul style="list-style-type: none"> • de controle of beoordeling van tussentijdse financiële overzichten; • de verstrekking van betrouwbaarheidsverklaringen met betrekking tot corporate governance; • de verstrekking van betrouwbaarheidsverklaringen met betrekking tot maatschappelijk verantwoord ondernemen; • de verstrekking van betrouwbaarheidsverklaringen met betrekking tot of attestatie van de verslaglegging aan regelgevers van financiële instellingen uit hoofde van het regelgevingskader die verder gaat dan de wettelijke controle van financiële overzichten en bedoeld is om regelgevers bij te staan bij het vervullen van hun taak, zoals verklaringen over kapitaalvereisten of specifieke solvabiliteitsratio’s die bepalen hoe waarschijnlijk het is dat een onderneming aan haar schuldverplichtingen zal kunnen blijven voldoen; • de verstrekking van certificering inzake de naleving van belastingvoorschriften indien een dergelijke attestering door de nationale wetgeving wordt voorgeschreven; • elke andere wettelijke taak die verband houdt met controlewerkzaamheden die door de wetgeving van de Unie is opgelegd aan de wettelijke auditor of het auditkantoor.
<p>“<i>Light grey list</i>”:</p>	<ul style="list-style-type: none"> • personeelsdiensten, met inbegrip van het werven van hogere leidinggevenden; • het verschaffen van zachte garanties aan beleggers in het kader van

	de emissie van effecten van een onderneming;
<i>“Dark grey list”:</i>	<ul style="list-style-type: none"> • het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van in artikel 2, lid 13, onder a), van Richtlijn 2006/43/EG bedoelde financiële informatietechnologiesystemen voor organisaties van algemeen belang (<i>nvdr : beursgenoteerde vennootschappen</i>); • <i>due diligence</i>-diensten aan de verkopende of kopende partij over potentiële fusies en acquisities en het verstrekken van betrouwbaarheidsverklaringen over de gecontroleerde entiteit aan andere partijen in een financiële of zakelijke transactie.
<i>“Black list”:</i>	<ul style="list-style-type: none"> • diensten van deskundigen die geen verband houden met de controle, diensten inzake belastingadvies, algemene bedrijfsvoering en andere adviesdiensten; • boekhouding en het opstellen van administratieve vastleggingen en financiële overzichten; • het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van de interne beheersings- of risicobeheersprocedure die verband houdt met de opstelling en/of controle van financiële informatie in de financiële overzichten, alsook risicoadvies; • waarderingsdiensten, het geven van een oordeel over de getrouwheid of verklaringen over inbreng in natura; • actuariële en juridische diensten, waaronder de beslechting van rechtsgeschillen; • het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van in artikel 2, lid 13, onder b) tot en met j), van Richtlijn 2006/43/EG bedoelde financiële informatietechnologiesystemen voor organisaties van algemeen belang (<i>nvdr : alle OOB’s, uitgezonderd beursgenoteerde vennootschappen</i>); • het deelnemen aan de interne beheersing van de auditcliënt en het leveren van diensten die verband houden met de interne beheersingsfunctie; • diensten van een makelaar of handelaar, beleggingsadviseur of investeringsbank; het voor de auditcliënt optreden bij de beslechting van rechtsgeschillen.

Voor de lijst van verenigbare diensten (opgelist in de *“White list”*), is een samenlezing met artikel 9, § 2 van het voorstel van verordening aangewezen, waar de omvang van dergelijke verenigbare diensten als volgt wordt beperkt:

Voorstel voor een Europese verordening (artikel 9, § 2) :

Wanneer de wettelijke auditor of het auditkantoor de gecontroleerde entiteit gerelateerde financiële diensten levert als bedoeld in artikel 10, lid 2, mogen de honoraria voor deze

diensten niet meer bedragen dan 10 procent van de door de gecontroleerde entiteit betaalde honoraria voor de wettelijke controle van financiële overzichten.

Bovendien huldigt het Europese voorstel (artikel 9, §§ 1 en 4) een benadering die tegelijk kantoorgericht is en uitgaat van de structuur waartoe het auditkantoor behoort, om uit te maken welke diensten zouden mogen worden verricht in een onderneming waarin een wettelijke controle wordt uitgevoerd.

Ten slotte verleent het Europese voorstel van verordening de Europese Commissie de bevoegdheid om via gedelegeerde handelingen (voorheen comitologie) de lijst van elke dienstencategorie te wijzigen “rekening houdend met de ontwikkelingen in de auditpraktijk en binnen het auditberoep”.

*

* *

In 2006 waren die maatregelen met de richtlijn 2006/43/EG niet als dwingende regels voor alle lidstaten van de Europese Unie ingevoerd, maar enkel als algemene principes inzake onafhankelijkheid in artikel 22 van die richtlijn.

Artikel 22 van de “auditrichtlijn” bepaalt inderdaad dat de lidstaten erop toezien dat wanneer de wettelijke auditor en/of het auditkantoor een wettelijke controle van jaarrekeningen uitvoert, de wettelijke auditor of het kantoor onafhankelijk is van de gecontroleerde entiteit en niet betrokken is bij de besluitvorming van de gecontroleerde entiteit.

Hiertoe dient men zich, op grond van de huidige richtlijn, ervan te vergewissen dat een wettelijke auditor of een auditkantoor afziet van een wettelijke controle indien er sprake is van enige directe of indirecte financiële, zakelijke, arbeids- of andere relatie tussen de wettelijke auditor, het auditkantoor of het netwerk¹ — inclusief de verlening van bijkomende niet-controlediensten — en de gecontroleerde entiteit, op grond waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij zou concluderen dat de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor of het auditkantoor in het gedrang komt.

Naar aanleiding van het schandaal met Lernout & Hauspie werden in België met de wet van 2 augustus 2002² een aantal maatregelen ingevoerd in artikel 133 en 134 van het Wetboek

¹ „netwerk”: de grotere structuur (artikel 2, 7° van de auditrichtlijn):

- die op samenwerking is gericht en waartoe een wettelijke auditor of een auditkantoor behoort, en
- die duidelijk is gericht op winst- of kostendeling, of het delen van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur, een gemeenschappelijk beleid en procedures inzake kwaliteitsbeheersing, een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie, het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam of een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen.

² Wet van 2 augustus 2002 houdende wijziging van het Wetboek van vennootschappen alsook van de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurze genoteerde vennootschappen

van vennootschappen om ervoor te zorgen dat wettelijke controleopdrachten bij vennootschappen in volstrekte onafhankelijkheid worden uitgevoerd :

- striktere regels inzake onafhankelijkheid van de commissaris in het kader van de wettelijke controle van jaarrekeningen via maatregelen voor een onafhankelijkheidstoetsing op het niveau van het “netwerk” waartoe de bedrijfsrevisor behoort ;
- algemene maatregelen bedoeld om, bij koninklijk besluit, het verrichten van diensten te verbieden die geacht worden de onafhankelijkheid van de commissaris bij zijn wettelijke controleopdracht in het gedrang te brengen (zie hierna).

Die als onverenigbaar met de wettelijke controle geachte diensten zijn grotendeels ingegeven door de Europese aanbeveling van 16 mei 2002 over de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant³.

- invoering van een “cooling-off”- periode van twee jaar vooraleer iemand die belast was met de jaarrekeningcontrole in een vennootschap mag worden aangeworven als bestuurder, zaakvoerder of enige andere functie bij die vennootschap of een hiermee verbonden persoon in de zin van artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen ;
- invoering van een “one to one”- regel in beursgenoteerde vennootschappen in de zin van artikel 4 van het Wetboek van vennootschappen en vennootschappen die behoren tot een groep die een geconsolideerde jaarrekening moet opmaken en bekendmaken. Die “one to one”-regel verbiedt elke overschrijding van die ratio voor honoraria voor diensten verricht op het niveau van het netwerk door een auditkantoor (inzover die niet zijn verboden noch de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen) ten opzichte van het bedrag aan erelonen ontvangen door de commissaris in het kader van de wettelijke controle van jaarrekeningen, zoals bedoeld in artikel 134, § 2 van het Wetboek van vennootschappen ;
- mogelijkheid om van die “one to one”- regel af te wijken mits bepaalde garanties zijn verkregen : naar keuze van de partijen, de toestemming van het auditcomité, een gunstig advies van het “Advies en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris” of, in geval van een jaarrekeningcontrole, door een college van commissarissen.

In het kader van dezelfde wet van 2 augustus 2002 werden in het Wetboek van vennootschappen de basisregels ingevoerd voor de oprichting van een auditcomité (artikel 526bis).

In 2008 werd het Wetboek van vennootschappen gewijzigd door inlassing van bepaalde interacties tussen een auditcomité en de wettelijke auditor van de jaarrekening van de

en tot reglementering van de openbare overnameaanbiedingen, *Belgisch Staatsblad* van 22 augustus 2002 (tweede editie), pp. 36555-36565.

³ *Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen*, Aanbeveling van de Commissie van 16 mei 2002 - Onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen, L 191 van 19 juli 2002, pp. 22-57.

betrokken entiteit, meer bepaald met betrekking tot de uitoefening van een wettelijke controle in volstrekte onafhankelijkheid.

*

* *

In 2002 heeft de *Sarbanes-Oxley Act* in de Verenigde Staten eveneens nieuwe onafhankelijkheidsregels ingevoerd voor externe auditors belast met de wettelijke controle van jaarrekeningen van vennootschappen onder toezicht van de SEC.

In hoofdzaak gaat het om de volgende regels (Sectie 201 van de *Sarbanes-Oxley Act*) die zijn ingevoerd in Sectie 10A van de *Securities Exchange Act* uit 1934 :

- een lijst van 9 “niet-controlediensten” die bij wet onverenigbaar worden geacht met een wettelijke controle van jaarrekeningen:
 - (1) de boekhouding voeren en andere diensten verrichten die verband houden met de boekhouding of de financiële overzichten van vennootschappen waarin de jaarrekening wordt gecontroleerd;
 - (2) systemen voor financiële-informatieverstrekking ontwerpen en toepassen;
 - (3) beoordelings- of waarderingdiensten, billijkheidsattesten (zogenoemde “*fairness opinions*”) en verslagen over inbrengen in natura;
 - (4) actuariële diensten;
 - (5) uitbesteding van de interne audit;
 - (6) bestuurs- en human-ressourcesfuncties;
 - (7) diensten van een makelaar of handelaar, beleggingsadviseur of bancaire beleggingsdiensten;
 - (8) juridische diensten of expertisediensten die geen verband houden met audit;
 - (9) elke andere dienst die de PCAOB bij reglement aanmerkt als ongeoorloofd.
- de verplichting⁴ voor de wettelijke auditor om de voorafgaande toestemming te verkrijgen van het auditcomité van de betrokken vennootschap om één of meer niet-controlediensten te verrichten die niet onverenigbaar worden geacht;
- de mogelijkheid voor een vennootschap onder toezicht van de SEC of een wettelijke auditor bij dergelijke vennootschap, om in individuele gevallen van de PCAOB een afwijking te verkrijgen voor een dienst die wettelijk gezien onverenigbaar wordt geacht met een wettelijke controle, voor zover die dienst kan worden beschouwd als noodzakelijk of passend in het algemeen belang en de bescherming van de beleggers kan waarborgen. Het verkrijgen van een dergelijke afwijking van de PCAOB is pas rechtsgeldig indien ook bekrachtigd door de SEC.

⁴ Het hoofdstuk 202 van de *Sarbanes-Oxley Act* heeft echter in hoofdstuk 10A van de *Securities Exchange Act* van 1934, een uitzonderingsregel *de minimis* ingevoerd (te beschouwen als een geheel) die overeenkomt met een bedrag van 5% van het totaal bedrag van de honoraria die door de vennootschap aan haar externe auditor wordt betaald gedurende het fiscaal boekjaar tijdens het welke de “niet-controledienst(en)” wordt (worden) verricht.

*

* *

Het Belgisch recht beschikt momenteel over een lijst van diensten die niet verenigbaar zijn met de wettelijke controle van jaarrekeningen, die voor alle commissarisopdrachten geldt (dus niet enkel voor opdrachten bij OOB's). De diensten die worden beschouwd als onverenigbaar met een wettelijke controle van jaarrekeningen, werden opgelijst in het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen (artikel 183*bis* van Boek III) via een koninklijk besluit van 4 april 2003⁵ :

- *in de gecontroleerde vennootschap een beslissing nemen of in de besluitvorming tussenkomen;*
- *bijstand verlenen of deelnemen aan de voorbereiding of het voeren van de boekhouding of aan de opstelling van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap;*
- *instaan voor de opstelling, de ontwikkeling, de invoering en het beheer van technologische systemen van financiële informatie in de gecontroleerde vennootschap;*
- *instaan voor het waarderen van de elementen van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap indien deze een belangrijk element vormen van de jaarrekening;*
- *deelnemen aan de interne auditfunctie;*
- *de gecontroleerde vennootschap vertegenwoordigen bij de afwikkeling van fiscale of andere geschillen;*
- *tussenkomen in de werving van personen die deel uitmaken van een orgaan of van het leidinggevend personeel van de gecontroleerde vennootschap.*

Uitgaand van het Europees voorstel van verordening wordt hieronder getracht beide “*Black lists*” tegenover elkaar te stellen :

“Black list”	
Europees voorstel van verordening	Thans geldend Belgisch recht
[artikel 7, § 1 – Een wettelijke auditor of een auditkantoor en elke houder van stemrechten in een auditkantoor is onafhankelijk van de gecontroleerde entiteit en mag niet betrokken zijn bij de besluitvorming van de gecontroleerde entiteit.]	<ul style="list-style-type: none">• in de gecontroleerde vennootschap een beslissing nemen of in de besluitvorming tussenkomen
<ul style="list-style-type: none">• diensten van deskundigen die geen verband houden met de controle,	

⁵ Koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen, *Belgisch Staatsblad van 19 mei 2003*.

diensten inzake belastingadvies, algemene bedrijfsvoering en andere adviesdiensten;	
<ul style="list-style-type: none"> • boekhouding en het opstellen van administratieve vastleggingen en financiële overzichten; 	<ul style="list-style-type: none"> • bijstand verlenen of deelnemen aan de voorbereiding of het voeren van de boekhouding of aan de opstelling van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap
<ul style="list-style-type: none"> • het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van de interne beheersings- of risicobeheersprocedure die verband houdt met de opstelling en/of controle van financiële informatie in de financiële overzichten, alsook risicoadvies; 	
<ul style="list-style-type: none"> • waarderingsdiensten, het geven van een oordeel over de getrouwheid of verklaringen over inbreng in natura; 	<ul style="list-style-type: none"> • instaan voor het waarderen van de elementen van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap indien deze een belangrijk element vormen van de jaarrekening
<ul style="list-style-type: none"> • actuariële en juridische diensten, waaronder de beslechting van rechtsgeschillen; 	<ul style="list-style-type: none"> • de gecontroleerde vennootschap vertegenwoordigen bij de afwikkeling van fiscale of andere geschillen
<ul style="list-style-type: none"> • het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van in artikel 2, lid 13, onder b) tot en met j), van Richtlijn 2006/43/EG bedoelde financiële informatietechnologiesystemen voor organisaties van algemeen belang (<i>nvdr: alle OOB's, uitgezonderd beursgenoteerde vennootschappen</i>); 	<ul style="list-style-type: none"> • instaan voor de opstelling, de ontwikkeling, de invoering en het beheer van technologische systemen van financiële informatie in de gecontroleerde vennootschap
<ul style="list-style-type: none"> • het deelnemen aan de interne beheersing van de auditcliënt en het leveren van diensten die verband houden met de interne beheersingsfunctie; 	<ul style="list-style-type: none"> • deelnemen aan de interne auditfunctie
<ul style="list-style-type: none"> • diensten van een makelaar of handelaar, beleggingsadviseur of investeringsbank; het voor de auditcliënt optreden bij de 	<ul style="list-style-type: none"> • N.T. (bedrijfsrevisoren mogen dergelijke diensten niet verrichten – voorbehouden opdrachten)

beslechting van rechtsgeschillen	
	<ul style="list-style-type: none"> tussenkomen in de werving van personen die deel uitmaken van een orgaan of van het leidinggevend personeel van de gecontroleerde vennootschap;

Voorts heeft de Belgische wetgever met betrekking tot diensten buiten de onverenigbare opdrachten, die een wettelijke auditor of een beroepsbeoefenaar uit zijn netwerk zou mogen verrichten, sinds 2003 een beperking ingesteld voor opdrachten bij beursgenoteerde vennootschappen en vennootschappen die behoren tot een groep die een geconsolideerde jaarrekening moet opstellen en bekend maken, in de vorm van een “one to one”-regel waarvan kan worden afgeweken mits toestemming van het auditcomité van de vennootschap of van een autoriteit binnen het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, tenzij de betrokken vennootschap wordt gecontroleerd door een college van commissarissen (“*joint audit*”).

2.2. Advies van de Hoge Raad

- 1°) **Het principe zelf om concreet aan te geven welke diensten niet verenigbaar zijn met een wettelijke controle van jaarrekeningen, is niet nieuw**, in die zin dat de oorsprong hiervan terug te vinden is in een Europese aanbeveling van 2002 die in het Belgisch recht is omgezet, hoewel die aanbeveling niet bindend was.
- 2°) **Het principe van een verbod op diensten die op het niveau van het netwerk waartoe de wettelijke auditor behoort, onverenigbaar worden geacht met een wettelijke controle, is niet nieuw**, in die zin dat dit principe reeds sinds 2002 in het Belgisch recht – in het Wetboek van vennootschappen – is ingevoerd.
- 3°) **Zowel het principe van een concrete olijsting van diensten die niet verenigbaar zijn met een wettelijke controle van jaarrekeningen, als van een dergelijke aanpak op het niveau van het netwerk, heeft in België zijn doeltreffendheid bewezen en wordt niet betwist.**
- 4°) De Hoge Raad is niettemin van oordeel dat de categorieën in het voorstel van verordening veel te ingewikkeld zijn en op lange termijn op alle soorten situaties betrekking hebben.

De benadering die Europa voorstelt, gaat uit van het postulaat dat alle diensten die een wettelijke auditor en/of iemand anders die tot zijn netwerk behoort, kunnen worden geïdentificeerd.

Vervolgens heeft de Commissie gezorgd voor een opsplitsing van al deze diensten in categorieën, in functie van het risico verbonden aan deze diensten vanuit het oogpunt van de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor, indien deze of iemand anders uit zijn netwerk een dergelijke dienst zou verrichten naast de jaarrekeningcontrole. Op grond daarvan zijn de dienstenlijsten opgesteld : een “*White list*” en een “*Black list*”, met daar tussenin nog twee subcategorieën, de “*Light grey list*” en de “*Dark grey list*”.

Mocht dergelijk complex systeem worden ingevoerd, dan zou dit, naar het oordeel van de Hoge Raad, moeilijk te beheren zijn, omdat onmogelijk alle concrete gevallen kunnen worden geïdentificeerd, enerzijds, en omdat de omschrijving van diensten altijd voor discussie vatbaar is als zij niet bij name worden genoemd, anderzijds.

Het zou kunnen gebeuren dat iemand zich afvraagt hoe een eventuele niet in één van die categorieën voorkomende dienst dient te worden beoordeeld:

- vindt het adagium “wat niet verboden is, is toegestaan” toepassing? Zo ja, dan ligt het zwaartepunt bij de diensten in de “*Black list*”.
- is een dergelijke dienst gewoonweg verboden? Zo ja, dan ligt het zwaartepunt bij de “*White list*”.

Het zoeken naar een antwoord op die fundamentele vraag zou een gelegenheid zijn om al die lijsten (en hun eventueel relatief belang) onder de loep te nemen om zich terzake een beter gefundeerd beeld te vormen, maar zou zeker geen oplossing bieden voor het probleem van hun complexiteit.

De Hoge Raad is daarom voorstander van een – bij voorkeur zo sterk mogelijke – vereenvoudiging van het lijstensysteem, meer bepaald één enkele lijst op grond waarvan snel kan worden uitgemaakt wat verboden is.

De lijst die sinds 2003 in het Belgisch recht is opgenomen, is een lijst van diensten die niet verenigbaar zijn met de wettelijke controle van jaarrekeningen, zowat een “*Black list*”. De verdienste van dit systeem is, volgens de Hoge Raad, zijn duidelijkheid en begrijpelijkheid, zowel voor beroepsbeoefenaars als voor de autoriteit belast met het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

In België zijn er ook diensten die zijn toegestaan

- o mits toestemming van het auditcomité, enerzijds, en,
- o op voorwaarde dat die informatie wordt opgenomen in de toelichting bij de jaarrekening, anderzijds.

Dit komt overeen met een soort “*Grey list*”.

De Hoge Raad is niet gekant tegen dit type lijst, maar wijst erop dat slechts rechtszekerheid wordt verkregen wanneer het gaat om opdrachten die op zich de

uitvoering van een wettelijke controle in volstrekte onafhankelijkheid niet in het gedrang brengen.

*

* *

Indien het principe van een “*Grey list*” desondanks in het voorstel van verordening zou gehandhaafd worden, dan wensen de leden van de Hoge Raad twee aparte voorstellen te formuleren :

- mevrouw Ann JORISSEN en de heren Philippe LAMBRECHT, Pierre-Armand MICHEL en Jean-Paul SERVAIS zijn van oordeel dat een vereenvoudiging van het voorstel wenselijk is door weglating van de categorie “*Dark grey list*”. Die procedure is immers bedoeld om bepaalde diensten toe te staan mits **voorafgaande** toestemming van de autoriteit belast met het publiek toezicht op de wettelijke auditors bij de betrokken organisatie van openbaar belang (artikel 10, § 3, lid 3, b) iii) en iv)), terwijl die in elk geval instaat voor de *a posteriori*-controle van de werkzaamheden van de betrokken wettelijke auditors. Deze vier leden zouden er dan ook voor pleiten die dienstencategorie uit de “*Dark grey list*” weg te laten en op te nemen in hetzij de “*Black list*”, hetzij de “*Light grey list*”.
- twee leden, mevrouw Bergie VAN DEN BOSSCHE en de heer Jean-Luc STRUYF, herhalen dat het hen voor de nodige rechtszekerheid verkieslijk lijkt dat de Europese wetgever slechts één enkele lijst zou vaststellen. Ten gronde zijn zij van oordeel dat enkel auditopdrachten en de door de nationale wetgevingen vastgestelde wettelijke opdrachten zouden mogen worden toegestaan.

*

* *

Indien evenwel het principe van een “*White list*” in het voorstel van Europese verordening zou gehandhaafd worden, dan zou, naar het oordeel van de Hoge Raad, de “*White list*” ten minste duidelijk moeten vermelden dat een wettelijke auditor naast auditopdrachten ook gemachtigd moet zijn om de wettelijke opdrachten uit te voeren zoals die door de nationale wetgeving zijn vastgesteld (voor zover die niet indruisen tegen het Europees wettelijk kader), waarmee voor België de opdrachten van een wettelijk auditor (in België een bedrijfsrevisor in zijn hoedanigheid van commissaris) in de ondernemingsraad worden bedoeld.

- 5°) De Hoge Raad wenst ook de aandacht van de Minister te vestigen op de “gerelateerde financiële controlediensten”, de zogenoemde “*White list*”.

De Hoge Raad vraagt zich inderdaad af in hoeverre het opportuun is de diensten uit de “*White list*” (gesteld dat die *in fine* gehandhaafd wordt) tot 10 % te beperken als men bedenkt dat het gaat om een categorie van diensten die de onafhankelijkheid van de commissaris niet in het gedrang brengen.

Daarom stelt de Hoge Raad voor om die beperking tot 10 % (gesteld dat die *in fine* gehandhaafd wordt), gewoon te schrappen voor diensten die worden geacht te behoren tot de “*White list*”.

Zoniet, zou nog een ander alternatief kunnen worden overwogen om terzake rekening te houden met het nationale wettelijke kader:

- a) aanpassing van punt f) van paragraaf 2 van artikel 10 van het voorstel van verordening, in de volgende zin:

2. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder 'gerelateerde financiële controlediensten' verstaan:

(...)

f) elke andere wettelijke taak die verband houdt met controlewerkzaamheden die is opgelegd aan de wettelijke auditor of het auditkantoor door de wetgeving van de Unie **of een nationale wetgeving, op voorwaarde dat die niet indruist tegen het Europees wettelijk kader.**

- b) herziening van de 10%-grens in artikel 9, § 2 van het voorstel van verordening. Wanneer diensten worden geacht verenigbaar te zijn met een wettelijke controle van jaarrekeningen (“*White list*”), is er immers geen reden om de honoraria voor dergelijke diensten tot 10% te beperken, op voorwaarde weliswaar dat de nationale wetgeving ervan uitgaat dat die dienst enkel door een wettelijke auditor mag worden verricht. De Hoge Raad is van oordeel dat de tekst als volgt zou moeten worden aangevuld :

Wanneer de wettelijke auditor of het auditkantoor de gecontroleerde entiteit gerelateerde financiële diensten levert als bedoeld in artikel 10, lid 2, mogen de honoraria voor deze diensten niet meer bedragen dan 10 procent van de door de gecontroleerde entiteit betaalde honoraria voor de wettelijke controle van financiële overzichten, **tenzij die diensten op nationaal vlak worden geacht enkel te mogen worden uitgevoerd door de externe auditor belast met de wettelijke controle van de jaarrekening.**

Wat er wordt van de “*White list*” is uiterst belangrijk voor België (gesteld dat die *in fine* gehandhaafd wordt) gelet op de thans geldende wettelijke regeling. Alle diensten die staan opgesomd in de “*White list*” - uitgezonderd de verstrekking van betrouwbaarheidsverklaringen met betrekking tot maatschappelijk verantwoord ondernemen (niet verplicht onder Belgisch recht) – mogen enkel worden verricht door

de revisor belast met de wettelijke controle van de jaarrekening (de “commissaris” in het Belgisch recht) :

- *de controle of beoordeling van tussentijdse financiële overzichten;*
- *de verstrekking van betrouwbaarheidsverklaringen met betrekking tot corporate governance;*
- *de verstrekking van betrouwbaarheidsverklaringen met betrekking tot of attestatie van de verslaglegging aan regelgevers van financiële instellingen uit hoofde van het regelgevingskader die verder gaat dan de wettelijke controle van financiële overzichten en bedoeld is om regelgevers bij te staan bij het vervullen van hun taak, zoals verklaringen over kapitaalvereisten of specifieke solvabiliteitsratio's die bepalen hoe waarschijnlijk het is dat een onderneming aan haar schuldverplichtingen zal kunnen blijven voldoen;*
- *de verstrekking van certificering inzake de naleving van belastingvoorschriften indien een dergelijke attestering door de nationale wetgeving wordt voorgeschreven;*
- *elke andere wettelijke taak die verband houdt met controlewerkzaamheden die door de wetgeving van de Unie is opgelegd aan de wettelijke auditor of het auditkantoor.*

Andere (niet in de “White list” opgenomen) diensten mogen in België van rechtswege enkel door een wettelijke auditor worden verricht. Zo bij voorbeeld - omwille van het representatief karakter - de opdracht van commissaris in de ondernemingsraad. In België is een commissarismandaat tweeledig : enerzijds, een opdracht (van openbaar belang) tegenover de algemene vergadering van aandeelhouders, anderzijds een opdracht tegenover de ondernemingsraad (indien de onderneming de bij wet bepaalde criteria overschrijdt). Het feit dat beide opdrachten even belangrijk zijn, wordt bevestigd in de aanstellingsprocedures voor wettelijke auditors : bij beslissing van de algemene vergadering van aandeelhouders – in voorkomend geval op voorstel van het bestuursorgaan en na onderzoek door het auditcomité, zo dit bestaat – voor zover de ondernemingsraad geen gebruik maakt van zijn vetorecht.

6°) De Hoge Raad is van oordeel dat de regels in het voorstel van verordening in verband met het “ontwikkelen en ten uitvoer leggen van financiële informatietechnologiesystemen” al te ingewikkeld zijn, in die zin, dat zij behoren bij de lijst van diensten die niet verenigbaar zijn met de wettelijke controle van jaarrekeningen (de zogenoemde “Black list”) in alle organisaties van openbaar belang, uitgezonderd beursgenoteerde vennootschappen waar dit soort dienst beschouwd wordt als mogelijke bron van belangenconflicten maar toelaatbaar is mits toestemming van de autoriteit belast met het publieke toezicht op de wettelijke auditors bij genoteerde vennootschappen (“Dark grey list”).

Naar het oordeel van de Hoge Raad zouden deze regels best worden vereenvoudigd in die zin dat dergelijke diensten als volstrekt verboden zouden worden aangemerkt voor alle categorieën van organisaties van openbaar belang (“Black list”). Voor dit voorstel steunt de Hoge Raad zich op het feit dat dergelijk verbod in België reeds zijn degelijkheid heeft bewezen, aangezien dit reeds sinds 2003 probleemloos van kracht is.

7°) De Hoge Raad neemt het onderzoek van de diensten die in ieder geval onverenigbaar worden geacht met de wettelijke controle van jaarrekeningen (“*Black list*”) te baat om te peilen naar wat bedoeld wordt met “diensten van deskundigen die geen verband houden met de controle” in artikel 10, § 3, lid 3, a) (*sub i*), een dermate ruime formulering dat hiermee alle andere diensten dan de strikt wettelijke controle van jaarrekeningen zouden kunnen worden bedoeld.

De Engelse tekst van het voorstel maakt de lezer niet veel wijzer (“*expert services unrelated to the audit*”) en daarom acht de Hoge Raad een verduidelijking van deze zinsnede aangewezen, want inhoudelijk is die zo algemeen geformuleerd dat welke aanvulling dan ook overbodig lijkt.

De norm ISA 620 definieert de term “expert”⁶ als volgt : “*een persoon of entiteit die over specifieke vaardigheden, kennis en ervaring beschikt op een ander deskundigheidsgebied dan verslaggeving en controle*” (ISA 620.3) en legt verschillende regels op naargelang de expert op wie een beroep zou worden gedaan, al dan niet tot hetzelfde kantoor zou behoren.

De Hoge Raad maakt daarom sterk voorbehoud in verband met de handhaving van die zinsnede, die dermate ruim is geformuleerd dat hiermee zowat alle situaties zouden kunnen worden bedoeld, wat zou kunnen leiden tot rechtsonzekerheid; dit is zeker niet de bedoeling van het voorstel van verordening dat thans op Europees niveau wordt besproken.

8°) Voorts stelt de Hoge Raad vast dat “belastingadvies” ook voorkomt in de lijst van diensten die onverenigbaar worden geacht met de wettelijke controle (de zogenaamde “*Black list*”), een dienst die momenteel niet in de Belgische lijst van onverenigbare diensten voorkomt.

⁶ Na raadpleging van een aantal definities van “expert” lijkt - voor een goed begrip van die term - de Franse site van Wikipedia (www.Wikipedia.fr) een aantal nuttige elementen aan te brengen die hieronder in vrije vertaling worden weergegeven:

“Een **geleerde** (“*un savant*”) of wetenschapper wordt geacht de kennis van een welbepaald vakgebied te beheersen en die kennis, die als een realiteit op zich wordt beschouwd, kan meestal in een formele vorm worden gegoten en als objectief worden beschouwd. Met andere woorden, een geleerde staat ten dienste van zijn kennis.

Een **expert** of deskundige beheerst daarentegen veeleer een know-how, die uiteraard uit kenniselementen bestaat, maar ook kan bogen op ervaring en kunde die niet in formele vorm is verworven. Een expert heeft als het ware zijn know-how in zich en op grond van die hoedanigheid kan hij oordelen.

Anders dan van een specialist wordt van een expert verwacht dat hij zich uitspreekt en stelling neemt in discussies en onderzoeken binnen zijn vakgebied. Meer nog dan als specialist is een expert iemand die in staat is een oordeel over een bepaald onderwerp klaar en duidelijk uiteen te zetten en tussen te komen in discussies waarin hij betrokken is.

Een expert is dus meer dan een geleerde en een specialist, want hij koppelt een algemene bevoegdheid aan het vermogen om hierover te communiceren.”

Gelet op de bijzonder nauwe band in het Belgisch recht tussen boekhouding en fiscaliteit, oordelen vier leden van de Hoge Raad, mevrouw Ann JORISSEN, de heren Philippe LAMBRECHT, Pierre-Armand MICHEL en Jean-Paul SERVAIS, dat het niet raadzaam zou zijn zich tegen dit voorstel te kanten, op voorwaarde dat een vrijwaringsmaatregel wordt ingebouwd, zoals het verkrijgen van de toestemming van het auditcomité van de onderneming.

Mevrouw Bergie VAN DEN BOSSCHE en de heer Jean-Luc STRUYF steunen dit luik van het Europese voorstel. Zij zijn inderdaad van oordeel dat belastingadvies niet te verenigen valt met de wettelijke controle van jaarrekeningen.

- 9°) Ten slotte lijkt het de Hoge Raad aangewezen in een procedure te voorzien om alle lidstaten te betrekken bij een eventuele herziening van de verschillende lijsten van diensten die de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor in het gedrang (kunnen) brengen. De Hoge Raad kan zich dan ook niet vinden in de manoeuvreerruimte die de Europese Commissie krijgt (in § 6 van artikel 10 van het voorstel van verordening) om deze lijst via gedelegeerde handelingen (de vroegere comitologieprocedure) te wijzigen.

3. Over de invoering van een verplicht beroep op “zuivere” auditkantoren in welbepaalde omstandigheden

3.1. Draagwijdte van de voorgestelde maatregel

Voorstel voor een Europese verordening (artikel 10, § 5) :

Wanneer meer dan één derde van de jaarlijkse inkomsten van een auditkantoor uit controles afkomstig is van grote organisaties van openbaar belang en het auditkantoor behoort tot een netwerk waarvan de gezamenlijke jaarlijkse inkomsten van de leden uit controles binnen de Europese Unie meer bedragen dan 1 500 miljoen EUR, dient het kantoor te voldoen aan de volgende voorwaarden:

- a) het kantoor levert, direct of indirect, geen niet-controlediensten;
- b) het kantoor behoort niet tot een netwerk dat binnen de Unie niet-controlediensten levert;
- c) een entiteit die de in lid 3 genoemde diensten levert, bezit, direct of indirect, niet meer dan 5 procent van het kapitaal of van de stemrechten in het auditkantoor;
- d) entiteiten die de in lid 3 genoemde diensten levert, bezit als geheel, direct of indirect, niet meer dan 10 procent van het kapitaal of van de stemrechten in het auditkantoor;
- e) het kantoor bezit, direct of indirect, niet meer dan 5 procent van het kapitaal of van de stemrechten in een entiteit die diensten als genoemd in lid 3 levert.

Vooreerst wordt erop gewezen dat het hier gaat om een controversieel voorstel van de Europese Commissie, waarop een aantal beroepsgroepen al gereageerd hebben.

Doel van het voorstel van de Commissie is een soort “dam op te werpen” tegen een dominante positie van een marktspeler. Dergelijke positie zou **gelijktijdig** op twee niveaus moeten voorkomen:

- **Op nationaal niveau:** wanneer meer dan één derde van de jaarlijkse inkomsten van een auditkantoor afkomstig is uit controles van grote organisaties van openbaar belang;
- **Op Europees niveau:** wanneer een auditkantoor behoort tot een netwerk waarvan de gezamenlijke jaarlijkse inkomsten van de leden uit controles binnen de Europese Unie meer bedragen dan 1 500 miljoen EUR.

De “dam” die de Europese Commissie wil opwerpen, bestaat erin dergelijk auditkantoor en zijn Europese structuur een verbod op het verstrekken van “niet-controlediensten” op te leggen. Er worden vijf voorwaarden gesteld om alle op het niveau van het auditkantoor denkbare gevallen te vermijden :

- a) het kantoor zou, direct of indirect, geen niet-controlediensten mogen leveren aan welke organisatie van openbaar belang dan ook;
- b) het kantoor zou niet mogen behoren tot een netwerk dat binnen de Unie niet-controlediensten levert;
- c) een entiteit die de in lid 3 [van artikel 10] genoemde diensten levert, bezit, direct of indirect, niet meer dan 5 procent van het kapitaal of van de stemrechten in het auditkantoor;
- d) entiteiten die de in lid 3 [van artikel 10] genoemde diensten leveren, bezitten als geheel, direct of indirect, niet meer dan 10 procent van het kapitaal of van de stemrechten in het auditkantoor;
- e) het kantoor mag, direct of indirect, niet meer dan 5 procent bezitten van het kapitaal of van de stemrechten in een entiteit die diensten als genoemd in lid 3 [van artikel 10] levert.

3.2. Advies van de Hoge Raad

Naar het oordeel van de Hoge Raad kan het “opwerpen van een dam” aanvaardbaar lijken, op voorwaarde dat het echt om een beschermingsmechanisme gaat dat in gang schiet zodra zich op de auditmarkt een reëel risico voordoet. Vooraleer stelling te kunnen nemen, zou de Hoge Raad het op prijs stellen dat de Europese Commissie duidelijk zou maken hoe zij de toepassing ziet van die maatregel in de onmiddellijke toekomst (over hoeveel auditkantoren zou het gaan in hoeveel landen ?) en hoe gevoelig die maatregel - volgens haar inschatting - ligt in de huidige context (gesteld dat er een lichte concentratietoename optreedt : hoeveel auditkantoren zouden kunnen worden geïsoleerd in hoeveel landen ?). Zolang die gegevens niet voorhanden zijn, is het moeilijk om een objectief oordeel te vellen over de maatregel die Europa voorstelt.

Ten slotte zijn er ook nog een aantal lidstaten van de Europese Unie die erop gewezen hebben dat die maatregel strijdig zou zijn met artikel 114 van het Verdrag. Het komt de Hoge Raad voor de Economische Beroepen niet toe om in rechte te onderzoeken of er *in casu* sprake is van een mogelijke strijdigheid met het Europees Verdrag van Maastricht, zoals laatst gewijzigd door het Verdrag van Lissabon.

4. Over de duur van het mandaat en de rotatieregels

4.1. Draagwijdte van de voorgestelde maatregel

Vooreerst moet erop gewezen worden dat het hier gaat om een voorstel van de Europese Commissie bedoeld om in het Europees recht beperkingen in te voeren met betrekking tot de duur van een mandaat of (opeenvolgende) mandaten voor een wettelijke controle van

jaarrekeningen bij organisaties van openbaar belang (verkort OOB's) in de zin van de nieuwe definitie zoals geformuleerd in het voorstel van richtlijn tot wijziging van de "auditrichtlijn".

Het voorstel van richtlijn tot wijziging van de "auditrichtlijn" legt daarentegen geen dergelijke beperking op voor wettelijke controlediensten in ondernemingen die niet worden beschouwd als organisaties van openbaar belang (verkort niet-OOB's).

Voorstel voor een Europese verordening (artikel 33) :

1. De organisatie van openbaar belang benoemt een wettelijke auditor of een auditkantoor voor een eerste opdracht waarvan de duur niet korter dan twee jaar en niet langer dan vijf jaar is.

De organisatie van openbaar belang kan deze opdracht slechts één keer verlengen.

De duur van de twee opdrachten mag tezamen niet langer zijn dan zes jaar.

Wanneer tijdens een onafgebroken opdracht van zes jaar twee wettelijke auditors of auditkantoren zijn benoemd, bedraagt de maximumduur van de opdracht van elke wettelijke auditor of elk auditkantoor niet meer dan negen jaar.

2. Na afloop van de maximumduur van de in lid 1 bedoelde opdracht mogen de wettelijke auditor of het auditkantoor of de leden van zijn netwerk binnen de Unie, indien van toepassing, de wettelijke controle van de organisatie van openbaar belang pas uitvoeren nadat een periode van minstens vier jaar is verstreken.

3. In afwijking van de leden 1 en 2 kan de organisatie van openbaar belang op uitzonderlijke basis, de in artikel 35, lid 1, bedoelde bevoegde autoriteit verzoeken haar toestemming te verlengen voor het opnieuw benoemen van de wettelijke auditor of het auditkantoor voor een aanvullende opdracht. Bij benoeming van twee wettelijke auditors of auditkantoren mag deze derde opdracht niet langer duren dan drie jaar. Bij benoeming van één wettelijke auditor of auditkantoor mag deze derde opdracht niet langer duren dan twee jaar.

4. De voornaamste auditpartner(s) die verantwoordelijk is (zijn) voor de uitvoering van een wettelijke controle, staakt (staken) zijn, haar of hun deelname aan de wettelijke controle van de gecontroleerde entiteit na een periode van zeven jaar, te rekenen vanaf de datum van benoeming. Hij of zij kan (kunnen) opnieuw deelnemen aan de wettelijke controle van de gecontroleerde entiteit na een periode van ten minste drie jaar.

De wettelijke auditor of het auditkantoor zet een passend systeem van geleidelijke roulatie op voor de hoogstgeplaatste personeelsleden die betrokken zijn bij de wettelijke controle, met inbegrip van ten minste de personen die zijn geregistreerd als wettelijke auditors. Dit roulatiemechanisme wordt in fasen uitgevoerd op basis van individuele personen en niet van een compleet team. Het is evenredig met de schaal en de dimensie van de activiteiten van de wettelijke auditor of het auditkantoor.

De wettelijke auditor of het auditkantoor kan aan de bevoegde autoriteit aantonen dat dit systeem doeltreffend wordt toegepast en is aangepast aan de schaal en de dimensie van de activiteiten van de wettelijke auditor of het auditkantoor.

5. Wanneer een wettelijke auditor of een auditkantoor wordt vervangen door een andere wettelijke auditor of een ander auditkantoor, verstrekt de voormalige wettelijke auditor of het voormalige kantoor de nieuwe wettelijke auditor of het nieuwe kantoor een overdrachtdossier. Dit dossier omvat de relevante informatie aangaande de gecontroleerde entiteit die redelijkerwijs nodig kan zijn om de aard van de activiteiten en de interne organisatie van de gecontroleerde entiteit te begrijpen en de continuïteit van de wettelijke controle en de vergelijkbaarheid met de in eerdere jaren uitgevoerde controles te waarborgen.

De voormalige wettelijke auditor of het voormalige auditkantoor verleent de nieuwe wettelijke auditor of het nieuwe auditkantoor tevens toegang tot de in artikel 23 bedoelde aanvullende verklaringen aan het auditcomité van voorgaande jaren en tot alle informatie die aan bevoegde autoriteiten is toegezonden overeenkomstig de artikelen 25 en 27.

De voormalige wettelijke auditor of het voormalige auditkantoor kan aan de bevoegde autoriteit aantonen dat deze informatie aan de nieuwe wettelijke auditor of het nieuwe auditkantoor is verstrekt.

6. De EAEM stelt een ontwerp van technische regelgevingsnormen op om de technische eisen met betrekking tot de inhoud van het overdrachtdossier als bedoeld in lid 6 te specificeren.

Aan de Commissie wordt de bevoegdheid gedelegeerd de in lid 6 bedoelde technische regelgevingsnormen vast te stellen overeenkomstig artikel 10 van Verordening (EU) nr. 1095/2010.

In haar voorstel voert de Europese Commissie nieuwe – specifiek op mandaten van wettelijke jaarrekeningcontrole bij OOB's gerichte – maatregelen in met betrekking tot de volgende aspecten:

- minimumduur van een opdracht: minimum 2 jaar voor een eerste opdracht;
- maximumduur voor opeenvolgende opdrachten uitgevoerd door een zelfde wettelijke auditor of een auditkantoor (in de omgang “externe rotatie” genoemd): maximum 6 jaar indien geen gezamenlijke controle / maximum 9 jaar bij gezamenlijke controle;
- “cooling-off”-periode om een nieuwe wettelijke controleopdracht te mogen uitvoeren (als natuurlijke persoon en als rechtspersoon): minimum 4 jaar;
- mogelijkheid om af te wijken van de maximumduur voor opeenvolgende controlemandaten (verlenging met maximum 2 jaar indien geen gezamenlijke controle / met maximum 3 jaar bij gezamenlijke controle), mits een afwijking wordt toegestaan door de autoriteit belast met het publiek toezicht op de wettelijke auditors;
- “interne rotatie”-maatregel: de voornaamste auditpartner(s) die verantwoordelijk is (zijn) voor de uitvoering van een wettelijke controle, moet(en) ten laatste na een periode

van zeven jaar worden vervangen, volgens een progressief roulatiesysteem (waarvan de efficiëntie moet kunnen worden aangetoond);

- bij vervanging van een wettelijke auditor: verplichting voor zijn voorganger om een overdrachtdossier te verstrekken, dat aan technische vereisten moet voldoen die inhoudelijk worden vastgelegd op basis van een technische reglementaire norm goedgekeurd door de Europese Commissie (via gedelegeerde handelingen – voorheen de comitologieprocedure) op voorstel van EAEM.

4.2. Advies van de Hoge Raad

4.2.1. Over de duur van een mandaat

Het thans in België geldende Wetboek van vennootschappen legt voor wettelijke controleopdrachten een termijn vast (3 jaar). De Hoge Raad stelt vast dat die termijn niet onverenigbaar is met de diverse voorstellen van Europa.

4.2.2. Over de “externe rotatie”

In België is een “interne rotatie”-regel opgenomen in een beroepsnorm voor wettelijke auditors wanneer de controle geschiedt in organisaties van openbaar belang in de zin van de wet van 22 juli 1953 (een enger begrip dan in het voorstel van richtlijn tot wijziging van de “auditrichtlijn”) na afloop van een zesjarige periode.

Op federaal niveau bestaat er momenteel geen enkele “externe rotatie”-regel. Op gewestelijk niveau bestaat die wel, in twee Waalse decreten van 30 april 2009 over controleopdrachten bij organisaties van openbaar belang, intercommunales of openbare huisvestingsmaatschappijen in het Waals Gewest. Voor dit soort opdrachten geldt een verplichte “externe rotatie” na afloop van een zesjarige periode (twee opeenvolgende mandaten van 3 jaar).

Volgens de Hoge Raad kan de invoering van een “externe rotatie”-regel vlot verlopen, maar biedt dit niet noodzakelijk een optimale oplossing voor de onderneming, haar aandeelhouders en diverse “stakeholders”. De kost van de wettelijke controle dreigt immers groter te worden. Een andere, nog fundamentele vraag, is te weten in hoeverre een wettelijke auditor nog gemotiveerd zal zijn om zijn opdracht zo correct mogelijk uit te voeren, als hij weet dat zijn mandaat ingevolge de verplichte “externe rotatie” na afloop van een bepaalde termijn, niet zal worden vernieuwd.

Voor de Hoge Raad is “externe rotatie” – waarvan totnogtoe niet bewezen is dat die effectief bijdraagt tot de uitvoering van een wettelijke rekeningcontroleopdracht in volstrekte onafhankelijkheid – nooit een prioritaire doelstelling geweest tegenover de vaststelling van een lijst van diensten die niet verenigbaar zijn met een wettelijke controle van

jaarrekeningen, hetgeen wel degelijk effectief bijdraagt tot de uitvoering van een wettelijke controleopdracht in volstrekte onafhankelijkheid.

Ook al was “externe rotatie” voor de Hoge Raad niet doorslaggevend in zijn steun deze laatste jaren voor hervormingen die een grotere onafhankelijkheid beoogden (een strikte (niet-optionele) lijst van opdrachten die niet verenigbaar zijn met de wettelijke rekeningcontroleopdracht, de “one to one”-regel, de invoering van een “cooling-off”-periode voor een wettelijke auditor die uit het beroep stapt), toch acht hij externe rotatie vanzelfsprekend, op initiatief van alle betrokken partijen, zodra er een goed georganiseerd regulerend systeem bestaat dat garant staat voor de uitvoering van een wettelijke rekeningcontroleopdracht in volstrekte onafhankelijkheid. Niettemin dient gezorgd te worden voor een voldoende lange periodiciteit in die vervanging.

In dit perspectief lijkt een vergelijkende studie aangewezen over de gemiddelde duur van opeenvolgende controleopdrachten vooraleer uitspraak te kunnen doen over de vraag in hoever de invoering van een dergelijk rotatiesysteem opportuun is en, in voorkomend geval, welke periodiciteit men voor de vervanging van een auditkantoor dient vast te stellen.

Volgens de Hoge Raad bestaan er doeltreffendere maatregelen om te zorgen voor de uitvoering van opdrachten van wettelijke rekeningcontrole in volstrekte onafhankelijkheid:

- De verplichting voor elke wettelijke auditor (zowel natuurlijke personen als rechtspersonen) om **het merendeel van de honoraria uit wettelijke rekeningcontroleopdrachten te halen**, aangevuld met een lijst van opdrachten die niet verenigbaar zijn met een wettelijke controleopdracht, die zowel op groepsniveau als door het netwerk in acht dient te worden genomen;
- Een “interne” rotatie, aangevuld met een publiek toezicht op auditkantoren, onder andere met betrekking tot de maatregelen voor de organisatie van het kantoor en de werkzaamheid van die procedures.

De eerste maatregel biedt volgens de Hoge Raad meer bepaald de zekerheid dat de wettelijke auditor zich in hoofdzaak bezig houdt met zijn “core business”, externe audit, en beschikt over de nodige ervaring om in te schatten welke risico’s de gecontroleerde onderneming loopt en waaruit hij nuttige vergelijkingspunten kan halen voor een goed begrip van de context waarin de gecontroleerde onderneming functioneert.

4.2.3. Over de “cooling-off”-periode die samen met de “externe rotatie” wordt ingevoerd

Aangezien er in het Belgisch recht structureel gezien geen “externe rotatie”-regel bestaat, wordt er uiteraard ook geen “cooling-off”-periode opgelegd vooraleer opnieuw een wettelijke controleopdracht te mogen uitvoeren.

Ingeval de regel voor een systematische “externe rotatie” gehandhaafd wordt (zie punt 4.2.2. hierboven), dan zou die periode voor de Hoge Raad moeten worden herleid tot drie (in plaats van vier) jaar. Bij het lezen van de verschillende teksten in het voorstel van verordening blijkt immers dat de meest gangbare termijn voor een wettelijke

rekeningcontroleopdracht in de verschillende lidstaten van de Europese Unie zowat drie jaar moet zijn.

In de verordening een “*cooling-off*”-periode van vier jaar invoeren, dreigt volgens de Hoge Raad *de facto* te leiden tot een “*cooling-off*”-periode van zes jaar, of zoniet ondernemingen ertoe te brengen lopende mandaten te onderbreken. Dergelijke risico’s kunnen aanzienlijk worden beperkt door de invoering van een “*cooling-off*”-periode van drie in plaats van vier jaar.

5. Europees kwaliteitscertificaat

5.1. Draagwijdte van de voorgestelde maatregel

Voorstel voor een Europese verordening (artikel 50) :

1. De EAEM voert een Europese kwaliteitscertificering in voor wettelijke auditors en auditkantoren die wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang uitvoeren.

Het Europees kwaliteitscertificaat voldoet aan de volgende voorwaarden:

- a) het Europees kwaliteitscertificaat wordt afgegeven door de EAEM en is geldig in de hele Europese Unie;
- b) auditors en auditkantoren uit de Europese Unie die voldoen aan de toepasselijke eisen, hebben het recht om het Europees kwaliteitscertificaat aan te vragen;
- c) de EAEM publiceert de eisen voor het verkrijgen van het Europees kwaliteitscertificaat. Deze eisen hebben betrekking op de kwaliteit van de controles en de praktijk van de kwaliteitsborgingsstelsels als bedoeld in artikel 30 van Richtlijn 2006/43/EG en artikel 40 van deze verordening;
- d) de EAEM brengt de aanvragende wettelijke auditors en auditkantoren bedragen voor het verstrekken van het Europees kwaliteitscertificaat in rekening in overeenstemming met de gedelegeerde handelingen als bedoeld in lid 4 van dit artikel. Deze bedragen dekken de kosten die de EAEM moet maken in verband met het verstrekken van het certificaat, alsmede de schadeloosstelling van de bevoegde autoriteiten voor de kosten die zij hebben gemaakt voor het verrichten van werkzaamheden in verband met dit artikel;
- e) de EAEM motiveert haar besluit om het certificaat af te geven dan wel de aanvraag af te wijzen;
- f) een wettelijke auditor of een auditkantoor voldoet te allen tijde aan de voorwaarden voor de initiële verkrijging van het certificaat;
- g) de EAEM heeft het recht om een certificaat dat aan een wettelijke auditor of een auditkantoor is afgegeven, opnieuw te onderzoeken, op verzoek van een bevoegde autoriteit of op eigen initiatief. Er wordt rekening gehouden met de resultaten van de kwaliteitsbeoordelingen;
- h) de EAEM heeft het recht om het Europees kwaliteitscertificaat in te trekken, wanneer de wettelijke auditor of het auditkantoor niet langer aan de voorwaarden voor verkrijging van het certificaat voldoet;
- i) de EAEM houdt een register van wettelijke auditors en kantoren bij die het certificaat hebben verkregen;
- j) het Europees kwaliteitscertificaat heeft een vrijwillig karakter en mag aan wettelijke auditors of auditkantoren niet als voorwaarde worden gesteld om wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang te mogen uitvoeren, te worden toegelaten in een andere lidstaat overeenkomstig artikel 14 van Richtlijn 2006/43/EG of te worden erkend in een andere lidstaat overeenkomstig artikel 3 bis van die richtlijn.

2. De EAEM stelt een ontwerp van technische regelgevingsnormen op om de procedure te specificeren voor het verkrijgen van een Europees kwaliteitscertificaat door wettelijke auditors en auditkantoren die wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang uitvoeren. Deze technische normen voldoen aan de volgende beginselen:

- a) aanvragen dienen te worden ingediend bij de EAEM in een taal die is geaccepteerd in de lidstaat waar de wettelijke auditor of het auditkantoor is toegelaten, of in een veelgebruikte taal in de internationale financiële wereld.
- b) Wanneer een groep van auditkantoren het Europees kwaliteitscertificaat aanvraagt, kunnen de leden van de groep een van hen mandateren om alle aanvragen namens de groep in te dienen;
- c) de EAEM zendt een kopie van de aanvraag naar de bevoegde autoriteiten van de bij de aanvraag betrokken lidstaten;
- d) de bevoegde autoriteiten van de bij de aanvraag betrokken lidstaten onderzoeken tezamen de aanvraag van het certificaat binnen een college van bevoegde autoriteiten als bedoeld in artikel 53. Dit onderzoek bestrijkt de vraag of de aanvraag volledig is en voldoet aan de voorwaarden voor afgifte van het certificaat. Bij dit onderzoek wordt informatie gebruikt die is verkregen bij kwaliteitsbeoordelingen van de aanvrager in kwestie;
- e) de bevoegde autoriteiten van de bij de aanvraag betrokken lidstaten geven de EAEM advies over de vraag of de aanvrager recht heeft op verkrijging van het certificaat;
- f) de EAEM neemt een besluit over de aanvraag;
- g) de EAEM stelt gedetailleerde procedurele stappen en tijdslimieten vast;

Voor de toepassing van b) omvatten deze lidstaten:

- als de aanvrager een wettelijke auditor is, ten minste de lidsta(a)t(en) waar de wettelijke auditor is toegelaten overeenkomstig artikel 3 van Richtlijn 2006/43/EG en, in voorkomende gevallen, de lidsta(a)t(en) waar de wettelijke auditor is toegelaten overeenkomstig artikel 14 van die richtlijn en/of de lidsta(a)t(en) waar de wettelijke auditor een aanpassingsperiode doorloopt overeenkomstig artikel 14 van Richtlijn 2006/43/EG;
- als de aanvrager een auditkantoor is, ten minste de lidsta(a)t(en) waar het auditkantoor is toegelaten overeenkomstig artikel 3 van Richtlijn 2006/43/EG en, in voorkomende gevallen, de lidsta(a)t(en) waar het auditkantoor is erkend overeenkomstig artikel 3 bis van die richtlijn en/of de lidsta(a)t(en) waar het auditkantoor door hem gecontroleerde entiteiten, verbonden entiteiten of een moederonderneming heeft.

3. De EAEM dient het ontwerp van de technische regelgevingsnormen als bedoeld in lid 2 vóór *[drie jaar na de inwerkingtreding van deze verordening]* in bij de Commissie.

Aan de Commissie wordt de bevoegdheid gedelegeerd de in lid 2 bedoelde technische regelgevingsnormen vast te stellen overeenkomstig artikel 10 van Verordening (EU) nr. 1095/2010.

4. De Commissie is bevoegd om overeenkomstig artikel 68 gedelegeerde handelingen vast te stellen, om de bedragen als bedoeld in lid 1, onder d), vast te stellen.

De gedelegeerde handelingen bepalen in het bijzonder de typen vergoedingen en de zaken waarvoor een vergoeding verschuldigd is, de hoogte van de vergoedingen, de wijze waarop deze moeten worden betaald, en de wijze waarop de EAEM de bevoegde autoriteiten schadeloos moet stellen voor kosten die zij mogelijk hebben moeten maken voor werkzaamheden in verband met dit artikel.

De hoogte van het bedrag dat aan een wettelijke auditor of een auditkantoor in rekening wordt gebracht, dekt alle administratieve kosten.

Doel van het voorstel van de Europese Commissie met het “Europees kwaliteitscertificaat” is een procedure in te voeren waarbij elke wettelijke auditor die hierom verzoekt, een kwaliteitscertificaat voor alle lidstaten van de Europese Unie kan verkrijgen, wat hem derhalve in staat stelt een wettelijke controledienst te verrichten bij alle organisaties van openbaar belang, ongeacht de lidstaat waar de onderneming is gevestigd.

Dit kwaliteitslabel zal kunnen worden afgeleverd door EAEM die, eens het label afgeleverd, zal instaan voor de coördinatie van het publiek toezicht door de nationale autoriteiten belast met het publiek toezicht op de wettelijke auditors.

5.2. Advies van de Hoge Raad

Na lezing van de verschillende maatregelen *sub* punt 5.1 die Europa voorstelt, is het volgens de Hoge Raad niet mogelijk om op correcte wijze uit te maken wat de meerwaarde van een dergelijk kwaliteitslabel zou zijn en op basis van welke criteria dit label zou kunnen worden uitgereikt. Er wordt verwezen naar maatregelen die EAEM gaat nemen, zonder verdere oriëntatie noch referentie waaruit de bedoeling kan blijken. Volgens de Hoge Raad is het belangrijk om op duidelijkere regels te kunnen terugvallen, zodanig dat een correcte inschatting mogelijk wordt van de impact van een dergelijk voorstel en de eventuele meerwaarde verbonden aan de invoering van dit soort label.

In de huidige stand van het voorstel vraagt de Hoge Raad zich ernstig af of de invoering van een dergelijk kwaliteitslabel wel pertinent is, in zover dit waarschijnlijk zou indruisen tegen de doelstellingen van deze hervorming. Gesteld dat dit soort kwaliteitslabel effectief zou bestaan, dan zou dit *a priori* hoogst waarschijnlijk in het voordeel uitvallen van de internationaal georganiseerde grote structuren (zoals de “*Big four*”) en niet erg aantrekkelijk zijn voor structuren met vestigingen in twee of drie landen (beroepsbeoefenaars in grensstreken) van de Europese Unie. De Hoge Raad is dan ook van oordeel dat dergelijk initiatief niet zou leiden tot een openstelling van de markt voor nieuwe auditkantoren. Dat zo’n label optioneel zou zijn, roept ook vragen op in verband met de haalbaarheid en is niet van aard om het voorbehoud van de Hoge Raad weg te nemen.

De Hoge Raad is van oordeel dat een dergelijk voorstel van de Europese Commissie in verband met een “Europees kwaliteitscertificaat” pas echt interessant zou kunnen zijn als het dienstenaanbod tenminste gelijkwaardig is aan wat momenteel op de nationale markt wordt voorgesteld.

Zulks impliceert ten minste :

- een diepgaande kennis van het nationaal wettelijk en reglementair kader voor organisaties van openbaar belang;
- een kennis van de landstaal die de onderneming wenst te gebruiken en opstelling van het controleverslag in die taal en
- voldoende bruikbare ervaring in verband met gelijkaardige opdrachten (inclusief, bij voorbeeld, voor België, opdrachten in ondernemingsraden).