

## Advies van 4 maart 2010 omtrent een ontwerp van koninklijk besluit betreffende de inschrijving van auditors en auditororganisaties van derde landen in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren en het publiek toezicht, de kwaliteitscontrole en het toezicht op auditors en auditororganisaties van derde landen

*Ontwerp van koninklijk besluit betreffende de inschrijving van auditors en auditororganisaties van derde landen in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren en het publiek toezicht, de kwaliteitscontrole en het toezicht op auditors en auditororganisaties van derde landen*

### A. Inleiding

1. De federale Minister, bevoegd voor Economie, de heer Vincent VAN QUICKENBORNE, heeft via zijn schrijven van 25 november 2009 de Hoge Raad voor de Economische Beroepen om een advies verzocht omtrent een *ontwerp van koninklijk besluit betreffende de inschrijving van auditors en auditororganisaties van derde landen in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren en het publiek toezicht, de kwaliteitscontrole en het toezicht op auditors en auditororganisaties van derde landen*.

Het door de Minister voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit kadert in de omzetting in de Belgische regelgeving van de *richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad* (hierna de “auditrichtlijn”). In de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het

publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor (hierna de “wet van 22 juli 1953”), meer in het bijzonder in artikel 7, § 4, wordt bepaald dat de Koning de regels vaststelt voor de inschrijving in het openbaar register als auditor of auditororganisatie van een derde land. Het voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit omvat de nadere uitvoeringsmodaliteiten betreffende dergelijke registratie als auditor/auditororganisatie van een derde land in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

2. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het wettelijk en reglementair kader dat van toepassing is op de economische beroepen via het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering of aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.<sup>1</sup>

De Hoge Raad moet dan ook met name worden geraadpleegd voor elk koninklijk besluit dat wordt genomen ter uitvoering van de wetten betreffende het beroep van bedrijfsrevisor.

3. De Hoge Raad is verheugd vast te stellen dat de federale Minister, bevoegd voor Economie, de nodige uitvoeringsmaatregelen heeft voorbereid die de (afzonderlijke) inschrijving als auditor/auditororganisatie van een derde land<sup>2</sup> in

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

2 Volgens de definities van de wet van 22 juli 1953 moet onder “derde land” worden begrepen: land dat geen deel uitmaakt van de Europese Unie (artikel 2, 12°).

het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren moet mogelijk maken.

Het principe inzake de inschrijving als auditor/auditorganisatie van een derde land was reeds ingeschreven in de wet van 22 juli 1953, zoals in 2007 aangepast ter gelegenheid van de omzetting van de auditrichtlijn. Wegens het ontbreken van uitvoeringsmaatregelen, kon evenwel geen gevolg gegeven worden aan concrete aanvragen vanwege auditors/auditorganisaties van derde landen. Hieraan zal door het voorgelegde koninklijk besluit worden verholpen.

## B. Analyse van de tekst

4. Voor een goed begrip van de draagwijdte van de voorgestelde regeling, is het volgens de Hoge Raad van belang om een duidelijk onderscheid te maken tussen de toekenning van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor aan auditors of auditorganisaties van een derde land enerzijds en de (afzonderlijke) inschrijving in het openbaar register als auditor of auditorganisatie van een derde land anderzijds.

Auditors of auditorganisaties van een derde land kunnen zich als bedrijfsrevisor in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren laten inschrijven, op voorwaarde van wederkerigheid en mits zij aan bepaalde vereisten – gelijkwaardig aan de vereisten die gelden voor wettelijke auditors – voldoen<sup>3</sup>. Mits zij ingeschreven zijn als *bedrijfsrevisor*, kunnen zij bijgevolg in België alle opdrachten als bedrijfsrevisor uitvoeren.

Daarnaast voorziet artikel 7, § 4 van de wet van 22 juli 1953 in de mogelijkheid voor auditors of auditorganisaties van een derde land om *afzonderlijk* in het openbaar register in de hoedanig-

*heid van auditor of auditorganisatie van een derde land* te worden vermeld.

Dergelijke beroepsbeoefenaars worden enkel ingeschreven in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren met het oog op het kunnen afleveren van een controleverklaring betreffende de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van een vennootschap, met statutaire zetel buiten de Europese Gemeenschap en waarvan de effecten zijn toegelaten tot de handel op een Belgische gereglementeerde markt.

Wat de bedoelde vennootschap betreft, preciseert artikel 7, § 4 van de wet van 22 juli 1953 dat het gaat om het afleveren van een controleverklaring *“betreffende de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van een vennootschap die haar statutaire zetel buiten de Europese Gemeenschap heeft en waarvan de effecten in België zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de zin van artikel 4, eerste lid, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG, behalve indien de vennootschap alleen een emittent is van effecten die in een lidstaat zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de zin van artikel 2, lid 1, onder b), van Richtlijn 2004/109/EG, met een nominale waarde per eenheid van ten minste 50.000 euro of, in het geval van effecten die in een andere munteenheid luiden, op de dag van uitgifte equivalent aan ten minste 50.000 euro.”*

Met andere woorden, door de loutere registerschrijving als auditor/auditorganisatie van een derde land zal de betrokken beroepsbeoefenaar niet de mogelijkheid krijgen om de wettelijke controle van de jaarrekening, zoals voorzien in de wet van 22 juli 1953, of enige andere revisorale opdracht bij om het even welke onderneming uit te voeren. Evenmin krijgt de auditor of de auditorganisatie van een derde land door de afzonderlijke inschrijving een erkenning van zijn/haar beroepskwalificaties. Hij zal daarentegen enkel een controleverklaring kunnen afleveren betreffende de (geconsolideerde) jaarrekening van de specifieke vennootschap met statutaire zetel buiten de Europese Gemeenschap wiens effecten op een Belgische gereglementeerde

<sup>3</sup> Zie in dit verband artikel 7, § 3 van de wet van 22 juli 1953, alsook de modaliteiten voorzien in het koninklijk besluit van 30 april 2007 betreffende de erkenning van bedrijfsrevisoren en het openbaar register – Hoofdstuk II. Erkenning van de bedrijfsrevisoren – Afdeling 2. Auditors of auditorganisaties van derde landen.

markt zijn genoteerd, waarvoor hij zijn register-inschrijving vooraf heeft aangevraagd.

Om verwarring omtrent de draagwijdte van de tussenkomst als auditors/auditorganisaties van derde landen te vermijden, worden zij in het openbaar register dan ook in die hoedanigheid afzonderlijk vermeld<sup>4</sup>.

5. De auditrichtlijn legt een auditor/auditorganisatie van een derde land een (afzonderlijke) inschrijving in het register op, omdat het als gevolg van de verwevenheid van de kapitaalmarkten noodzakelijk is dat auditors van derde landen degelijk werk afleveren wanneer dit van belang is voor de Europese kapitaalmarkt<sup>5</sup>. Zoals in de auditrichtlijn bepaald, stelt artikel 4 van het ontwerp van koninklijk besluit dan ook dat controleverklaringen betreffende jaarrekeningen of geconsolideerde rekeningen van de bedoelde vennootschappen, welke zijn afgeleverd door auditors/auditorganisaties die niet in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren zijn geregistreerd, in België geen rechtsgevolgen hebben.

Door de inschrijving in een register kunnen de auditors/auditorganisaties van een derde land onderworpen worden aan kwaliteitsbeoordelingen en aan de onderzoeks- (toezichts-) en sanctieregeling.

Artikel 2 van het ontwerp van koninklijk besluit schrijft in § 1 voor dat de bepalingen inzake het publiek toezicht, de kwaliteitscontrole, het toezicht en de beroepstucht van de wet van 22 juli 1953 van overeenkomstige toepassing zijn ten aanzien van auditors/auditorganisaties van een derde land.

Overeenkomstig de auditrichtlijn, bepaalt artikel 2, § 2 evenwel dat kan afgezien worden van de kwaliteitscontrole van een in het register ingeschreven auditor/auditorganisatie van een derde land, indien een andere EU-lidstaat – of een systeem van kwaliteitscontrole van een derde land dat als gelijkwaardig is beoordeeld – de betrokken auditor/auditorganisatie in de

voorgaande drie jaar aan een kwaliteitscontrole heeft onderworpen.

Wat de criteria betreft die voor de beoordeling van deze gelijkwaardigheid zullen worden gehanteerd, wordt verwezen naar eisen die gelijkwaardig zijn aan deze krachtens de wet van 22 juli 1953.

Verder zet artikel 2, § 3 van het ontwerp van koninklijk besluit het artikel 46 van de auditrichtlijn inzake de mogelijke vrijstelling tot inschrijving als auditor/auditorganisatie van een derde land – mits wederkerigheid – om: dit is mogelijk indien de Europese Commissie voor bepaalde landen een besluit neemt omtrent de gelijkwaardigheid van de stelsels van publiek toezicht, kwaliteitscontrole, onderzoeks- en sanctieregeling van het derde land, of bij gebrek aan besluit vanwege de Europese Commissie, indien in België een uitspraak wordt gedaan omtrent de gelijkwaardigheid.

Indien een besluit van de Europese Commissie uitblijft, is het de procureur-generaal die de mogelijkheid heeft om te erkennen dat de eisen van gelijkwaardigheid vervuld zijn.

Dergelijke erkenning gebeurt op voorstel van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren of op basis van eerdere beoordelingen van andere lidstaten. In voorkomend geval kan de procureur-generaal het advies inwinnen van de instellingen die deel uitmaken van het Belgisch systeem van publiek toezicht, zoals opgesomd in artikel 43 van voormelde wet.

Er kan dus vastgesteld worden dat de procureur-generaal een specifieke rol toebedeeld krijgt in het kader van de beoordeling van de gelijkwaardigheid van de stelsels van publiek toezicht, kwaliteitscontrole, onderzoeks- (toezichts-) en sanctieregeling van het derde land. Dit vloeit volgens de Hoge Raad voort uit de taak die de procureur-generaal heeft in het kader van het Belgisch stelsel van publiek toezicht, meer in het bijzonder wat de eindverantwoordelijkheid voor het publiek toezicht op de toelating en registerinschrijving betreft. Hij zal uiteraard steeds het advies kunnen inwinnen van de andere entiteiten van het Belgisch systeem van

4 Artikel 10, § 1, tweede lid van de wet van 22 juli 1953.

5 Overweging 27 van de auditrichtlijn.

publiek toezicht, onder meer van de Kamer van verwijzing en instaatstelling.

**6.** Voor de Hoge Raad is het van belang dat bijzondere aandacht besteed wordt aan de respectieve rol van de procureur-generaal enerzijds en het Instituut van de Bedrijfsrevisoren anderzijds. De procureur-generaal draagt de eindverantwoordelijkheid voor het publiek toezicht op de registerinschrijving, terwijl het Instituut van de Bedrijfsrevisoren de bevoegde autoriteit is voor de eigenlijke registerinschrijving. Onder meer in het kader van de praktische afhandeling van dossiers en contacten met aanvragers, dient de rol van elkeen duidelijk te worden afgebakend.

**7.** Gelet op de eventuele kwaliteitscontrole van auditors/auditorganisaties van derde landen, zal het ook voor de Kamer van verwijzing en instaatstelling van belang zijn om registerinschrijvingen als auditor/auditorganisatie van een derde land nauwkeurig op te volgen, ten einde te kunnen beoordelen of de jaarlijkse lijst van de te verrichten kwaliteitscontroles, zoals voorbereid door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (artikel 46, § 2 van de wet van 22 juli 1953), volledig is, en dit in het kader van haar opdracht inzake de goedkeuring van de lijst.

**8.** Wat de eigenlijke aanvraag tot registratie in het openbaar register als auditor/auditorganisatie van een derde land betreft, geeft artikel 3 van het ontwerp van koninklijk besluit aan welke gegevens het dossier moet omvatten. De aanvrager moet onder meer een beschrijving van zijn systeem van interne controle geven. Voor het aanvraagdossier wordt in dit verband expliciet verwezen naar “een systeem in overeenstemming met de *International Standard on Quality Control 1 (“ISQC-1”)* of een gelijkaardige bepaling” (artikel 3, § 1, 12°).

De vraag stelt zich waarom eerst verwezen wordt naar de internationale norm *ISQC 1*, terwijl deze norm (nog) niet in het Belgisch normatief kader is ingeschreven.

Naar analogie met artikel 2, § 3, 2° van het ontwerp van koninklijk besluit, verdient het volgens de Hoge Raad dan ook aanbeveling om in eerste instantie te verwijzen naar vereisten

gelijkwaardig aan deze krachtens de wet van 22 juli 1953, en pas in een tweede fase naar de internationale norm of een gelijkaardige bepaling.

**9.** Door dit koninklijk besluit wordt de omzetting van de auditrichtlijn in België verder vervolledigd, hetgeen noodzakelijk was aangezien het openbaar register eigenlijk reeds uiterlijk op 29 juni 2009 volledig operationeel had moeten zijn (artikel 15, § 4 van de auditrichtlijn). Toch moet de Hoge Raad vaststellen dat sommige bepalingen nog niet volledig zijn uitgevoerd: onder meer wat de samenwerking met de bevoegde autoriteiten van derde landen betreft (uitwisseling van werkdocumenten – artikel 47 van de richtlijn), ontbreken in België nog de nodige uitvoeringsmaatregelen. De Hoge Raad dringt er dan ook op aan dat hieromtrent de nodige initiatieven worden genomen, opdat de samenwerking met de andere bevoegde autoriteiten optimaal kan verlopen.

**10.** De auditrichtlijn schrijft voor dat een EU-lidstaat een auditorganisatie van een derde land enkel in het register als dusdanig mag inschrijven wanneer de controles van de (geconsolideerde) jaarrekening van de vennootschap met statutaire zetel buiten de EU worden uitgevoerd in overeenstemming met internationale controlestandaarden en conform de voorschriften van de auditrichtlijn inzake onafhankelijkheid, objectiviteit en honoraria voor wettelijke controles van jaarrekeningen (artikel 45, § 5, d).

In het artikel 1, § 1, 4° van het ontwerp van koninklijk besluit wordt dit omgezet door de bepaling dat de controles van de (geconsolideerde) jaarrekening worden uitgevoerd “in overeenstemming met internationale controlestandaarden of de normen en aanbevelingen bedoeld in artikel 30, § 1 van de [wet van 22 juli 1953]”.

De Hoge Raad is van oordeel dat de loutere verwijzing naar “de normen en aanbevelingen, bedoeld in artikel 30, § 1 van de wet” van 1953, te beperkt is. Immers, de voorschriften die voor de bedrijfsrevisoren gelden inzake onafhankelijkheid en objectiviteit in het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening zijn niet enkel in normen en aanbevelingen opgenomen, doch

ook in wettelijke en reglementaire bepalingen. Een bijkomende verwijzing naar de wettelijke en reglementaire bepalingen inzake de onafhankelijkheidsvereisten is wenselijk teneinde volledig in overeenstemming te zijn met de auditrichtlijn.

**11.** De Hoge Raad stelt vast dat het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, naar analogie met de praktijk in de ons omringende lidstaten, de kosten voor de behandeling van de aanvragen tot registratie als auditor/auditorganisatie van een derde land, in rekening brengt. Deze kosten kunnen beschouwd worden als zogenaamde administratieve kosten.

In het artikel 5 van het ontwerp van koninklijk besluit wordt in dit verband toegevoegd dat verder een tarief verschuldigd is "per betrouwbaarheidsanalyse die wordt uitgevoerd voor iedere

persoon die het dagelijks beleid bepaalt en voor de bestuurders van de aanvrager". Het is voor de Hoge Raad niet duidelijk wat precies onder deze "betrouwbaarheidsanalyse" moet worden verstaan en of dit enkel gebeurt in het kader van de aanvragen van auditors/auditorganisaties van derde landen. Het "tarief" zelf voor deze analyse wordt overigens niet gepreciseerd.

**12.** Volledigheidshalve suggereert de Hoge Raad nog een aantal vormelijke wijzigingen qua verwijzingen:

- in artikel 1, § 1 dient verwezen te worden naar artikel 10, § 1, tweede lid in plaats van naar artikel 10, § 1, eerste lid;
- in artikel 1, § 1, 1°, 2° en 3° dient ook verwezen te worden naar artikel 6, § 1 van de wet en niet enkel naar artikel 6, § 2 van de wet.