TAX, AUDIT & ACCOUNTANCY

NR 53

JAARGANG 11
DECEMBER 2016
4X/JAAR

Speciaal nummer gewijd aan de implementatie in België van de Europese audithervorming

- ☐ **Nieuwe verplichtingen voor auditcomités, toegang tot het beroep, deontologie en controleverklaring**
- ☐ **Toegenomen onafhankelijkheidsvereisten voor de commissaris: externe rotatie en niet-controlediensten**
- ☐ **Nieuw publiek toezicht: bestuur, kwaliteitscontrole, toezicht en sanctiemaatregelen**

die Keure
PROFESSIONAL PUBLISHING

icci
INFORMATIECENTRUM VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT
CENTRE D'INFORMATION DU REVISORAT D'ENTREPRISES

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises

INHOUD

01 Het woord van de Hoofdredacteur
Bij wijze van inleiding op de Europese en Belgische audithervorming

04 De Belgische audithervorming: nieuwe verplichtingen voor auditcomités, toegang tot het beroep, deontologie en de controleverklaring van bedrijfsrevisoren verder toegelicht (I. De Poorter)

4 Inleiding
5 Auditcomités
5 A. Algemeen
5 B. Samenstelling auditcomités
7 C. Benoemingsprocedure commissaris
10 Toegang tot het beroep
11 Deontologie
11 A. Algemeen
12 B. Rechten en plichten
12 Onafhankelijkheid
13 Professioneel-kritische instelling
14 Financiële belangen
15 Organisatie van de werkzaamheden
15 Interne organisatie
16 Honoraria
16 Opdrachtbrief
16 Vaste vertegenwoordiger
17 Transparantieverslag
17 Aansprakelijkheid
18 Betaling van jaarlijkse bijdragen en permanente vorming
18 C. Onverenigbaarheden
18 Controleverklaring
22 Besluit

23 De toegenomen onafhankelijkheidsvereisten voor de commissaris: externe rotatie en niet-controlediensten (M. Bihain)

23 EXTERNE ROTATIE
23 Inleiding
23 Analyse van de gevolgen van de verplichte externe rotatie
23 A. Europees wetgevend kader
25 B. Belgisch wetgevend kader
25 Behoud van de duur van de mandaten op drie jaar
26 Behoud van de procedure voor benoeming van de commissaris en versterking van de rol van het auditcomité
27 Maximumduur van de opeenvolgende mandaten door eenzelfde auditkantoor
29 Samenvatting met betrekking tot OOB's
29 Overzicht van de verschillende fasen bij de benoeming van een commissaris binnen een OOB

TAX AUDIT & ACCOUNTANCY

Driemaandelijks tijdschrift van het Informatie-centrum voor het Bedrijfsrevisoraat (ICCI)
Aanbevolen afkorting: TAA

REDACTIECOMITÉ

P.P. Berger
D. Breesch
Th. Carlier
M. De Wolf (Hoofdredacteur)
Th. Dupont
P. Minne
L. Pinte
D. Schockaert
D. Smets
C. Van der Elst

REDACTIESECRETARIAAT
ICCI
E. Vanderstappen en S. De Blauwe
Bd. E. Jacqmainlaan 135
1000 Brussel - Bruxelles

VERANTWOORDELIJKE UITGEVER
P.P. Berger
Bd. E. Jacqmainlaan 135
1000 Bruxelles - Brussel

VORMGEVING
die Keure/la Charte
Brugge

INHOUD

30 Interne rotatie
30 Extraterritorialiteit
32 Overgangsmaatregelen
33 Bijzondere vragen
34 NIET-CONTROLEDIENSTEN
34 Inleiding
34 Belgisch kader vóór de audithervorming
35 Belgisch kader na de audithervorming
37 Kwantitatieve beperking van de toegelaten niet-controlediensten
38 Beslissingsschema m.b.t. niet-controlediensten
39 BESLUIT

39 Het nieuw publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor: gedelegeerde opdrachten, bestuur, kwaliteitscontrole, toezicht en sanctiemaatregelen, waaronder de verhaalmiddelen (S. Folie)

39 Algemene inleiding
39 Gedelegeerde bevoegdheden
40 Kwaliteitscontrole en toezicht: maatregelen, sancties en verhaalmiddelen
40 A. Algemeen
40 B. Bestuur
41 C. Procedure
43 D. Maatregelen die kunnen worden genomen
43 Door het College
45 Door de Sanctiecommissie van de FSMA
47 E. Verhaalmiddelen
49 F. Beroepsgeheim
50 Besluit

52 Editoriaal van de Voorzitter van het IBR – En nu! Hoe staan we dan tegenover deze Europese audithervorming en de omzetting ervan in Belgisch recht?

1

Het woord van de Hoofdredacteur

BIJ WIJZE VAN INLEIDING OP DE EUROPESE EN BELGISCHE AUDITHERVORMING

Deze speciale uitgave van *Tax, Audit & Accountancy* is geheel gewijd aan de audithervorming die voortvloeit uit de Europese verordening 537/2014 en de Europese richtlijn 2014/56, zoals in België geïmplementeerd door de wetten van 29 juni en 7 december 2016 die, behalve op enkele punten, nog in 2016 in werking zijn getreden.

U kunt hier drie bijdragen lezen gewijd aan de verschillende luiken van deze hervorming, als-ook een eerste beoordeling door de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

Het *commissarisverslag*, zijnde het meest zichtbaar element voor de ontvangers van diensten verricht door bedrijfsrevisoren, bevat voortaan diverse aanvullende informatie, waaronder de vermelding van het aantal opeenvolgende jaren van uitoefening van de opdracht en een verklaring over mogelijke bronnen van discontinuïteit van de activiteit. Voor wat de organisaties van openbaar belang (genoteerde vennootschappen, kredietinstellingen, verzekeringsondernemingen, enz.) betreft, moet het commissarisverslag voortaan een beschrijving bevatten van de als meest significant ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de jaarrekening, met inbegrip van deze verbonden aan fraude, alsook van de wijze waarop de bedrijfsrevisor met deze risico's rekening heeft gehouden. Het verslag van niet-bevinding, wanneer er geen jaarrekening voorhanden is, wordt wettelijk verankerd.

<u>Op compromissen gebaseerde omzetting of overdreven ijver?</u>

Op vele vlakken, en in tegenstelling tot wat de Minister van Economie had aangekondigd, heeft de Belgische wetgever een strengere houding aangenomen dan echt vereist was door de Europese hervorming. Zo werd de verbodsbepaling voor de commissaris om bepaalde niet-controlediensten te verlenen, zoals door de Europese Unie uitgevaardigd voor enkel de organisaties van openbaar belang, uitgebreid tot alle commissarismandaten (met evenwel een aanvullende lijst van verbodsbepalingen voor de genoemde organisaties van openbaar belang). De regel die, behoudens afwijking, de honoraria voor niet-controlediensten beperkt tot de honoraria voor controlediensten (zogenaamde "*one-to-one*"-regel), wordt daarenboven behouden in hoofde van de commissarissen van vennootschappen die deel uitmaken van een groep die gehouden is een geconsolideerde jaarrekening te publiceren, zelfs als het niet gaat om organisaties van openbaar belang.

Volgens de memorie van toelichting bij het nieuw artikel 135, § 1 van het Wetboek van vennootschappen (maar niet volgens de tekst van de bepaling zelf), kan het streven van een vennootschappengroep om de commissarismandaten in de verschillende dochtervennootschappen aan éénzelfde netwerk toe te vertrouwen, voortaan een wettige reden voor *opzegging van de commissaris* in functie zijn.

De opdracht van *het Instituut van de Bedrijfsrevisoren* (IBR) werd herleid tot het bijhouden van het openbaar register waarin de bedrijfsrevisoren worden geregistreerd, het organiseren van de toegang tot het beroep (stage en examens) en de permanente vorming. Het Instituut oefent deze opdrachten overigens slechts nog uit bij delegatie door het "College van toezicht op de bedrijfsrevisoren". De Belgische wet delegeert de kwaliteitscontrole en de sancties echter absoluut niet meer aan de beroepsorde, terwijl de meerderheid van de andere lidstaten ervoor gekozen hebben om dit te blijven doen met betrekking tot de controle van ondernemingen die geen organisaties van openbaar belang zijn. Het Instituut blijft evenwel aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en aan de Minister van Economie de normen en aanbevelingen met betrekking tot de uitoefening van de revisorale opdrachten voorstellen. En hij zal het bedrag van 2.800.000 EUR bestemd voor de financiering van het publiek toezicht verzamelen.

Voortaan wordt dus een centrale rol toegekend aan een "*College van toezicht op de bedrijfsrevisoren*". Dit College is samengesteld uit twee leden voorgedragen door de NBB, twee leden benoemd door de FSMA, een voormalig bedrijfsrevisor en een andere deskundige. Het beschikt over een Secretaris-generaal, zijnde een directielid van de FSMA, en heeft organisationele bevoegdheden en initiatiefrechten. Het is het College dat de bedrijfsrevisoren voortaan aan een periodieke kwaliteitscontrole onderwerpt en de op hen betrekking hebbende klachten onderzoekt. Het is niet uitgesloten dat het College bedrijfsrevisoren inschakelt voor bepaalde taken, zelfs voor de kwaliteitscontrole van opdrachten uitgevoerd bij kleine ondernemingen. Dit is echter geenszins een verplichting. Voor het overige kan het College de cliënt van de bedrijfsrevisor ondervragen. Het is het College dat in voorkomend geval de Sanctiecommissie van de FSMA adieert, die de sancties oplegt. Deze sancties kunnen betrekking hebben op zowel de commissarissen als de gecontroleerde vennootschappen. Het College kan ook de rechterlijke overheden inlichten. Het kan bepaalde voorlopige ordemaatregelen nemen, deze gepaard doen gaan met dwangsommen en de maatregelen nominatief bekendmaken. De Sanctiecommissie krijgt dan weer een ruimere beslissingsbevoegdheid dan de tuchtinstanties die ze vervangt. Voortaan kan ze immers haar beslissingen openbaar maken (inclusief de beslissing waarbij ze een controleverklaring als ontoereikend verklaart) of administratieve geldboetes opleggen. De Sanctiecommissie van de FSMA is samengesteld uit magistraten, advocaten en hoogleraren.

Het valt op dat de Belgische wetgever ook hier heeft voorzien om deze nieuwe regeling – van meer repressieve aard en met veeleer een overheidsstructuur – toe te passen op andere revisorale opdrachten dan de controleopdracht met betrekking tot de (geconsolideerde) jaarrekening, ongeacht of het al dan niet organisaties van openbaar belang betreft. Daarbij is België veel verder gegaan dan de vereisten van het Europees recht.

Op *deontologisch* vlak beperkt de nieuwe wetgeving zich echter tot het hernemen van diverse beginselen die reeds werden opgelegd door de wet, de normen of gebruiken, met, waar nodig, een verduidelijk ervan. Denken we hierbij aan de van de bedrijfsrevisor verwachte professioneel-kritische instelling.

Op andere gebieden voert de nieuwe Belgische wet vrij beperkte aanpassingen door die zelfs als bescheiden kunnen worden beschouwd ten aanzien van de door de Europese teksten voorziene opties. Dit geldt bijvoorbeeld voor de samenstelling van het *auditcomité*. De

gezamenlijke controle over organisaties van openbaar belang uitgeoefend door een *college van commissarissen* is niet verplicht gesteld in België.

De wet bevestigt de evenredige toepassing van de standaarden in functie van de omvang en de complexiteit van de activiteiten van de entiteiten waarvoor een revisorale opdracht wordt uitgevoerd. Het *evenredigheidsbeginsel* ten aanzien van de omvang en de complexiteit van de werkzaamheden van de bedrijfsrevisor is ook uitdrukkelijk van toepassing op de kwaliteitscontrole.

Met betrekking tot de *externe rotatie van kantoren* die organisaties van openbaar belang controleren, beoogt de Belgische herziene regeling de verlenging van het mandaat van de commissaris in functie in ruime zin toe te staan. In België kan de termijn van het mandaat nu maximum 24 (en zelfs 26) jaar bedragen, zoals voorzien in de Europese verordening. Er gelden echter bepaalde bijzonderheden als gevolg van het behoud van de driejarige commissarismandaten. De interne rotatie in het kantoor van zijn vertegenwoordiger natuurlijke persoon wordt uitgebreid door de nieuwe wet naar de belangrijkste leden van het opdrachtteam.

Veel leesplezier. Wedden dat de relevantie, de kostprijs en de doeltreffendheid van al deze aspecten nog ter sprake zullen komen.

PROF. DR. MICHEL DE WOLF
Decaan van de *Louvain School of Management*
Erevoorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren

Uw advies interesseert ons: aarzel niet ons uw suggesties mee te delen op het adres info@icci.be.

DE BELGISCHE AUDITHERVORMING: NIEUWE VERPLICHTINGEN VOOR AUDITCOMITÉS, TOEGANG TOT HET BEROEP, DEONTOLOGIE EN DE CONTROLEVERKLARING VAN BEDRIJFSREVISOREN VERDER TOEGELICHT

PROF. DR. INGRID DE POORTER

UGent, Advocaat-Vennoot De Groote-De Man

Inleiding

De huidige Belgische audithervorming[1] kadert in de omzetting van de Europese reglementering, met name de omzetting van de richtlijn 2014/56/EU van het Europees Parlement van de Raad van 16 april 2014 tot wijziging van richtlijn 2006/43/EG betreffende wettelijke controles van de jaarrekening en geconsolideerde jaarrekeningen[2] en de integratie van de verplichtingen zoals voorzien in de Verordening (EU 537/214) van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en tot intrekking van besluit 2005/909/EG van de Commissie[3].

De doelstellingen van de Europese wetgever in het kader van de audithervorming zijn ambitieus te noemen met name:

– *"het invoeren van strengere vereisten van onafhankelijkheid en van de professioneel-kritische instelling, onder meer door het verbeteren van de voorwaarden van organisatie van de wettelijke auditors en auditkantoren;*
– *het meer informatief maken van de controleverklaring voor de investeerders, door hen relevante informatie te verschaffen over de gecontroleerde onderneming die verder gaan dan de eenvoudige standaardbesluiten betreffende de jaarrekening;*
– *het invoeren van een meer efficiënt sanctieregime via een harmonisatie van de types van sancties alsook van de criteria die in rekening dienen te worden gebracht door de bevoegde autoriteiten bij de toepassing van de sancties;*
– *het toekennen van de bevoegdheid aan de Europese Commissie om de inter-*

1 Wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren (hierna: de Auditwet), *BS* 13 december 2016.
2 Richtlijn 2014/56/EG van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, *Pb.* L. nr. 52 van 25 mei 2014, 196 (hierna: de Auditrichtlijn).
3 Verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang ene tot intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie, *Pb.* L. nr. 158 van 27 mei 2014, 77 (hierna: de Auditverordening).

nationale auditnormen ("International Standards on Auditing" – ISA) aan te nemen op niveau van de Europese Unie;

– *het oprichten van een Europees orgaan van toezicht, het CEAOB ("Committee of European Auditing Oversight Bodies") dat in het bijzonder als rol heeft de werkzaamheden van de nationale toezichthouders te coördineren en een geharmoniseerde toepassing van de hervorming te bevorderen;*

– *het versterken van de bevoegdheden en het gezag van de bevoegde autoriteiten belast met het publiek toezicht op de wettelijke auditors en auditkantoren"*[4].

Naar aanleiding van de Belgische audithervorming wordt 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 opgeheven en vervangen door de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren. Wijzigingen worden aangebracht in het Wetboek van vennootschappen, het Gerechtelijke Wetboek, de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en financiële diensten, de wet van 25 april 2014 op het statuut van het toezicht op kredietinstellingen en de wet van 13 maart 2016 op het statuut van en het toezicht op verzekerings- en herverzekeringsondernemingen[5].

Hieronder zullen de wijzigingen aan de wettelijke bepalingen inzake het auditcomité, toegang tot het beroep, deontologie voor de revisoren en het controleverslag worden toegelicht. Het past in dit kader aandacht te schenken aan de meest opmerkelijke wijzigingen in vergelijking met de huidige wetgeving. Voor een meer gedetailleerde en kritische analyse van zowel het Europese als de Belgische wetgevend kader kan naar andere publicaties worden verwezen[6].

Auditcomités

A. Algemeen

De hervormingen op het gebied van het auditcomité zijn voornamelijk het gevolg van de omzetting van artikel 39 van de Auditrichtlijn, waarbij de autonomie van het auditcomité wordt beklemtoond. De wijzigingen in de benoemingsprocedure van een commissaris vinden dan weer voornamelijk hun grondslag in het artikel 13 van de Auditverordening.

De Auditwet wijzigt artikel 526*bis* van het Wetboek van vennootschappen onder meer wat betreft de samenstelling van het auditcomité, de wettelijke opdrachten, de interactie met andere organen van de vennootschap en de benoemingprocedure van de commissaris van de vennootschap.

B. Samenstelling auditcomités

Wat de samenstelling van het auditcomité betreft, bepaalde artikel 526*bis*, § 2 van het Wetboek van vennootschappen dat een auditcomité moest zijn samengesteld uit de niet-uitvoerende leden van de raad van bestuur, waarvan tenminste één lid van het auditcomité een onafhankelijke bestuurder is in de zin van artikel 526*ter* van het Wetboek van vennootschappen en beschikt over de nodige deskundigheid op het gebied van boekhouding en audit.

Uitsluitend niet-uitvoerende bestuurders mogen deel uitmaken van het auditcomité.

Uitvoerende bestuurders zijn deze bestuurders die:

4 Memorie van toelichting bij wetsontwerp nr. 54/2083 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2083/001, 4-5.

5 Enkel de bepalingen die wijzigen in het Wetboek van vennootschappen worden in dit kader verder bekeken.

6 ICCI 2016-3, *Europese audithervorming en implementatie ervan in België – Réforme européenne de l'audit et son implémentation en Belgique*, te verschijnen januari-februari 2017.

1. lid zijn van het directiecomité in de zin van artikel 524*bis* van het Wetboek van vennootschappen;
2. dagelijks bestuurders zijn in de zin van artikel 525 van het Wetboek van vennootschappen; of
3. andere personen zijn die als uitvoerend worden gekenmerkt.

De samenstelling zoals voorzien in artikel 526*bis*, § 2 van het Wetboek van vennootschappen wordt door de audithervorming op diverse punten bijgewerkt, met name:

– het aantal onafhankelijke bestuurders binnen het auditcomité;
– de vereiste deskundigheid binnen het auditcomité; en
– de benoeming van de voorzitter van het auditcomité.

Eén van de belangrijke hoekstenen uit de Europese hervorming voorziet dat ieder auditcomité uit een meerderheid van onafhankelijke bestuurders bestaat[7]. Een uitzondering bestaat in het geval het auditcomité uitsluitend uit leden van het bestuursorgaan bestaat.

Opmerkelijk is dat artikel 526*bis*, § 2 van het Wetboek van vennootschappen echter op dit punt niet wijzigt waardoor het nog steeds lijkt te volstaan dat ten minste één lid van het auditcomité een onafhankelijke bestuurder is in de zin van artikel 526*ter* van het Wetboek van vennootschappen.

De wetgever verantwoordt dit als volgt: *"De maatregel met betrekking tot de samenstelling van de auditcomités van de genoteerde vennootschappen op een gereglementeerde markt blijft immers behouden terwijl de andere categorieën van organisaties van openbaar belang in de toekomst moeten beschikken over een auditcomité dat bestaat uit een meerderheid van onafhankelijke bestuurders. Die wijziging wordt aangevuld met overgangsmaatregelen die de betrokken vennootschappen de mogelijkheid bieden om het wettelijk voorschrift in acht te nemen zonder het mandaat van lid van het auditcomité van de onafhankelijke bestuurders te onderbreken. De facto leidt dit tot een vrij gelijklopende situatie voor de verschillende categorieën van vennootschappen die als organisaties van openbaar belang worden beschouwd"*[8].

De wetgever baseert zich met andere woorden op de wettelijke verankering van de *Corporate Governance Code* 2009[9]. Wat de samenstelling van het auditcomité betreft, voorziet de *Corporate Governance Code* 2009 dat *"minstens de meerderheid van de leden van het auditcomité onafhankelijk* (is).[10]". De Belgische genoteerde vennootschappen zijn verplicht de bepalingen van de Belgische *Corporate Governance Code* 2009 toe te passen op basis van het zogenaamde "pas toe of leg uit"-principe ("*comply or explain*").

Indien beursgenoteerde vennootschappen de voorschriften vervat in de Belgische *Corporate Governance Code* 2009 niet naleven, zullen deze dit moeten uitleggen en dit eveneens – op basis van de wet van 6 april 2010[11] tot versterking van het deugdelijk bestuur bij de genoteerde vennootschappen – in het jaarverslag moeten toelichten.

Een tweede wijziging heeft betrekking op de vereiste dat de betrokken onafhankelijke bestuurder conform artikel 526*bis* van het Wetboek van vennootschappen over de nodige

7 Art. 39, 1°, lid 4 Auditrichtlijn.

8 Memorie van toelichting bij wetsontwerp nr. 54/2083 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2083/001, 11-12.

9 Koninklijk besluit van 6 juni 2010 houdende aanduiding van de na te leven Code inzake deugdelijk bestuur door genoteerde vennootschappen, *BS* 28 juni 2010.

10 Bijlage C - 5.2./4, *Corporate Governance Code*.

11 Wet van 6 april 2010 tot versterking van het deugdelijk bestuur bij de genoteerde vennootschappen en de autonome overheidsbedrijven en tot wijziging van de regeling inzake het beroepsverbod in de bank- en financiële sector, *BS* 23 april 2010.

deskundigheid beschikt op het gebied van boekhouding en audit.

De voorbereidende werken tot invoering van deze vereisten duidden aan dat deze deskundigheid voortvloeit uit "*het bezit van een diploma van hogere studies in een economische of financiële richting of dat hij in deze domeinen relevante beroepservaring heeft verworven*".

Kritiek[12] bestond dat de wetgever had geopteerd dat de onafhankelijke bestuurder over de nodige deskundigheid op het gebied van boekhouding en audit diende te beschikken, maar dit geen collectieve verplichting voor het auditcomité in zijn geheel inhield. Tevens kon dit een verhoogde aansprakelijkheid inhouden voor deze onafhankelijke bestuurder met de vereiste competenties in vergelijking met de andere leden van het auditcomité.

De wetgever schrapt nu deze zinsnede, maar voegt daarentegen aan toe dat: "*De leden van het auditcomité beschikken over een collectieve deskundigheid op het gebied van de activiteiten van de gecontroleerde vennootschap. Ten minste één lid van het auditcomité beschikt over de nodige deskundigheid op het gebied van boekhouding en audit.*".

Het is niet langer de onafhankelijke bestuurder die over de nodige deskundigheid op het gebied van boekhouding en audit dient te beschikken. Deze vereiste wordt afgezwakt. Minstens één lid van het auditcomité dient hierover te beschikken. De verplichting zoals opgenomen in artikel 39, 1°, lid 3 van de Auditrichtlijn, met name dat de voorzitter van het auditcomité een onafhankelijke bestuurder dient te zijn, lijkt evenwel niet als verplichting in het Wetboek van vennootschappen te zijn opgenomen.

Dat ten minste één lid van het auditcomité over de nodige deskundigheid op het gebied van boekhouding én audit dient te beschikken, is evenwel strenger dan hetgeen in de Auditrichtlijn[13] is voorzien. Waar de Belgische wetgever in een cumulatieve vereiste van kennis over boekhouding én audit voorziet, voorziet de Auditrichtlijn in een keuzemogelijkheid tussen beiden.

Nieuw is evenwel dat de leden van het comité als geheel moeten beschikken over deskundigheid die relevant is voor de sector waarin de vennootschap actief is[14]. De Europese wetgever benadrukt de collectieve kennis van de sector, hetgeen door de Belgische wetgever is opgevat als zijnde kennis "*op het gebied van de activiteiten van de gecontroleerde vennootschap*".

In overeenstemming met de Auditrichtlijn en dit om de autonomie van het auditcomité te benadrukken, voorziet de Belgische wetgever tot slot in artikel 526*bis*, § 3, lid 1 van het Wetboek van vennootschappen dat voortaan de voorzitter van het auditcomité wordt benoemd door de leden van het comité. Het is met andere woorden niet langer de bevoegdheid van de raad van bestuur om dit te doen. Deze bevoegdheidsdelegatie beklemtoont met andere woorden het bijzondere statuut van het auditcomité middels zijn autonomie ten aanzien van de raad van bestuur.

De optie voorzien in de Auditrichtlijn om de voorzitter van het auditcomité door de algemene vergadering te laten benoemen, werd door de Belgische wetgever niet weerhouden.

C. Benoemingsprocedure commissaris

Artikel 130 van het Wetboek van vennootschappen dat voorziet in de benoemingsprocedure van een commissaris wordt in zijn geheel herschreven:

12 Zie hierover onder meer: S. De Geyter, I. De Poorter en E. Leroux, *Delegatie en taakverdeling in de raad van bestuur in een naamloze vennootschap*, Brussel, Larcier, 2015, p. 126, nr. 280.

13 Art. 39, 1°, lid 2 Auditrichtlijn.

14 Art. 39, 1°, lid 3 Auditrichtlijn.

« Art. 130. § 1. De commissarissen worden benoemd, door de algemene vergadering, onder de bedrijfsrevisoren, ingeschreven in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren of onder de geregistreerde auditkantoren, voor de opdracht van de wettelijke controle van de jaarrekening en, in voorkomend geval, van de geconsolideerde jaarrekening.
§ 2. Onverminderd de rol toegekend aan de ondernemingsraad zoals omschreven in de artikelen 156 en 157, beslist de algemene vergadering op basis van een voorstel geformuleerd door het bestuursorgaan.
§ 3. Indien de vennootschap krachtens de wet verplicht is om een auditcomité op te richten, wordt het voorstel voor benoeming tot commissaris, dat erop gericht is om door het bestuursorgaan aan de algemene vergadering te worden voorgelegd gericht, geformuleerd op aanbeveling van het auditcomité.
De aanbeveling van het auditcomité wordt gemotiveerd.
§ 4. Elke beslissing inzake benoeming of vernieuwing van het mandaat van een commissaris zonder naleving van de voorgaande paragrafen leden is nietig. De nietigheid wordt uitgesproken door de voorzitter van de rechtbank van koophandel van de zetel van de vennootschap, zitting houdend zoals in kort geding.
§ 5. Contractuele bepalingen die de keuze van de algemene vergadering beperken tot bepaalde categorieën of lijsten van bedrijfsrevisoren, bedrijfsrevisoren-kantoren of geregistreerde auditkantoren met betrekking tot de benoeming van een bepaalde commissaris of van een bepaalde bedrijfsrevisor belast met de controle van de geconsolideerde jaarrekening van die vennootschap, zijn verboden. Ingeval zulke bepalingen bestaan, zijn zij nietig.".

Enerzijds wordt getracht de terminologie te aligneren met Auditrichtlijn en Auditverordening. Anderzijds wenst de wetgever de rol van de ondernemingsraad in het benoemingsproces te integreren.

Met betrekking tot het benoemingsproces van een commissaris, worden bovendien de artikelen 526*bis* van het Wetboek van vennootschappen (rol van het auditcomité) en de artikelen 156 en 157 van het Wetboek van vennootschappen (met betrekking tot de ondernemingsraad) hervormd.

Het past in dit kader de benoemingsprocedure van een commissaris toe te lichten, waarin de wijzigingen naar aanleiding van de huidige audithervorming worden beklemtoond.

De criteria om een commissaris aan te stellen, worden geregeld in artikel 141 van het Wetboek van vennootschappen *juncto* artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen.

Artikel 130, § 1 van het Wetboek van vennootschappen omschrijft de voorwaarden die moeten vervuld zijn om tot commissaris van een vennootschap te worden benoemd.

Enkel bedrijfsrevisoren of auditkantoren die zijn ingeschreven of geregistreerd in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) kunnen tot commissaris worden benoemd.

Sedert 2007[15] – in omzetting van artikel 15 en overweging 8 van de Richtlijn 2006/43/EG – dienen alle bedrijfsrevisoren en bedrijfsrevisorenkantoren te worden ingeschreven in een openbaar register. Ter bescherming van derden vereist richtlijn 2006/43/EG dat dit register toegankelijk is voor het publiek en dat het alle essentiële gegevens over deze revisoren bevat.

Krachtens de huidige audithervorming, blijft het IBR nog steeds bevoegd voor het bijhouden van dit register. Een koninklijk besluit zal verder de modaliteiten met betrekking tot het openbaar register bepalen.

15 KB van 30 april 2007 betreffende de erkenning van bedrijfsrevisoren en het openbaar register, *BS* 30 mei 2007.

Niet enkel natuurlijke personen, maar ook rechtspersonen kunnen worden opgenomen in het openbaar register voor zover zij voldoen aan de in de artikelen 5 tot 8 van de Auditwet bepaalde criteria[16].

Nieuw is dat ook rechtspersonen die in een andere lidstaat van de Europese Unie een soortgelijk statuut genieten, mogen worden benoemd voor de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekeningen.

In omzetting van artikel 3*bis*, § 1 van de Auditrichtlijn, kunnen auditkantoren die erkend zijn in een andere lidstaat in het openbaar register wordt geregistreerd op voorwaarde evenwel dat:

– het auditkantoor geregistreerd is in het Belgisch openbaar register van de bedrijfsrevisoren; en
– de opdracht wordt uitgevoerd door een bedrijfsrevisor-natuurlijk persoon ingeschreven in het Belgisch openbaar register van de bedrijfsrevisoren[17].

Sedert 2006 is voorzien dat het auditcomité een rol speelt bij de benoeming van een commissaris in een vennootschap.

Deze taak wordt gepreciseerd in artikel 526*bis* van het Wetboek van vennootschappen, met name het auditcomité heeft tot taak:

"*aanbeveling aan de raad van bestuur van de vennootschap voor de benoeming van de commissaris en, in voorkomend geval, van de bedrijfsrevisor die instaat voor de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening, overeenkomstig artikel 16, § 2, van verordening (EU) nr. 537/2014. Indien de hernieuwing van het mandaat bedoeld wordt in artikel 132/1, §§ 3 of 4, dan zal deze aanbeveling aan de raad van bestuur uitgewerkt worden aansluitend op de selectieprocedure bedoeld in artikel 16, § 3 van verordening (EU) nr. 537/2014. In geval van een eerste benoeming of in geval van een hernieuwing van het mandaat bedoeld in artikel 132/1, § 2, is dergelijke selectieprocedure daarentegen niet wettelijk vereist*."

Het auditcomité dient met andere woorden een aanbeveling voor de benoeming van de commissaris te formuleren en voor te leggen aan de raad van bestuur. Zij kan dit voorstel goedkeuren of verwerpen. Het auditcomité beschikt ter zake niet over een vetorecht zoals de ondernemingsraad dat wel heeft. In geval van onenigheid tussen de raad van bestuur en auditcomité, zal de raad aan het langste eind trekken.

Het auditcomité dient een gemotiveerde aanbeveling te formuleren over de benoeming van een bedrijfsrevisor tot commissaris. De raad van bestuur zal een voorstel voor de benoeming tot commissaris, op aanbeveling van het auditcomité voorleggen aan de algemene vergadering van aandeelhouders[18], dewelke bevoegd is de bedrijfsrevisor te benoemen. Het voorstel van het auditcomité voor de benoeming van de commissaris dient tevens op de agenda van de algemene vergadering te worden geplaatst.

Met uitzondering van een eerste benoeming, of een benoeming die de maximale duur van negen jaar niet overschrijdt[19], dient de selectieprocedure zoals bedoeld in artikel 16 van de Auditverordening, in voorkomend geval te worden aangevuld met een procedure van openbare aanbesteding in de zin van artikel 17, § 4, a) van de "OOB-verordening". Ook dit is een maatregel die beoogt "*de onafhankelijkheid van de auditor of auditkantoor te vergroten, de professioneel-kritische instelling te versterken en de kwaliteit van de controles te verhogen. (...) Ook zou het betrekken van kleinere auditkantoren bij deze maatregelen de ontwikkeling van de capaciteit van zulke kantoren ten goede komen en aldus bijdragen tot een ruimere keuze aan wettelijke auditors en*

16 *Cf.* verder onder Toegang tot het beroep.
17 Art. 10, § 2 Auditwet.
18 Art. 130 W. Venn.
19 Zie verder artikel M. Bihain inzake rotatie.

auditkantoren voor organisaties van openbaar belang[20]".

In het geval de selectieprocedure zoals voorzien in artikel 16 van de Auditverordening moet worden nageleefd, bevat de aanbeveling van het auditcomité aan het bestuursorgaan een verantwoording van voornoemde aanbeveling en minstens twee mogelijke keuzes voor de opdracht van wettelijke controle van de jaarrekeningen, waarbij het auditcomité haar voorkeur voor één ervan naar behoren motiveert.

De vennootschap zal moeten kunnen aantonen dat deze selectieprocedure werd gerespecteerd.

Het auditcomité is verantwoordelijk voor de naleving van de selectieprocedure[21]. Dat het auditcomité hiervoor verantwoordelijk is, is opvallend. Het auditcomité is immers een adviserend comité dat in de schoot van de raad van bestuur en onder haar verantwoordelijkheid is opgericht[22]. Door deze bevoegdheid te verschuiven naar het auditcomité betekent dit dan ook een verzwaarde aansprakelijkheid in hoofde van de leden van het auditcomité[23].

In een vennootschap waar een ondernemingsraad is opgericht, moet het voorstel van de raad van bestuur, op aanbeveling van het auditcomité, worden goedgekeurd door de ondernemingsraad, alvorens het ter stemming aan de algemene vergadering wordt voorgelegd. Artikel 156 van het Wetboek van vennootschappen wijzigt in die zin niet, maar preciseert de rol van het auditcomité in dit proces.

Opdat het recht van de algemene aandeelhouders om de revisor of revisorenkantoor te kiezen op geen enkele wijze mag worden beperkt, voorziet artikel 130, § 5 van het Wetboek van vennootschappen in een verbod op contractuele bepalingen die de keuze van de algemene vergadering beperken tot bepaalde categorieën of lijsten van bedrijfsrevisoren, bedrijfsrevisorenkantoren of geregistreerde auditkantoren met betrekking tot de benoeming van een bepaalde commissaris of van een bepaalde bedrijfsrevisor belast met de controle van de geconsolideerde jaarrekening van die vennootschap.

Elke bepaling van een overeenkomst met een derde partij waartoe de vennootschap zich verbindt, betreffende de benoeming van of houdende een beperking van de keuze tot bepaalde auditors of bepaalde auditkantoren die de wettelijke controle vervullen, wordt daarom als nietig beschouwd.

Toegang tot het beroep

De voorwaarden om te worden toegelaten tot het beroep worden in de artikelen 5 tot 8 van de Auditwet opgenomen.

De bevoegdheid om de toegang tot het beroep te organiseren behoort nog steeds tot de taak van het IBR, gezien, zo stelt de wetgever, het IBR steeds deze taak heeft verricht en bijgevolg over de relevante ervaring daartoe beschikt[24].

De Europese auditrichtlijn moedigt terecht de uitbreiding van de concurrentie tussen de auditkantoren op Europees niveau aan om aldus meer open auditmarkten te bevorderen. De Europese auditrichtlijn ontwikkelde in dat verband, zoals bv. voor de financiële instellingen reeds het geval is, een "Europees paspoort" om auditkantoren toe te laten om grensoverschrijdende mobiliteit te vergemakkelijken binnen de Europese Unie en om een eengemaakte auditmarkt te versterken.

20 Overweging 21 Auditverordening.
21 Art. 16 Auditverordening.
22 Art. 522 W.Venn.
23 Zie hierover meer in S. De Geyter, I. De Poorter en E. Leroux, *Delegatie en taakverdeling in de raad van bestuur in een naamloze vennootschap*, Brussel, Larcier, 2015, 234-239.
24 Memorie van toelichting bij wetsontwerp nr. 54/2083 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54/2083/001, 30-31.

Een wettelijke auditor die aantoont dat hem in een andere lidstaat de hoedanigheid van auditor is verleend en slaagt voor een bekwaamheidsproef waarvan het programma en de procedure door de Koning worden bepaald, kan eveneens de hoedanigheid van bedrijfsrevisor toegekend krijgen.

De hoedanigheid van bedrijfsrevisorenkantoor wordt toegekend aan een entiteit met zetel in de Europese Unie, op voorwaarde dat:

- de natuurlijke personen die de wettelijke controle van de jaarrekening namens die rechtspersoon of die entiteit uitvoeren, de hoedanigheid hebben van bedrijfsrevisor;
- de meerderheid van de stemrechten van deze rechtspersoon of deze entiteit in het bezit is van auditkantoren, wettelijke auditors en/of bedrijfsrevisoren; en
- het bestuursorgaan van die rechtspersoon of die entiteit voor een meerderheid is samengesteld uit auditkantoren, wettelijke auditors en/of bedrijfsrevisoren. Wanneer het bestuursorgaan slechts uit twee leden bestaat, moet ten minste één van hen een auditkantoor of een wettelijke auditor zijn. Wanneer een auditkantoor lid is van het bestuursorgaan, wordt dit kantoor, overeenkomstig artikel 132 van het Wetboek van vennootschappen, vertegenwoordigd door een natuurlijk persoon die als wettelijke auditor is erkend.

In artikelen 7 en 8 van de Auditwet worden tot slot de modaliteiten opgenomen die gelden voor een bedrijfsrevisor of bedrijfsrevisorenkantoor van een derde land dat revisorale opdrachten in België wenst te vervullen.

Het IBR is nog steeds belast met het houden en bijwerken van het openbaar register waarin de personen die de hoedanigheid van bedrijfsrevisor hebben bekomen, zijn ingeschreven. De auditkantoren die erkend zijn in een andere lidstaat van de EU kunnen zich laten registreren in het openbaar register op voorwaarde dat:

- de vaste vertegenwoordiger die namens het auditkantoor de wettelijke controle verricht, de hoedanigheid van bedrijfsrevisor heeft; en
- de bevoegde autoriteit van de lidstaat van herkomst een certificaat van registratie verschaft dat minder dan drie maanden oud is.

De modaliteiten van de registratie als auditor of auditkantoor van een derde land dienen door de Koning te worden bepaald.

In beide gevallen zal hun hoedanigheid afzonderlijk worden vermeld in het openbaar register.

Deontologie

A. Algemeen

Omdat de deontologie die van toepassing is op de bedrijfsrevisoren in diverse wet-en regelgeving is opgenomen, hetgeen volgens de HREB het begrip ervan "bemoeilijkt"[25], is de structuur van de bepalingen met betrekking tot de bedrijfsrevisoren gewijzigd, zowel wat betreft enerzijds het Wetboek van vennootschappen als anderzijds de bijzondere wet over de organisatie van het publiek toezicht.

In het Wetboek van vennootschappen komen alle wettelijke bepalingen met betrekking tot de interacties tussen de bedrijfsrevisor, de raad van bestuur, de algemene vergadering, het auditcomité en desgevallend de ondernemingsraad aan bod. De bijzondere wet over de organisatie van het publiek toezicht omvat alle interacties tussen bedrijfsrevisor enerzijds en zijn beroepsorganisatie of het

25 Memorie van toelichting bij wetsontwerp nr. 54/2083 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54/2083/001, 14-15.

orgaan van publiek toezicht, alsook de algemene deontologie die van toepassing is op de bedrijfsrevisor (ongeacht of het gaat om een wettelijke controle van de jaarrekening, dan wel een andere opdracht) anderzijds. Zo wordt onder meer de wettelijke beperking van de aansprakelijkheid van een commissaris voor zijn revisorale opdracht, de *cooling off*-periode of rotatie van de commissaris in de Auditwet opgenomen.

De bepalingen betreffende de deontologie zijn afkomstig van de Europese auditrichtlijn 2006/43 en treden, overeenkomstig artikel 154 Auditwet pas in werking vanaf de bekendmaking van de wet in het Belgisch Staatsblad.

Het KB van 10 januari 1994 zal vervolgens op een door de Koning te bepalen datum worden afgeschaft. Het is eveneens de Koning die op voorstel van of na advies van de Raad van het IBR bijkomende maatregelen in verband met de deontologie kan bepalen, alsook maatregelen die ertoe strekken de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor te verzekeren.

De structuur nieuwe regelgeving is de volgende:

1. Rechten en plichten
   - A. Onafhankelijkheid (art. 12-14 Auditwet)
   - B. Professioneel-kritische instelling (art. 15 Auditwet)
   - C. Financiële belangen (art. 16 Auditwet)
   - D. Organisatie van de werkzaamheden (art. 17-18 Auditwet)
   - E. Interne organisatie (art. 19 Auditwet)
   - F. Honoraria (art. 20 Auditwet)
   - G. Opdrachtbrief (art. 21 Auditwet)
   - H. Transparantieverslag (art. 23 Auditwet)
   - I. Aansprakelijkheid (art. 24 Auditwet)
   - J. Betaling van de jaarlijkse bijdragen (art. 26 Auditwet)
   - K. Permanente vorming (art. 27 Auditwet)
2. Onverenigbaarheden (art. 29-30 Auditwet)
3. Goedkeuring van normen en aanbevelingen (art. 31 Auditwet)

Hierna zal kort worden ingegaan op deze verplichtingen, waarbij vooral aandacht zal worden besteed aan wijzigingen in vergelijking met de bestaande regelgeving.

B. Rechten en plichten

Onafhankelijkheid

De algemene bepalingen inzake onafhankelijkheid zijn opgenomen in de artikelen 12 tot 14 van de Auditwet. Deze bepalingen worden in de nieuwe Auditwet grotendeels herschreven in overeenstemming met de artikelen 22 en volgende van de richtlijn 2006/43/EG.

Zoals voorheen het geval was, dient een bedrijfsrevisor in de uitvoering van revisorale opdrachten de nodige zorg en volledige onafhankelijkheid in acht te nemen. Dit geldt eveneens voor elke persoon die zich in een positie bevindt waarbij hij directe of indirecte invloed kan uitoefenen op de uitkomst van de revisorale opdracht.

Zowel de onafhankelijkheid qua geesteshouding, als de onafhankelijkheid in schijn worden beklemtoond. Onafhankelijkheid qua geesteshouding omvat een morele houding van de bedrijfsrevisor waarbij *alleen* de overwegingen die voor de toevertrouwde taak van belang zijn, in aanmerking worden genomen bij de te nemen beslissingen in het kader van de uitvoering van een revisorale opdracht. De bedrijfsrevisor dient eveneens situaties en feiten te vermijden die in die mate van belang zijn dat zij een redelijk denkende en geïnformeerde derde ertoe kunnen brengen de bekwaamheid van de bedrijfsrevisor om objectief te handelen, in vraag te stellen (onafhankelijkheid in schijn). In die zin mag de bedrijfsrevisor geen opdracht

aanvaarden of voorzetten indien er, direct of indirect, een financiële, persoonlijke, zakelijke, arbeids- of andere relatie bestaat tussen hemzelf, zijn netwerk of iemand die invloed kan uitoefenen op de werkzaamheden van de bedrijfsrevisor en de entiteit waarvoor de revisorale opdracht wordt uitgeoefend, en een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij, met inachtneming van de getroffen veiligheidsmaatregelen, zou concluderen dat de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor in het gedrang komt.

De bedrijfsrevisor dient bovendien alle redelijkerwijs te verwachten maatregelen te nemen om te waarborgen dat de onafhankelijkheid bij de uitvoering van zijn revisorale opdrachten niet wordt beïnvloed door een potentieel belangenconflict, een zakelijke of een andere relatie waarbij hij of zijn netwerk betrokken is, of personen op wie de bedrijfsrevisor een beroep doet voor de uitvoering van zijn revisorale opdrachten.

Het is essentieel dat de bedrijfsrevisor alle bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid en de veiligheidsmaatregelen die hij heeft genomen om deze bedreigingen in te perken, documenteert en onderbouwt in zijn werkdocumenten.

In geval van overname of fusie van de door de commissaris te controleren vennootschap, heeft hij maximaal drie maanden de tijd om maatregelen te nemen ter beëindiging van eventuele bestaande belangen of relaties die zijn onafhankelijkheid zouden kunnen aantasten of om zijn onafhankelijkheid te beschermen.

Alvorens een opdracht te aanvaarden dient een bedrijfsrevisor zich ervan te vergewissen dat hij beschikt over de nodige bekwaamheid, medewerking, middelen en tijd die nodig zijn om de opdracht naar behoren uit te voeren. Hij mag geen opdracht aanvaarden indien hij hieraan niet kan voldoen. Ook tijdens zijn opdracht dient de bedrijfsrevisor voldoende tijd te besteden aan zijn opdracht en dient hij over voldoende personeel te beschikken. Indien hij een beroep doet op een externe deskundige, zal hij het verzoek en het ontvangen advies moeten documenteren.

Artikel 14 voorziet tot slot dat de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor eveneens dient te worden gerespecteerd door de aandeelhouders van het bedrijfsrevisorenkantoor en de leden van het bestuursorgaan van dit kantoor of van een verbonden persoon.

Professioneel-kritische instelling

Van de bedrijfsrevisor wordt verwacht dat hij tijdens de uitvoering van zijn opdracht, steeds een "professioneel-kritische instelling" aanhoudt.

Deze houding wordt gekenmerkt door een onderzoekende geest, oplettendheid voor omstandigheden die kunnen wijzen op mogelijke afwijkingen als gevolg van fouten of fraude, alsook een kritische beoordeling van de controle-informatie. Ongeacht de eerdere ervaringen met de eerlijkheid en de integriteit van de leiding van de gecontroleerde entiteit, houdt deze verplichting voor bedrijfsrevisoren in dat hij afwijkingen van materieel belang die het gevolg zijn van hetzij fouten, hetzij fraude moet kunnen onderkennen. Deze verplichting tot oplettendheid voor afwijkingen ten gevolge van fouten of fraude zal ongetwijfeld het debat of de bedrijfsrevisor een actieve dan wel passieve opsporingsverplichting heeft in geval van fraude heropenen[26].

De bedrijfsrevisor dient deze professioneel-kritische instelling te behouden, in het bijzonder

26 Over de rol van de commissaris inzake opsporen van fraude zie onder meer: *Algemene controlenormen IBR*, paragraaf 1.3.4. en IBR, *Controle-aanbeveling Fraude*; I. De Poorter, *Controle van financiële verslaggeving: revisoraal en overheidstoezicht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, nr. 121, p. 115; P. Leleu, S. Quintart, L. Acke en N. Houyoux, "De rol van de bedrijfsrevisor in de strijd tegen fraude: ISA-benadering", *Tax, Audit & Accountancy (TAA)* 2012/maart, 5.

bij de beoordeling van schattingen van de leiding met betrekking tot reële waarden, de waardevermindering van activa, voorzieningen en toekomstige kasstromen die relevant zijn voor het vermogen van de entiteit tot continuïteit van het bedrijf.

Financiële belangen

Vanzelfsprekend mag een bedrijfsrevisor nog steeds geen enkel financieel belang hebben in de entiteit waar de bedrijfsrevisor een revisorale opdracht uitvoert. Hij mag evenmin financiële instrumenten zoals aandelen of obligaties kopen of verkopen die worden uitgegeven door de vennootschap waarvan hij de financiële verslaggeving controleert. Rechten van deelneming in instellingen voor collectieve belegging, met inbegrip van pensioenfondsen of levensverzekeringen, zijn hiervan uitgesloten. Tevens is het ontvangen van geld, geschenken en gunsten van de entiteit of een verbonden entiteit, met uitzondering van de geringe voordelen die als verwaarloosbaar en onbeduidend worden beschouwd, alsook het geld ontvangen als de honoraria voor zijn opdrachten.

Deze verbodsbepalingen zijn eveneens van toepassing op:

a) het bedrijfsrevisorenkantoor, de vennoten, de aandeelhouders en de werknemers van dat bedrijfsrevisorenkantoor voor zover het de werknemers betreft die ten aanzien van de entiteiten waarvoor de revisorale opdracht wordt uitgevoerd, hieraan rechtstreeks deelnemen;
b) alle andere personen waarop de bedrijfsrevisor een beroep doet en die direct betrokken zijn bij de controlewerkzaamheden bij de betrokken onderneming; alsook
c) de personen die nauw verbonden zijn met de bedrijfsrevisor.

Nauw verbonden personen worden omschreven in de Memorie van toelichting als zijnde[27]:

a) de echtgenoot of echtgenote van de persoon met leidinggevende verantwoordelijkheid, dan wel de levenspartner van deze persoon die op grond van het nationale recht als gelijkwaardig met een echtgenoot of echtgenote wordt beschouwd;
b) kinderen die overeenkomstig het nationale recht onder de verantwoordelijkheid vallen van de persoon met leidinggevende verantwoordelijkheid;
c) andere familieleden van de persoon met leidinggevende verantwoordelijkheid die op de datum van de transactie in kwestie ten minste een jaar deel hebben uitgemaakt van hetzelfde huishouden als de betrokken persoon; en
d) een rechtspersoon, trust of personenvennootschap waarvan de leidinggevende verantwoordelijkheid berust bij een persoon met leidinggevende verantwoordelijkheid bij een emittent of onder a), b) en c) van dit punt, die rechtstreeks of middellijk onder de zeggenschap staat van een dergelijke persoon, die is opgericht ten gunste van een dergelijke persoon, of waarvan de economische belangen in wezen gelijkwaardig zijn aan die van een dergelijke persoon[28].

De bedrijfsrevisor ziet erop toe en documenteert dat hijzelf alsook de nauw gelieerde personen niet deelnemen in of op een andere wijze invloed uitoefenen op de uitkomst van de

27 Memorie van toelichting bij wetsontwerp nr. 54/2083 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54/2083/001, 35.
28 De Memorie van toelichting omschrijft het begrip "nauw gelieerde personen" in de zin van artikel 1, paragraaf 2, van de richtlijn 2004/72/EG van de Commissie; zie Memorie van toelichting bij wetsontwerp nr. 54/2083 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54/2083/001, 35.

revisorale opdracht uitgevoerd bij een bepaalde entiteit, indien zij:

- andere financiële instrumenten van de entiteit bezitten dan de belangen die onrechtstreeks worden gehouden via gediversifieerde instellingen voor collectieve belegging;
- financiële instrumenten bezitten van een verbonden entiteit waarvan de eigendom een belangenconflict kan veroorzaken, met uitzondering van de belangen die onrechtstreeks worden gehouden via gediversifieerde instellingen voor collectieve belegging; en
- een dienstverband bij deze entiteit hebben gehad of daarmee een zakelijke of andere relatie hebben gehad gedurende twee jaar voorafgaand aan de revisorale opdracht die een belangenconflict kan veroorzaken.

Organisatie van de werkzaamheden

De verplichting om *voor elke revisorale opdracht* een controledossier bij te houden is opgenomen in artikel 17 van de Auditwet.

Het controledossier dient te worden opgemaakt conform de bepalingen voorgeschreven in de Verordening (EU) nr. 537/2014 en desgevallend de toepasselijke *International Standards on Auditing* (ISA). Het omvat alle gegevens en documenten die van belang zijn ter ondersteuning van de revisorale opdracht, zodat een getrouwe weergave van de uitvoering van de opdracht kan worden verkregen, alsook de gegevens die zijn vastgelegd in toepassing van artikel 13 van de Auditwet, met name of hij voldoet aan de onafhankelijkheidsvereisten en of er sprake is van bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid en welke veiligheidsmaatregelen werden genomen om deze bedreigingen te beperken.

Uiterlijk 60 dagen na de datum van ondertekening van het verslag moet het controleverslag worden gesloten.
Het controledossier dient gedurende vijf jaar vanaf de datum van het verslag door de bedrijfsrevisor die de revisorale opdracht heeft uitgevoerd te worden bewaard.

Tevens bestaat de verplichting in hoofde van de bedrijfsrevisor om voor elke revisorale opdracht om een cliëntdossier bij te houden, dat minimaal de volgende gegevens bevat:

- de naam, het adres en de hoofdvestiging;
- in het geval van een bedrijfsrevisorenkantoor, de naam van de vaste vertegenwoordiger; en
- de in rekening gebrachte honoraria voor de revisorale opdracht en, in het geval van een wettelijke controle van de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening, de in rekening gebrachte honoraria voor andere diensten in een boekjaar, zowel van de commissaris als van de leden van het netwerk waartoe de commissaris behoort.

Interne organisatie

De organisatorische vereisten die minstens door het bedrijfsrevisorenkantoor dienen te worden gerespecteerd bij de uitvoering van de revisorale opdracht worden opgesomd in artikel 19 van de Auditwet.

Het betreffen onder meer vereisten omtrent de invoering van een intern kwaliteitbeheersingssysteem, organisatorische en administratieve regelingen om alle bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid te voorkomen, passende systemen, middelen en procedures om de continuïteit en regelmatigheid van zijn controlewerkzaamheden te waarborgen, invoering van een passend beloningsbeleid, evaluatie van de doeltreffendheid van de interne kwaliteitscontrolemechanismen, incidentregistratie, enz.

Wat de uitwerking van interne organisatiestructuren betreft, kan rekening worden gehouden met complexiteit en de omvang van de activiteiten van het revisorenkantoor.

Tot slot verplicht artikel 19, § 3 van de Auditwet de commissaris die tijdens zijn revisorale controle betekenisvolle inbreuken op de Auditwet, op de bepalingen van de wettelijke controle zoals opgenomen in het Wetboek van Vennootschappen alsook op de bepalingen van Verordening (EU) nr. 537/2014 vaststelt, deze registreert, inclusief alle gevolgen, alsook de maatregelen die zijn genomen om de inbreuk te beëindigen en op welke wijze intern de procedures binnen zijn kantoor werden aangepast. De commissaris stelt tevens een jaarverslag op met een overzicht van alle genomen maatregelen en maakt dit intern bekend. Ook de klachten dient de commissaris te registeren.

Honoraria

Resultaatsgebonden honoraria met betrekking tot de revisorale opdrachten zijn verboden. Dit verbod wordt door de wetgever nog meer verduidelijkt. Ongeacht de genomen veiligheidsmaatregelen, is het de commissaris of een lid van zijn netwerk niet toegelaten om opdrachten uit te voeren tegen vergoeding van resultaatsgebonden honoraria, wanneer opdrachten uitgevoerd worden door de commissaris of door een lid van zijn netwerk in een vennootschap waarin de commissaris belast is met de wettelijke controle, of in een vennootschap die haar controleert of die zij controleert binnen de Europese Unie.

Resultaatsgebonden honoraria zijn evenwel mogelijk wanneer revisorale opdrachten worden uitgevoerd bij een entiteit waar de wettelijke controle van de jaarrekening niet wordt uitgevoerd door een bedrijfsrevisor die met hetzelfde netwerk is verbonden. In de opdrachtbrief dienen de honoraria die resultaatsgebonden zijn te worden opgenomen, alsook maatregelen genomen om de bedreigingen inzake de onafhankelijkheid te mitigeren.

Opdrachtbrief

Het opmaken van een opdrachtbrief[29] wordt als een wettelijk verplichting opgenomen in artikel 21 van Auditwet voor alle revisorale opdrachten. De brief dient voorafgaand aan de uitvoering van eender welke opdracht te worden opgemaakt met een nauwkeurige beschrijving van de wederzijdse rechten en plichten van de cliënt en van de bedrijfsrevisor, desgevallend op basis van de ISA-norm 210, althans voor auditopdrachten.

Vaste vertegenwoordiger

Zoals in artikel 132 van het Wetboek van vennootschappen was opgenomen, verplicht artikel 22 van de Auditwet dat telkens een revisorale opdracht wordt toevertrouwd aan een bedrijfsrevisorenkantoor, een vaste vertegenwoordiger moet worden benoemd.

De vaste vertegenwoordiger dient handtekeningsbevoegdheid voor rekening van het bedrijfsrevisorenkantoor te hebben en moet actief betrokken worden bij de uitvoering van de revisorale opdracht. Artikel 22 regelt eveneens de interne rotatie voor vaste vertegenwoordigers benoemd in OOB's. De interne rotatie is verplicht binnen de zes jaar na de benoeming. Er is eveneens een afkoelingsperiode voorzien van minstens drie jaar alvorens de geroteerde bedrijfsrevisor opnieuw kan deelnemen aan de revisorale controle[30].

29 Over de opdrachtbrief zie onder meer: IBR, *Aanbeveling inzake de aanvaarding van een controleopdracht door een bedrijfsrevisor*, 4 februari 1985, 1.2.
30 Inzake rotatie, *cf.* artikel M. Bihain.

Transparantieverslag

Jaarlijks dienen bedrijfsrevisorenkantoren die OOB's controleren, een transparantieverslag openbaar te maken. Het transparantieverslag wordt opgemaakt conform de bepalingen voorzien in artikel 13 van de Auditverordening.

Het transparantieverslag omvat onder meer:

- de beschrijving van de juridische en eigendomsstructuur van het kantoor;
- een beschrijving van het netwerk waartoe hij behoort, de naam van alle revisoren die tot het netwerk behoren, de landen waarin het kantoor een centraal bestuur of statutaire zetel heeft, de totale omzet die het kantoren en de kantoren die binnen het netwerk behoren behalen met de wettelijke controle;
- een beschrijving van de bestuursstructuur van het auditkantoor;
- een beschrijving van de interne kwaliteitscontrolesystemen en een verklaring van het bestuursorgaan omtrent de doeltreffendheid ervan;
- de datum waarop de laatste kwaliteitscontrole heeft plaatsgevonden;
- een lijst van de OOB's waar het kantoor het afgelopen jaar wettelijke controles heeft verricht;
- een verklaring inzake onafhankelijkheid en de naleving ervan;
- een verklaring inzake het beleid aangaande permanente vorming van de revisoren;
- informatie omtrent de grondslagen van de beloning van de vennoten in het kantoor;
- een beschrijving van het rotatiebeleid; en
- informatie omtrent de totale omzet van het kantoor.

Aansprakelijkheid

Tot slot hernemen de artikelen 24 en 25 van de Auditwet de bepalingen inzake aansprakelijkheid zoals omschreven in het vroegere artikel 17 van de wet van 22 juli 1953.

De wettelijke aansprakelijkheidsbeperking, zoals opgenomen in artikel 17 van de wet van 22 juli 1953 wordt integraal overgenomen in artikel 24 van de Auditwet, alsook in artikel 140/1 van het Wetboek van vennootschappen. Het bepaalt dat revisoren overeenkomstig het gemeen recht aansprakelijk zijn voor de uitvoering van de opdrachten die hun door of krachtens de wet zijn toevertrouwd. Hun aansprakelijkheid is behoudens bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden beperkt tot 3 miljoen euro voor niet-OOB's en 12 miljoen euro voor de uitvoering van deze opdrachten bij OOB's[31]. De wetgever heeft het toepassingsgebied van deze aansprakelijkheidsbeperking uitgebreid tot alle OOB's, en niet enkel genoteerde vennootschappen. Deze aansprakelijkheid kan niet contractueel worden beperkt of uitgebreid.

Deze beperking is van toepassing op revisoren. Deze bepaling geldt ongeacht of hijzelf, dan wel één van zijn medewerkers de fout heeft begaan. De bedrijfsrevisor draagt immers de uiteindelijke verantwoordelijkheid voor de wettelijk aan hem opgedragen taken.

Deze bepaling is van toepassing op de opdrachten die de revisor door of krachtens de wet dient te vervullen. De door of krachtens de wet aan de bedrijfsrevisor toegekende taken zijn uitgebreid en het past niet in dit kader een limitatieve opsomming te geven. Dit omvat onder meer het toezicht dat de bedrijfsrevisor als commissaris uitoefent op de (geconsolideerde) jaarrekening, het verstrekken van inlichtingen aan de ondernemingsraad en andere "bijzondere" opdrachten zoals de controle op de niet-geldelijke inbreng, controle op de quasi-inbreng, controle op de beperking van het voorkeurrecht, controle op de toekenning van interim-dividenden, toezicht

31 Voor een meer uitgebreide analyse van de bestaande wettelijke regelgeving, zie: I. De Poorter, "De aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisoren beperkt", *TRV* 2006/5, 358-373.

op kapitaalverhoging bij openbare inschrijving, enz.

De drempel wordt berekend per toezichtstaak die wettelijk aan de revisor wordt toevertrouwd. Een element dat dus geen rol speelt in het bepalen van de drempel om de aansprakelijkheid te beperken, is de fout noch de zwaarte van de fout.

Indien er een college van commissarissen is samengesteld, dan gelden deze drempelbedragen voor elk van de commissarissen.

Indien de bedrijfsrevisor bewust heeft meegewerkt aan de fraude in de vennootschap, is hij nog steeds onbeperkt aansprakelijk voor zijn fouten. De wet voorziet namelijk in een uitzondering voor overtredingen gepleegd met bedrieglijk opzet of met oogmerk om te schaden.

Bedrijfsrevisoren zijn verplicht om hun burgerrechtelijke aansprakelijkheid te laten dekken door een adequate verzekering die minstens een dekking voorziet van drie miljoen euro (of twaalf miljoen euro voor opdrachten bij OOB's) en ten minste alle opdrachten die door of krachtens de wet aan de bedrijfsrevisoren zijn voorbehouden dekt. Deze bepalingen gelden eveneens indien een accountant wettelijk bevoegd is deze opdrachten te vervullen.

Betaling van jaarlijkse bijdragen en permanente vorming

Voor de financiering van de werkingskosten van het Instituut voorziet artikel 26 van de Auditwet dat de revisoren een jaarlijkse bijdrage dienen te betalen. De in België geregistreerde auditors en auditkantoren van een derde land dienen de kosten of bedrag verbonden aan hun inschrijving in het Belgisch openbaar register te betalen. Ook de verplichting voor de bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen om op continue wijze een permanente vorming volgen, zoals reeds vervat in artikel 14, § 4 van de wet van 22 juli 1953, is als deontologische verplichting in artikel 27 van de Auditwet opgenomen.

C. Onverenigbaarheden

De wettelijke onverenigbaarheden zoals opgenomen in de artikelen 13 en volgende van de wet van 22 juli 1953 worden grotendeels overgenomen in de artikelen 29 en 30 van de Auditwet.

Er is een algemeen verbod voor bedrijfsrevisoren om werkzaamheden uit te oefenen die onverenigbaar zijn met de waardigheid en de onafhankelijkheid van zijn functie. Bovendien zijn er de specifieke verbodsbepalingen zoals de functie van werknemer (behalve bij een andere bedrijfsrevisor en in het onderwijs) en het uitoefenen van een handelsactiviteit (behalve mandaat van bestuurder in burgerlijke vennootschappen die de rechtsvorm van een handelsvennootschap hebben aangenomen en behoudens afwijking toegestaan door het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren).

Tevens geldt nog steeds het verbod om de functie van minister of staatssecretaris te bekleden.

Artikel 30 voorziet tot slot het algemeen gebruik toegestaan door het Instituut waarbij bedrijfsrevisoren-natuurlijke personen hun titel mogen behouden in geval van een tijdelijke verhindering om hun revisorale opdrachten uit te oefenen omwille van onverenigbaarheidsredenen als bedoeld in artikel 29. Diegenen die tijdelijk verhinderd zijn zullen ook verminderde bijdrage moeten betalen. Zij blijven evenwel onderworpen aan de rechten en plichten van toepassing op de bedrijfsrevisor.

Controleverklaring

Het afleveren van een controleverklaring blijft de hoeksteen van de wettelijke controle van

een commissaris. Gezien "*het meer informatief maken van de controleverklaring voor de investeerders, door hen relevante informatie te verschaffen over de gecontroleerde onderneming die verder gaan dan de eenvoudige standaardbesluiten betreffende de jaarrekening*", één van de pijlers van de Europese audithervorming betreft, heeft de Belgische hervorming bijgevolg ook een weerslag op de structuur en de inhoud van het controleverslag dat de commissaris na zijn wettelijke controleopdracht oplevert.

De artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen werden in die zin aangepast.

De meeste aanpassingen zijn louter formeel en hebben in hoofdzaak betrekking op onderwerpen die misschien niet expliciet in het Wetboek van vennootschappen waren opgenomen, maar wel gangbare praktijk zijn.

Bovendien bevatten de controleverslagen van alle bedrijfsrevisoren voortaan bepaalde aanvullende informatieverplichtingen onder meer betreffende:

- de benoemingsprocedure van de commissarissen (vermelding of er al dan niet een auditcomité en/of ondernemingsraad bestaat) alsook de datum van de benoeming van de commissaris en de termijn van zijn opdracht (mandaat van drie jaar dat afloopt na de algemene vergadering van ...) en het aantal opeenvolgende boekjaren dat de bedrijfsrevisor reeds commissaris is van de vennootschap sinds zijn eerste benoeming;
- een *verklaring* betreffende eventuele materiële onzekerheden die verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die mogelijk aanzienlijke twijfel doen rijzen over het vermogen van de vennootschap om haar bedrijfsactiviteiten voort te zetten;
- een verklaring van de commissaris dat hij geen opdrachten heeft verricht die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening en dat hij in de loop van zijn mandaat onafhankelijke is gebleven tegenover de vennootschap, alsook zijn honoraria die hij heeft ontvangen voor bijkomende opdrachten en verenigbaar zijn met artikel 134 van het Wetboek vennootschappen correct zijn vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de jaarrekening. Indien dit niet het geval is, vermeldt de commissaris de gedetailleerde informatie zelf in zijn controleverslag; en
- de vermelding van de vestigingsplaats van de commissaris.

In het bijzonder wordt artikel 144, § 1 als volgt herschreven:

"Art. 144. § 1. Het verslag van de commissarissen bedoeld in artikel 143, lid 1, moet minstens volgende elementen bevatten:

1° een inleiding, waarin ten minste wordt vermeld op welke jaarrekening de wettelijke controle betrekking heeft, welke vennootschap onderworpen is aan de wettelijke controle, wie tussenkomt in de benoemingsprocedure van de commissarissen bedoeld in artikel 130, de datum van de benoeming van de commissarissen, de termijn van hun mandaat, het aantal opeenvolgende boekjaren dat het bedrijfsrevisorenkantoor of het geregistreerd auditkantoor, of, bij gebrek eraan, de bedrijfsrevisor belast is met de wettelijke controle van de jaarrekening van de vennootschap sinds de eerste benoeming, en volgens welk boekhoudkundig referentiestelsel de jaarrekening werd opgesteld, alsook de periode waarop de jaarrekening betrekking heeft;

2° een beschrijving van de reikwijdte van de controle, waarin ten minste wordt aangegeven welke normen voor de controle bij de uitvoering ervan zijn in acht genomen en of zij van het bestuursorgaan en aangestelden van de vennootschap de toelichtingen en de

informatie hebben bekomen die nodig is voor hun controle;

3° een vermelding die aangeeft dat de boekhouding is gevoerd in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die daarop van toepassing zijn;

4° een oordeel waarin de commissarissen aangeven of volgens hen de jaarrekening een getrouw beeld geeft van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de vennootschap overeenkomstig het toepasselijk boekhoudkundig referentiestelsel en, in voorkomend geval, of de jaarrekening aan de wettelijke vereisten voldoet. Het oordeel kan de vorm aannemen van een oordeel zonder voorbehoud, een oordeel met voorbehoud, een afkeurend oordeel, of indien de commissarissen zich geen oordeel kunnen vormen, een onthoudende verklaring;

5° een verwijzing naar bepaalde aangelegenheden waarop de commissarissen in het bijzonder de aandacht vestigen ongeacht of al dan niet een voorbehoud werd opgenomen in het oordeel;

6° een oordeel dat aangeeft of het jaarverslag in overeenstemming is met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en of het is opgesteld overeenkomstig de artikelen 95 en 96;

7° een verklaring betreffende materiële onzekerheden die verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die mogelijk aanzienlijke twijfel doen rijzen over het vermogen van de vennootschap om haar bedrijfsactiviteiten voort te zetten;

8° een vermelding die aangeeft of de resultaatverwerking die aan de algemene vergadering wordt voorgelegd, in overeenstemming is met de statuten en met dit Wetboek;

9° de vermelding of zij kennis hebben gekregen van verrichtingen gedaan of beslissingen genomen met overtreding van de statuten of van de bepalingen van dit Wetboek. Deze laatste vermelding kan echter worden weggelaten wanneer de openbaarmaking van de overtreding aan de vennootschap onverantwoorde schade kan berokkenen, onder meer omdat het bestuursorgaan gepaste maatregelen heeft genomen om de aldus ontstane onwettige toestand te verhelpen;

10° een vermelding die aangeeft of de documenten die overeenkomstig artikel 100, § 1, 5°, 6°/1, 6°/2 en § 2 moeten worden neergelegd zowel qua vorm als inhoud de door dit Wetboek verplichte informatie bevatten;

11° een vermelding ter bevestiging, enerzijds, dat zij geen opdrachten hebben verricht die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening en dat zij in de loop van hun mandaat onafhankelijk zijn gebleven tegenover de vennootschap en, anderzijds, dat de bedragen voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 134 desgevallend correct zijn vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de jaarrekening. Indien dit niet het geval is, vermelden de commissarissen de gedetailleerde informatie zelf in hun verslag van commissaris(sen);

12° een vermelding van de vestigingsplaats van de commissaris(sen).

Het verslag wordt ondertekend en gedagtekend door de commissarissen."

Deze verplichtingen zijn van toepassing op alle vennootschappen die een commissaris hebben benoemd, ongeacht of het al dan niet OOB betreft. Het controleverslag van OOB's dient evenwel bovendien de in artikel 10 van de Auditverordening vermelde bepalingen te bevatten.

Door de controleverklaring uit te breiden met deze bijkomende verplichte verklaringen, beoogt de Europese wetgever dat de

controleverklaring gefundeerd is en goed onderbouwd is om op die manier het vertrouwen van de belanghebbenden in de financiële verslaggeving te vergroten[32].

Eén van de meest spraakmakende verplichtingen voor OOB's, ligt ongetwijfeld vervat in artikel 10, 5° van de Auditverordening, met name de vermelding van de zogenaamde *Key Audit Matters* (KAM's). Ter ondersteuning van het "auditoordeel" dient het controleverslag een beschrijving te bevatten van de meest significante ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, met inbegrip van ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. Eveneens dient de reactie van de auditor op die risico's te worden weergegeven, alsook belangrijke opmerkingen in verband met die risico's of een duidelijke verwijzing naar de desbetreffende vermeldingen ervan in de financiële verslaggeving.

Voor OOB's vloeit de verplichting rechtstreeks voort uit artikel 10 van de Auditverordening die een – zoals hoger reeds aangeduid – directe werking heeft.

Indien de wettelijke controle is toevertrouwd aan een bedrijfsrevisorenkantoor of aan een geregistreerd auditkantoor, wordt het verslag over de wettelijke controle van de jaarrekening ondertekend door ten minste de vaste vertegenwoordiger die de wettelijke controle van de rekeningen uitvoert namens het bedrijfsrevisorenkantoor of het geregistreerd auditkantoor.

Er werden tevens bepalingen in geval van gezamenlijke controle door meerdere commissarissen ingevoerd.

De Auditverordening moedigt trouwens de benoeming van meer dan één auditor of auditkantoor voor de wettelijke controle aan, onder meer om de concurrentie op de markt te vergroten:

"*De benoeming van meer dan één wettelijke auditor of auditkantoor door organisaties van openbaar belang zou de professioneel-kritische instelling versterken en de kwaliteit van de controles helpen te verhogen. Deze maatregel, in combinatie met de aanwezigheid van kleinere auditkantoren in de auditmarkt, zou ook de ontwikkeling van de capaciteit van zulke kantoren bevorderen en aldus bijdragen tot een ruimere keuze aan wettelijke auditors en auditkantoren voor organisaties van openbaar belang. Deze moeten daarom worden aangemoedigd en gestimuleerd om meer dan één wettelijke auditor of auditkantoor te benoemen voor de uitvoering van de wettelijke controle*[33]".

De Belgische wetgever heeft er desalniettemin niet voor geopteerd om gezamenlijke controle te verplichten zoals dit in sommige andere lidstaten het geval is[34].

Indien de wettelijke controle is toevertrouwd aan meer dan één commissaris, dienen de commissarissen allen akkoord te gaan met de resultaten van de wettelijke controle. Zij dienen een gezamenlijk verslag over de wettelijke controle van de jaarrekening en een gezamenlijk oordeel af te leveren. Mocht één van de commissarissen een afwijkende opinie er op na houden, dan dient hij zijn mening in een afzonderlijke paragraaf van het verslag met vermelding van de redenen voor het verschil van mening te vermelden. Het verslag over de wettelijke controle van de jaarrekening moet bovendien door alle commissarissen worden ondertekend.

Om artikel 25*bis* van de richtlijn 2006/43/EG om te zetten in het Belgisch recht werd een

32 Overweging 13 Auditverordening.

33 Overweging 20 Auditverordening.

34 Memorie van toelichting bij wetsontwerp nr. 54/2083 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2083/001, 81-84.

vierde paragraaf toegevoegd aan artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen dat bepaalt dat de wettelijke controle geen zekerheid biedt omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de vennootschap, noch van de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorgaan de bedrijfsvoering van de vennootschap ter hand heeft genomen of zal nemen.

Nieuw is tot slot dat artikel 143 van het Wetboek van vennootschappen voorziet in een "wettelijk statuut" voor een verslag van niet-bevinding. Indien het bestuursorgaan in gebreke blijft om één maand voor de algemene vergadering (of 45 dagen voor beursgenoteerde vennootschappen) de nodige stukken aan de commissaris ter beschikking te stellen die hem in staat moeten stellen zijn controleverslag op te maken, dient de commissaris een verslag van niet-bevinding op te maken indien hij niet in staat is zijn controleverslag tijdig ter beschikking te stellen.

Het verslag van niet-bevinding is bestemd voor de algemene vergadering en gericht aan het bestuursorgaan.

Besluit

De Europese audithervorming heeft een aanzienlijke impact op de huidige Belgische wetgeving inzake het revisoraat. Onder meer de structuur van de toepasselijke wet- en regelgeving worden hierdoor gewijzigd met inbegrip van het Wetboek van vennootschappen. Wijzigingen in de controleverklaring dienen de informatieve waarde ervan te verbeteren. Toch worden ook de auditcomités er niet van gespaard om toe te zien op de werkzaamheden van de commissaris. De doelstellingen van de audithervorming zijn ambitieus. De toekomst zal uitwijzen of de wijzigingen adequaat blijken om deze te behalen.

23

DE TOEGENOMEN ONAFHANKELIJKHEIDSVEREISTEN VOOR DE COMMISSARIS: EXTERNE ROTATIE EN NIET-CONTROLEDIENSTEN

MARC BIHAIN

Secretaris-generaal van het IBR

EXTERNE ROTATIE

Inleiding

Externe rotatie was voor eurocommissaris Barnier een van de speerpunten van de Europese audithervorming. Over dit onderwerp is reeds heel wat inkt gevloeid en heeft aanleiding gegeven tot tal van discussies binnen auditkantoren en bedrijven omdat het nut ervan nog niet bewezen is.

Het is echter niet de bedoeling om in dit artikel de argumenten pro en contra nog eens de revue te laten passeren. Die externe rotatie is inmiddels juridische werkelijkheid geworden (zowel in het Europees recht als in het nationaal recht van de lidstaten van de Europese Unie) en we willen dan ook veeleer de beroepsbeoefenaars en de leden van de auditcomités meer informatie bieden over de werking hiervan, over de regels die in acht moeten worden genomen en over de eventuele valkuilen.

"Externe rotatie" betekent dat het auditkantoor dat belast is met de uitvoering van het mandaat van commissaris na een bepaalde periode verplicht moet worden vervangen. Anders dan de "interne rotatie" dus, waarbij het auditkantoor op het einde van een bepaalde periode – korter dan bij de externe rotatie – de persoon moet vervangen die het kantoor vertegenwoordigt in de uitoefening van het mandaat van commissaris, maar waarbij het kantoor wel de mandaathouder blijft.

Volgens de Europese instanties zal de verplichte externe rotatie de onafhankelijkheid en het professioneel scepticisme van de commissarissen verbeteren en zo bijdragen tot een betere auditkwaliteit voor alle belanghebbenden, hetgeen dan ook het hoofddoel is van de Europese audithervorming.

Analyse van de gevolgen van de verplichte externe rotatie

A. Europees wetgevend kader

De bepalingen inzake de verplichte externe rotatie van auditkantoren zijn opgenomen in artikel 17 van de Europese verordening nr. 537/2014, dat met betrekking tot organisaties van openbaar belang (OOB's) het volgende bepaalt:

- de opdracht van een wettelijke auditor van een OOB heeft een duur van ten minste 1 jaar en kan worden verlengd;
- de lidstaten kunnen bepalen dat deze eerste opdracht een duur van meer dan 1 jaar heeft;

- de duur van de eerste opdracht van wettelijke controle van de rekeningen of van die opdracht en eventuele verlengingen mag in totaal niet meer dan 10 jaar bedragen;
- de lidstaten kunnen een maximumduur van minder dan 10 jaar vaststellen;
- de lidstaten kunnen de maximumduur van deze opeenvolgende controle-opdrachten verlengen tot maximaal 20 jaar (of + 10 jaar) indien een openbare aanbesteding beantwoordt aan de voorwaarden van artikel 16 van de Europese verordening wordt uitgevoerd na het verstrijken van de initiële maximumduur van 10 jaar;
- de lidstaten kunnen de maximumduur van deze opeenvolgende controle-opdrachten verlengen tot maximaal 24 jaar (of + 14 jaar) indien, na het verstrijken van de maximumduur van 10 jaar, meerdere auditoren tegelijk worden aangesteld met het oog op een gezamenlijke controleverklaring (college van commissarissen);
- de maximumduur van 10 jaar mag alleen worden verlengd (tot 20 of 24 jaar) indien dit, op aanbeveling van het auditcomité, door de raad van bestuur wordt voorgesteld en dit voorstel wordt goedgekeurd door de algemene vergadering;
- op uitzonderlijke basis kan de gecontroleerde entiteit aan de overheid die bevoegd is voor het publiek toezicht op de wettelijke auditoren een bijkomende verlenging van 2 jaar vragen na afloop van de maximumduur van 10 jaar (of, naargelang het geval, 20 jaar / 24 jaar); en
- een afkoelingsperiode (*cooling off*) van 4 jaar is voorzien voor het aftredend kantoor (artikel 17, § 3 van de Europese verordening).

Artikel 16 van de Europese verordening bepaalt op zijn beurt (ook voor OOB's) dat, behalve in het geval van een verlenging van de controleopdracht conform artikel 17, § 1 en § 2, het auditcomité aan het bestuursorgaan een aanbeveling dient te doen die aan de onderstaande voorwaarden voldoet:

- de aanbeveling bevat ten minste 2 keuzemogelijkheden en geeft onder deze mogelijkheden de voorkeur voor de ene of de andere weer met reden omkleed;
- de gecontroleerde entiteit is vrij alle auditkantoren uit te nodigen om offertes voor diensten in te dienen, op voorwaarde dat de openbare aanbesteding op geen enkele wijze de deelname aan de selectieprocedure verhindert van kantoren die minder dan 15 % van de totale honoraria voor controles hebben ontvangen van OOB's;
- er worden documenten opgesteld die inzicht geven in de werkzaamheden van de gecontroleerde entiteit en het uit te voeren controle. Deze documenten moeten transparante en niet-discriminerende selectiecriteria bevatten die zullen worden gebruikt om de ingediende offertes te beoordelen;
- het staat de gecontroleerde entiteit vrij de selectieprocedure vast te stellen en zij mag in de loop van de procedure directe onderhandelingen voeren met geïnteresseerde inschrijvers;
- de offertes worden beoordeeld overeenkomstig de vooraf in de aanbestedingsdocumenten vastgelegde selectiecriteria;
- de gecontroleerde entiteit bereidt een verslag voor over de conclusies van de selectieprocedure, dat door het auditcomité wordt gevalideerd. De gecontroleerde entiteit en het auditcomité houden rekening met de bevindingen of conclusies van de inspectieverslagen over de kandidaat-wettelijke auditor of het kandidaat-auditkantoor die door de bevoegde overheid worden gepubliceerd (in België gaat het om het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren); en

– de gecontroleerde entiteit kan, op verzoek van de toezichtsautoriteiten, aantonen dat de selectieprocedure op een eerlijke wijze is uitgevoerd.

Bij lezing van deze bepalingen van het Europees recht kunnen we al de volgende eerste conclusies trekken:

– externe rotatie is enkel verplicht voor OBB's, d.w.z. beursgenoteerde vennootschappen, kredietinstellingen (al dan niet beursgenoteerd) en verzekeringsmaatschappijen (al dan niet beursgenoteerd). De Belgische wetgever heeft hier de vereffeningsinstellingen en de met vereffeningsinstellingen gelijkgestelde instellingen aan toegevoegd[1]. Er bestaan in België ongeveer 350 OOB's. De verplichte externe rotatie geldt dus normaal gezien niet voor de overgrote meerderheid van de gecontroleerde vennootschappen. Aangezien vennootschappen die een groep vormen echter meestal een beroep doen op hetzelfde netwerk van auditors voor de wettelijke controle van al hun rekeningen, lijkt het erop dat externe rotatie een grote impact zal hebben op dochterondernemingen van beursgenoteerde groepen die geen OOB's zijn. We komen daar later op terug in het deel over extraterritorialiteit; en
– de Europese verordening is zeer precies en prescriptief. Toch laat ze – en dit is zeer opmerkelijk vanuit juridisch-technisch oogpunt – veel ruimte aan de lidstaten, die zich zo ofwel zeer streng of veeleer zeer liberaal kunnen opstellen. Op dit vlak leidt de hervorming helemaal niet tot een harmonisatie van de goede auditpraktijken en heeft ze het werk van de auditor en de bedrijven er zelfs aanzienlijk (en nodeloos) complexer op gemaakt.

1 Art. 4/1 (nieuw) W. Venn.

B. Belgisch wetgevend kader

Behoud van de duur van de mandaten op drie jaar

Vóór de wet van 29 juni 2016 hadden auditmandaten in België een duur van drie jaar en dit was zowel een minimum- als een maximumduur[2]. Mandaten konden worden verlengd zonder beperking in de tijd en daarbij werd geen onderscheid gemaakt tussen OOB's en niet-OOB's. "Drie jaar" dient hierbij wel te worden begrepen als "drie boekjaren".

De commissarissen worden benoemd door de algemene vergadering onder de bedrijfsrevisoren die zijn ingeschreven in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR), waarin alle natuurlijke personen en entiteiten zijn ingeschreven die de hoedanigheid van bedrijfsrevisor hebben ontvangen[3]. Indien de vennootschap krachtens de wet verplicht is om een auditcomité op te richten, wordt het voorstel voor benoeming tot commissaris, dat door het bestuursorgaan aan de algemene vergadering wordt gericht, geformuleerd op voorstel van het auditcomité[4].

Aangezien de Europese verordening op 17 juni 2016 onmiddellijk in werking is getreden in de hele Europese Unie, diende België nog tijdens de maand juni een wetsbepaling in te voeren om de door deze verordening toegelaten opties te lichten. Artikelen 90 en 91 van de wet van 29 juni 2016 houdende diverse bepalingen inzake economie[5] wijzigen zo het Wetboek van vennootschappen als volgt.

Om te beginnen wordt de duur van het mandaat van commissaris behouden op drie jaar voor alle controleopdrachten (OOB en niet-OOB). Hierdoor laat de Belgische wetgever niet toe dat er ten volle gebruik wordt gemaakt van de

2 Art. 135 W. Venn.
3 Art. 10, § 1 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, *BS* 13 december 2016.
4 Art. 130 W. Venn.
5 *BS* 6 juli 2016.

maximumtermijn van tien jaar zoals voorzien in de Europese verordening. We komen hier later op terug.

Behoud van de procedure voor benoeming van de commissaris en versterking van de rol van het auditcomité

De procedure voor benoeming van de commissaris wordt gehandhaafd: het initiatief voor de benoeming blijft bij de raad van bestuur. Anderzijds blijft de beslissingsbevoegdheid bij de algemene vergadering. In het Belgisch recht dient men voortaan echter binnen de OOB's, rekening te houden met de Europese verordening, die de rol van het auditcomité in deze benoemingsprocedure aanzienlijk versterkt en strikt regelt.

Zo dient het auditcomité in het geval van OOB's, behalve in bepaalde gevallen van verlenging van het mandaat, een aanbeveling te doen aan de raad van bestuur met ten minste twee keuzemogelijkheden voor de controleopdracht en met een gemotiveerde voorkeur voor een daarvan.

Bovendien moet het auditcomité verklaren dat zijn aanbeveling niet is beïnvloed door een derde partij en dat het comité geen gelijkaardige clausule als bedoeld in artikel 16, § 6 van de Europese verordening is opgelegd. Het gaat om de bepalingen die tot gevolg hebben dat de keuze van de algemene vergadering wordt beperkt tot bepaalde categorieën of lijsten van auditors. Artikel 130, § 5 van het Wetboek van vennootschappen bepaalt in dit verband dat alle contractuele bepalingen die de keuze van de algemene vergadering beperken tot bepaalde categorieën of lijsten van bedrijfsrevisoren of auditkantoren nietig zijn.

De aanbeveling van het auditcomité wordt uitgewerkt na afloop van een selectieprocedure (*tender*), die beantwoordt aan de voorwaarden van artikel 16, § 3 van de Europese verordening, d.w.z. aanbestedingsdocumenten die de kantoren die een offerte indienen in staat stellen de werkzaamheden van de gecontroleerde entiteit en het uit te voeren type wettelijke controle te begrijpen.

Bijgevolg is het gebruik van een aanbesteding steeds verplicht voor de benoeming van een commissaris binnen een OOB (behalve in bepaalde gevallen van verlenging van het mandaat). De aanbestedingsdocumenten moeten transparante en niet-discriminerende selectiecriteria bevatten, die de gecontroleerde entiteit gebruikt om de ingediende offertes te beoordelen.

Het staat de gecontroleerde vennootschap vrij de selectiecriteria vast te leggen die ze wil gebruiken. Deze criteria mogen echter op geen enkele wijze kantoren uitsluiten waarvan de honoraria voor controles van OOB's lager liggen dan 15 % van de totale honoraria voor controles. De bedoeling is zo om clausules of praktijken te verbieden die ervoor zorgen dat kantoren met een beperkte ervaring in OOB-dossiers op mechanische wijze worden uitgesloten. Niets belet de gecontroleerde vennootschap echter te voorzien in criteria die bepalen dat het auditkantoor moet aantonen dat het beschikt over de organisatie, de middelen en de ervaring die nodig zijn om het mandaat correct uit te voeren.

Wij merken ook op dat de aanbestedingsprocedure zoals bedoeld in artikel 16, § 3 van de Europese verordening geen openbare procedure is en dat het de gecontroleerde entiteit vrij staat auditkantoren uit te nodigen om een offerte in te dienen. Het gaat dus om "niet-openbare" aanbestedingen die moeten worden georganiseerd onder het toezicht van het auditcomité, dat krachtens de Europese verordening belast is met het tot een goed einde brengen van de hierboven beschreven selectieprocedure. Op verzoek van het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren moet de gecontroleerde vennootschap kunnen aantonen dat deze selectieprocedure op eerlijke wijze werd uitgevoerd. Het auditcomité moet bij

de opmaak van het bestek dan ook bijzondere aandacht besteden aan de gehanteerde selectiecriteria en hun eventuele weging.

In de veronderstelling dat er een ondernemingsraad bestaat, moet deze – zoals vandaag al het geval is – beraadslagen over de benoeming van de commissaris op initiatief van de raad van bestuur en een beslissing nemen met een dubbele meerderheid van de werkgever- en werknemersvertegenwoordigers. Met betrekking tot deze beraadslaging bepaalt artikel 156 van het Wetboek van vennootschappen dat de raad van bestuur voortaan de aanbeveling van het auditcomité ter informatie overmaakt aan de ondernemingsraad, samen met de essentiële punten van de documenten die betrekking hebben op de organisatie van de selectieprocedure, met inbegrip van de selectiecriteria. Als het voorstel van de raad van bestuur afwijkt van de aanbeveling van het auditcomité, dan is een motivering vereist waarbij de raad van bestuur uiteenzet om welke redenen de aanbeveling van het auditcomité niet is gevolgd. In dit geval maakt de raad van bestuur aan de ondernemingsraad de informatie over die hij aan de algemene vergadering zal verstrekken.

Indien de procedure tot benoeming van de commissaris zoals hierboven beschreven niet in acht wordt genomen, dan is de benoeming nietig. De nietigheid wordt uitgesproken door de voorzitter van de rechtbank van koophandel van de zetel van de vennootschap, zetelend zoals in kort geding.

Maximumduur van de opeenvolgende mandaten door eenzelfde auditkantoor

Het nieuwe artikel 132/1 van het Wetboek van vennootschappen bepaalt het volgende: "*De commissaris belast met een opdracht van wettelijke controle van een organisatie van openbaar belang (...) kan niet meer dan drie opeenvolgende mandaten bij dezelfde organisatie uitoefenen, hetgeen aldus een maximale duur van negen jaar omvat.*"

De verlenging van het mandaat van commissaris (na afloop van het derde of zesde jaar) is onderworpen aan een veel eenvoudigere procedure dan deze hierboven beschreven. Het is niet nodig om de markt te raadplegen door middel van een aanbesteding. Een gewone aanbeveling van het auditcomité volstaat. Voor het overige geldt de klassieke procedure: voorstel door het bestuursorgaan en beslissing door de algemene vergadering, in voorkomend geval voorafgegaan door de tussenkomt van de ondernemingsraad, overeenkomstig artikel 156 van het Wetboek van vennootschappen.

Na afloop van het derde mandaat – dus na negen jaar – kan het mandaat van het huidige auditkantoor worden verlengd voor opnieuw drie mandaten op voorwaarde dat de gecontroleerde entiteit een – ditmaal "openbare" – aanbestedingsprocedure organiseert. Zo wordt de maximumduur van controle van een OOB door hetzelfde auditkantoor verlengd tot 18 jaar of in totaal 6 opeenvolgende mandaten.

De aanbestedingsprocedure moet "openbaar" zijn opdat de gecontroleerde vennootschap het voor de commissaris in functie mogelijk zou maken zijn mandaat voort te zetten nadat het bestuursorgaan hem in mededinging heeft gesteld met andere bedrijfsrevisoren, ook als deze niet uitdrukkelijk worden uitgenodigd door de gecontroleerde vennootschap. Het gaat echter niet om een aanbesteding die beantwoordt aan de bepalingen van de wetgeving betreffende overheidsopdrachten (behalve ingeval deze wetgeving specifiek toepasselijk is op de gecontroleerde vennootschap). De Hoge Raad voor de Economische Beroepen (HREB) heeft deze interpretatie uitdrukkelijk bevestigd in zijn advies van 15 juni 2016[6].

Een aanbesteding is "openbaar" als de gecontroleerde vennootschap er een zekere openbaarheid aan geeft. In zijn bovenvermeld advies van 15 juni 2016 geeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen aan dat het

6 Advies van de HREB van 15 juni 2016, nr. 20, te raadplegen via de volgende link: http://www.cspe.be/ysite/pdf/rotation-externe-avis-cspe-15-06-2016.pdf.

volstaat dat de gecontroleerde vennootschap op haar website meedeelt dat het mandaat van de commissaris in functie ten einde loopt, zonder verdere voorwaarden vast te leggen betreffende deze openbaarmaking.

Dit betekent niet dat het bestek rechtstreeks toegankelijk wordt als gevolg van deze aankondigingen, maar wel dat alle auditkantoren de mogelijkheid hebben om contact op te nemen met de te controleren vennootschap om te laten weten interesse te hebben in het mandaat van commissaris en inlichtingen in te winnen over het bestek.

Een andere methode om de maximale controletermijn te verlengen na de periode van negen jaar bestaat in de toevoeging van een ander kantoor na afloop van deze termijn om zo een college van commissarissen te vormen. In een dergelijk geval wordt de maximale controletermijn verlengd tot 24 jaar (9 + 15), of in totaal 8 opeenvolgende mandaten.

Voor de benoeming van deze tweede commissaris hoeft de commissaris in functie niets te ondernemen. Het is het bestuursorgaan van de gecontroleerde vennootschap dat op zoek moet gaan naar een auditkantoor dat in een college wil samenwerken met de commissaris in functie. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen verklaart in zijn advies[7] dat de OOB "*via het bestuursorgaan contact opneemt met meerdere bedrijfsrevisoren die een college zouden kunnen vormen met de commissaris in functie om zo een college te vormen conform de voorwaarden van het bestuursorgaan*". Door te bepalen dat het bestuursorgaan contact moet opnemen met meerdere kantoren bevestigt de Hoge Raad voor de Economische Beroepen dat de procedure voor selectie van deze tweede commissaris moet verlopen conform de niet-openbare aanbestedingsprocedure. Deze interpretatie beantwoordt aan de Vragen en Antwoorden (*FAQ*) die de *European Contact Group* heeft gepubliceerd en waar te lezen staat dat, terwijl een *tender* is vereist om de tweede commissaris te benoemen, geen aanbesteding is vereist om het mandaat van de commissaris in functie te verlengen[8].

Nog steeds volgens de Hoge Raad voor de Economische Beroepen is de commissaris in functie uiteraard niet gehouden ermee in te stemmen een college te vormen met een andere commissaris zo hij dat niet wenst, vooral in het licht van de inachtneming van de deontologische regels en de verplichtingen inzake de afgifte van een gemeenschappelijke controleverklaring.

Wanneer de maximumtermijnen voor verlenging zijn uitgeput (naargelang het geval na 18 of na 24 jaar), moet de gecontroleerde entiteit een nieuwe commissaris aanwijzen via een niet-openbare aanbesteding waaraan de commissaris in functie niet mag deelnemen.

In dit verband voorziet de wet in een afkoelingsperiode (*cooling off*) van vier jaar voor de commissaris in functie en zijn binnen de Europese Unie gevestigde netwerk. Deze afkoelingsperiode van vier jaar zoals voorzien door de Europese verordening komt in België in het algemeen overeen met twee auditmandaten of een periode van zes jaar.

Bij wijze van uitzondering echter, en zelfs wanneer de maximumtermijnen van verlenging uitgeput zijn (18/24 jaar), kan de gecontroleerde entiteit alsnog een afwijking vragen aan het College van toezicht van de bedrijfsrevisoren om de commissaris in functie te benoemen voor een nieuwe controleopdracht. De duur van dit nieuw mandaat bedraagt ten hoogste twee jaar. Het gaat duidelijk om een afwijkingsregeling van uitzonderlijke aard ten opzichte van het mandaat voor drie jaar zoals voorzien in het Wetboek van vennootschappen.

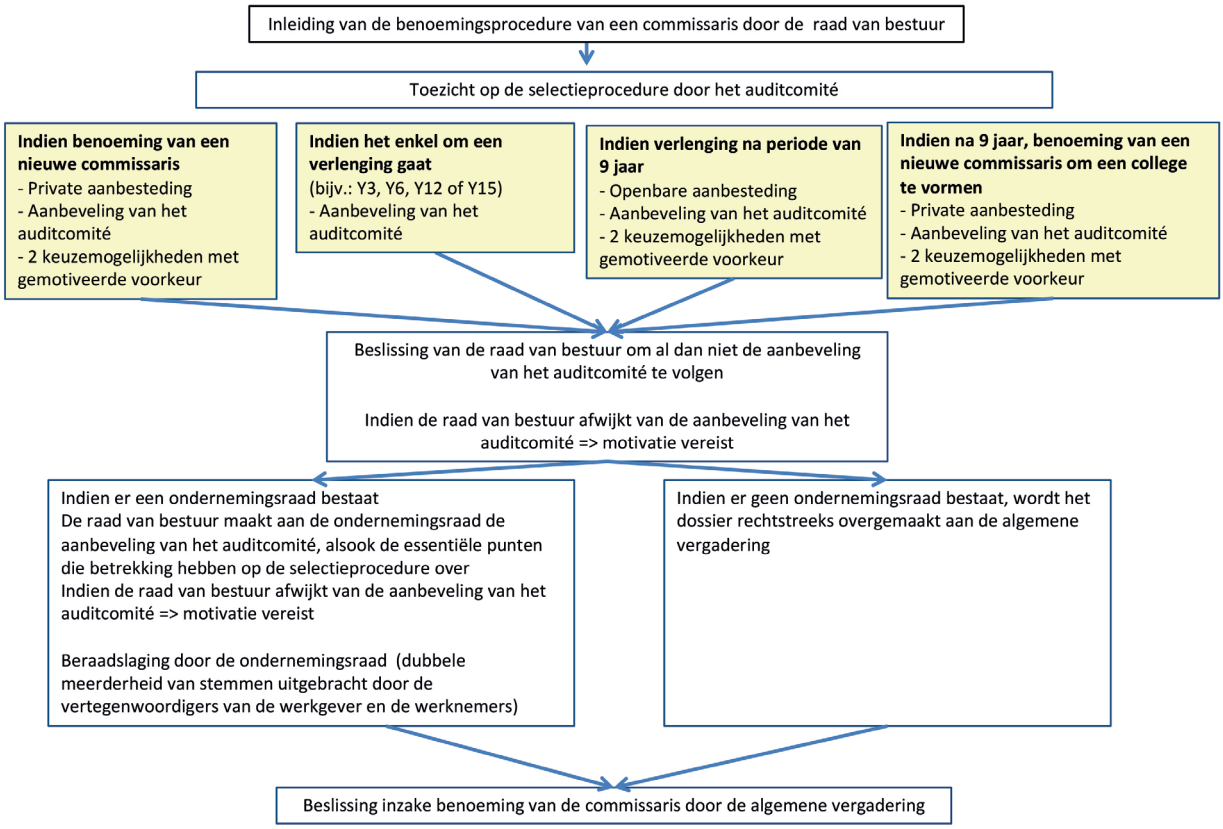
7 Advies van de HREB van 15 juni 2016, *o.c.*, nr. 20.

8 De *European Contact Group*, een informele groep met de zes grootste netwerken van auditkantoren, heeft een Q&A gepubliceerd met de meest gestelde vragen van auditprofessionals en hun cliënten (onder meer de auditcomités). Deze Q&A moet een leidraad zijn voor de praktische interpretatie van de vragen rond de audithervorming. Uittreksels van de FAQ zoals gepubliceerd door de ECG kunnen worden geraadpleegd via de volgende link: https://www.pwc.com/gx/en/european-public-affairs/pdf/selection-of-faqs.pdf (p. 34, nr. 5.9).

Samenvatting met betrekking tot OOB's

Benoeming van een eerste commissaris	Niet-openbare aanbesteding
Verlenging van het mandaat na 3 jaar / 6 jaar	Aanbeveling van het auditcomité, maar aanbestedingsprocedure niet vereist
Na 9 jaar (3 mandaten)	
- ofwel benoeming van een nieuwe commissaris zonder mogelijkheid voor de commissaris in functie om deel te nemen aan de aanbesteding	Niet-openbare aanbesteding ⇨ opnieuw van voor af aan beginnen
- ofwel benoeming van een nieuwe commissaris met mogelijkheid voor de commissaris in functie om deel te nemen aan de aanbesteding	Openbare aanbesteding ⇨ mogelijkheid tot 2 verlengingen zonder aanbesteding, voor een maximumtermijn van 18 jaar
- ofwel benoeming van een tweede commissaris om een college te vormen	Niet-openbare aanbesteding ⇨ mogelijkheid tot 4 verlengingen zonder aanbesteding, voor een maximumtermijn van 24 jaar

Overzicht van de verschillende fasen bij de benoeming van een commissaris binnen een OOB



Interne rotatie

De interne rotatie was al enige jaren gekend in België. Dit systeem is opgenomen in een norm van het IBR uit 2007, die bepaalt dat in de OOB's de commissaris is gehouden ten minste de vaste vertegenwoordiger van het bedrijfsrevisorenkantoor te vervangen binnen de zes jaar na zijn benoeming. De vervangen bedrijfsrevisor mag pas na een afkoelingsperiode van ten minste twee jaar opnieuw deelnemen aan de controle van de gecontroleerde entiteit.

De nieuwe Belgische wetgeving (art. 22, § 3 van de wet van 7 december 2016) voert strengere regels in. Enerzijds wordt de termijn voor interne rotatie bevestigd op zes jaar, terwijl de Europese verordening nochtans toeliet om de termijn vast te leggen op zeven jaar. De reden hiervoor is dat die termijn van zes jaar overeenstemt met twee auditmandaten. Daarnaast wordt de afkoelingsperiode (*cooling off*) verlengd van twee tot drie jaar zodat de vervangen bedrijfsrevisoren pas opnieuw kunnen deelnemen aan de wettelijke controle van de gecontroleerde entiteit na afloop van een periode van minstens drie jaar. Deze interne rotatie is niet alleen verplicht voor OOB's, maar ook bij grote Belgische of buitenlandse dochterondernemingen van een OOB naar Belgisch recht die een geconsolideerde jaarrekening opstelt.

Bovendien dient de commissaris nu een passend mechanisme van geleidelijke interne rotatie op te zetten voor de hoogstgeplaatste personeelsleden binnen de hiërarchie die betrokken zijn bij de wettelijke controle, met inbegrip van ten minste de medewerkers met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor die bij de controleopdracht betrokken zijn. Dit geleidelijke interne rotatie wordt gefaseerd ingevoerd op basis van individuele personen en niet van het volledige opdrachtteam. Het is evenredig met de omvang en de complexiteit van de activiteiten van het auditkantoor.

De commissaris moet aan het College van toezicht van de bedrijfsrevisoren kunnen aantonen dat dit systeem van geleidelijke interne rotatie doeltreffend wordt toegepast en is aangepast aan de omvang en de complexiteit van zijn activiteiten.

Extraterritorialiteit

De eerste vaststelling luidt dat de audithervorming op het vlak van rotatie een ongelooflijk lappendeken op Europees niveau heeft gecreëerd. Uit een studie van de FEE uit juni 2016 blijkt dat er binnen de Europese Unie negen verschillende situaties zijn ontstaan door de keuzes van de lidstaten inzake rotatie. Het is onbegonnen werk om die in deze bijdrage allemaal in detail te beschrijven.

Bij wijze van eenvoudig overzicht, kunnen we stellen dat er naast het Belgische "9+9"-systeem een aantal landen zijn met maximale rotatietermijnen van "10+10" en landen die geen verlenging voorzien na de eerste periode van tien jaar. In nog andere landen wordt een verlenging na de termijn van tien jaar beperkt of onmogelijk gemaakt voor banken en verzekeringsondernemingen. Sommige lidstaten hebben geen bijzonder systeem uitgewerkt wat de colleges van commissarissen betreft. Merk tenslotte op dat rotatie in sommige lidstaten verplicht is, zelfs nog vóór de termijn van tien jaar is verstreken.

Deze situatie zal auditors alleszins heel wat kopzorgen brengen, vooral voor groepen van vennootschappen waarvan sommige dochterondernemingen worden beschouwd als OOB's. Volgens de Europese verordening en de Vragen en Antwoorden die de *European Contact Group*[9] heeft gepubliceerd, moet in een dergelijk geval de lokale wetgeving van alle betrokken lidstaten in acht worden genomen.

9 *European Contact Group, o.c.*

Het is een illusie te denken dat de maatregelen inzake externe rotatie geen extraterritoriale gevolgen hebben. De meeste groepen vertrouwen de controle van hun rekeningen toe aan één enkel kantoor. In de mate dat de groepen wensen dat de audit van hun rekeningen toevertrouw blijft aan hetzelfde kantoor, zal de invoering van de verplichte externe rotatie voor OOB's die binnen de Europese Unie zijn gevestigd dus gevolgen hebben voor zowel de moedervennootschap buiten de Europese Unie als de dochterondernemingen.

En het wordt nog ingewikkelder voor grote groepen met "OOB-dochterondernemingen" in verschillende lidstaten (bv. bankgroepen en verzekeringsmaatschappijen) omdat de termijnen van externe rotatie en de eventuele verlengingen kunnen verschillen in elk van die staten. De lokale wetgeving moet echter steeds in acht worden genomen. In dergelijke situaties kan worden gevreesd dat deze groepen zich wellicht verplicht zien om de kortste termijn voor externe rotatie te hanteren indien ze de controleopdracht aan eenzelfde geïntegreerd kantoor willen blijven toevertrouwen.

Wij nemen als voorbeeld een bank naar Nederlands recht met een bankdochteronderneming in België. In Nederland bedraagt de rotatietermijn tien jaar zonder mogelijkheid tot verlenging aangezien de mandaten van commissaris een duur van één jaar hebben. In België hebben de mandaten van commissaris een duur van drie jaar. Roteren is verplicht na afloop van het derde mandaat (negen jaar), maar er bestaat een mogelijkheid tot verlenging en dus behoud van de commissaris in functie in geval van openbare aanbesteding.

Wat dient er dan te gebeuren na afloop van het negende jaar? In Nederland kan het mandaat van commissaris een laatste keer worden verlengd met een periode van één jaar, zonder mogelijkheid tot uitbreiding daarna.

In België kan het mandaat van de commissaris in functie na afloop van het negende jaar enkel worden verlengd via een openbare aanbesteding. Bij verlenging heeft het mandaat een duur van drie jaar, dus langer dan de toegestane maximumtermijn voor de commissaris van de moedermaatschappij.

Indien deze bankgroep een beroep wil doen op eenzelfde netwerk voor de wettelijke controle, dan zijn ze in de praktijk bijna verplicht om het mandaat van commissaris zowel in Nederland als in België te onderbreken na het negende jaar en dan een aanbesteding te lanceren, die in België niet openbaar hoeft te zijn en waaraan de commissaris in functie niet mag deelnemen, zodat dus een nieuw kantoor wordt aangewezen.

Zo hanteert deze groep strengere regels dan voorzien, zowel in Nederland (rotatie na negen jaar in plaats van tien jaar) als in België (geen verlenging mogelijk in geval van openbare aanbesteding).

In deze context kan men zich afvragen of het juridisch mogelijk is om na afloop van een termijn van negen jaar[10] het mandaat van commissaris van een Belgische bedrijfsrevisor bij een Belgische dochteronderneming (al dan niet OOB) van een internationale groep te verlengen, als men weet dat het mandaat van de commissaris bij de moedermaatschappij verstrijkt na een periode van tien jaar – zonder mogelijkheid tot verlenging – en er dus een risico bestaat dat aan de Belgische commissaris wordt gevraagd zijn mandaat te onderbreken na het tiende jaar, voor zover de groep de wettelijke controle van alle dochterondernemingen aan hetzelfde netwerk wenst toe te vertrouwen.

Wij zijn van mening dat het antwoord op deze juridische vraag bevestigend is. Bij aanvang van het mandaat is er namelijk geen juridische zekerheid dat dit mandaat niet zal kunnen lopen tot het einde van de termijn van drie jaar. Er is dan ook geen juridische verplichting om hetzelfde auditnetwerk aan te wijzen om de groep te

10 Indien het om een OOB gaat, na een openbare aanbesteding.

controleren. Niets belet de commissaris dus om dit mandaat te aanvaarden, dat – op het niveau van de Belgische wetgeving – in principe drie jaar kan duren.

We verwijzen in dit kader naar het nieuwe artikel 135, § 1 van het Wetboek van vennootschappen[11], dat voortaan een duidelijk onderscheid maakt tussen het ontslag van de commissaris door de algemene vergadering en het ontslag door de commissaris zelf.

Wat het ontslag betreft, bepaalt het Wetboek van vennootschappen dat de commissarissen "*tijdens hun opdracht alleen om wettige redenen [kunnen] worden ontslagen door de algemene vergadering. Meer in het bijzonder is een verschil van mening over een boekhoudkundige verwerking of een controleprocedure op zich geen wettige reden voor ontslag.*" In de Memorie van toelichting lezen we ook nog: "*De beslissing om zijn commissaris "op te zeggen" kan voortvloeien uit een gevoel van ontevredenheid over het werk van de beroepsbeoefenaar, maar is ook mogelijk in bepaalde omstandigheden ofschoon de aangestelde commissaris aan de verwachtingen van de gecontroleerde vennootschap voldoet. Dit is bijvoorbeeld het geval bij de tenuitvoerlegging door de vennootschap van een door haar moedervennootschap genomen beslissing om de controle van de jaarrekeningen van alle entiteiten van de groep toe te vertrouwen aan de nationale vertegenwoordigers van eenzelfde internationale structuur.*"

De Belgische wetgeving erkent dus ten volle dat een algemene vergadering de mogelijkheid heeft om het mandaat van commissaris te beëindigen tijdens het mandaat in geval van een wijziging van commissarissen bij de moedermaatschappij, waarbij deze wijziging van auditkantoor wordt beschouwd als een geldige "wettige reden".

11 Ingevoegd door artikel 115 van de wet van 7 december 2016.

Bijgevolg zou de commissaris van de Belgische vennootschap op het einde van het negende jaar kunnen instemmen met de verlenging van zijn mandaat. Het komt dan de algemene vergadering van de gecontroleerde vennootschap toe om hem het volgende jaar desgevallend te ontslaan. Het spreekt vanzelf dat de commissaris zich er niet toe kan verbinden om na één jaar ontslag te nemen.

Zelfs al is een verlenging van mandaat juridisch gezien mogelijk, grote internationale groepen zullen er wellicht voor opteren om aanbestedingsprocedures te vermijden als ze ervan uitgaan dat de kans groot is dat het mandaat op korte termijn zal moeten worden onderbroken.

Deze oefening zal moeten worden gemaakt voor alle landen waar de groep is gevestigd en dat zal ongetwijfeld voor tal van moeilijkheden zorgen.

Overgangsmaatregelen

De Europese verordening werd aangenomen op 14 april 2014 en verscheen op 27 mei 2014 in het Publicatieblad van de Europese Unie. De verordening is in werking getreden op 16 juni 2014, maar door de keuzemogelijkheden voor de lidstaten is ze pas effectief van kracht geworden op 17 juni 2016.

Artikel 41 van deze verordening voorziet in overgangsmaatregelen om een massale verlenging van de mandaten te vermijden op het ogenblik van inwerkingtreding van de nieuwe bepalingen.

Er zijn drie mogelijke scenario's:

– indien de auditor of het auditkantoor op 16 juni 2014 al 20 jaar of langer in functie is (m.a.w. voor controleopdrachten die vóór 17 juni 1994 zijn begonnen), dan mag de gecontroleerde entiteit de

controleopdracht niet meer verlengen vanaf 17 juni 2020;

– indien de auditor of het auditkantoor op 16 juni 2014 tussen 11 en 20 jaar in functie is (m.a.w. voor controleopdrachten die tussen 17 juni 1994 en 16 juni 2003 zijn begonnen), dan mag de gecontroleerde entiteit de controleopdracht niet meer verlengen vanaf 17 juni 2023; en

– indien de auditor of het auditkantoor op 16 juni 2014 minder dan 11 jaar in functie is (m.a.w. voor controleopdrachten die tussen 17 juni 2003 en 16 juni 2014 zijn begonnen en nog steeds lopen op 17 juni 2016), dan mag de gecontroleerde entiteit de controleopdracht niet meer verlengen na de termijn van 10 jaar.

Bijzondere vragen

– *Welke zijn de uitzonderlijke omstandigheden om een verlenging te vragen aan het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren?*

De wet gaat niet dieper in op de omstandigheden waaronder een uitzonderlijke verlenging met maximaal twee jaar kan worden toegekend door het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren. Het is de taak van de toezichthoudende autoriteit om via eigen rechtspraak deze verlenging al dan niet toe te kennen. Het is duidelijk dat een dergelijke verlenging enkel kan worden toegekend indien er geen andere alternatieven zijn, bijvoorbeeld indien een aanbestedingsprocedure, ondanks de inspanningen van de gecontroleerde entiteit, niet heeft geleid tot de benoeming van een nieuwe commissaris of in geval van fusie of herstructurering van de gecontroleerde vennootschappen[12]. Bij wijze van afwijking ten opzichte van de mandaten met een duur van drie jaar kan de verlenging voor één jaar of voor maximaal twee jaar worden toegekend.

– *Bij een fusie van auditkantoren moet men terug naar de eerste opdracht voor controle van de rekeningen die het auditkantoor heeft uitgevoerd vóór de fusie om de historische duur van de opeenvolgende mandaten van de commissaris vast te stellen?*

Bij een fusie van OOB-vennootschappen bepaalt het advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen van 15 juni 2016 dat *"in het geval van een vennootschap X, een organisatie van openbaar belang, die fuseert met een andere vennootschap Y (ook een organisatie van openbaar belang) om vervolgens de vennootschap Z te vormen (nog steeds een organisatie van openbaar belang), is het duidelijk dat de commissaris die de rekeningen van de vennootschap Z controleert, rekening zal moeten houden met de historische duur van zijn opeenvolgende mandaten in een van de organisaties van openbaar belang of zelfs beide*[13]*"*. (vrije vertaling). In de FAQ van de *European Contact Group* vinden we echter een veel genuanceerder antwoord. *Cf*. p. 21, nr. 3.5: *"However, as a general principle, if two entities merge to create a new legal entity then tenure for MFR transition purposes would be calculated from the date of the creation of the new legal entity to the extent that it is a PIE. Nevertheless, this may need to be checked under the relevant Member State law."* In dergelijke situaties is het wellicht aangewezen om het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren te raadplegen.

– *Quid de wijziging van statuut van de gecontroleerde vennootschap? Vanaf wanneer moet men de maximale rotatieperiode berekenen indien een vennootschap van het statuut "niet-OOB" overgaat naar het statuut "OOB"?*

12 Vragen en Antwoorden *(FAQ) European Contact Group – o.c.*, p. 24, nr. 3. 14.

13 Advies van de HREB van 15 juni 2016, *o.c.*, nr. 36.

Volgens de Hoge Raad voor de Economische Beroepen[14] *"wordt de duur van de controleopdracht berekend vanaf het eerste boekjaar dat is bedoeld in de brief inzake de controleopdracht waarbij de wettelijke auditor of het auditkantoor voor het eerst wordt benoemd voor het uitvoeren van opeenvolgende wettelijke controles voor dezelfde organisatie van openbaar belang. [Zelfs indien de commissaris al in functie was vóór de betrokken organisatie een OOB werd.]"*. Volgens deze interpretatie zou de maximumduur van de controleopdrachten van start moeten gaan nog vóór de gecontroleerde vennootschap het statuut van OOB verwerft.

De Vragen en Antwoorden *(FAQ)* van de *European Contact Group* geven een andere interpretatie[15]. Volgens deze *FAQ* vangt de auditperiode die is onderworpen aan verplichte externe rotatie pas aan in het boekjaar dat volgt op de datum waarop de gecontroleerde vennootschap een OOB is geworden. Deze tweede interpretatie lijkt ons logischer dan die van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en sluit overigens aan bij de *FAQ* die de Europese Commissie heeft gepubliceerd: *"If, however, an entity qualifies as a PIE during the course of an audit engagement, the calculation of the duration should start from the first financial year after the entity qualifies as a PIE. This also applies to the calculation of the transitional regime*[16]*"*.

14 Advies van de HREB van 15 juni 2016, *o.c.*, nr. 15.

15 Vragen en Antwoorden *(FAQ)* ECG, *o.c.*, p. 22, n° 3.6: *"In calculating audit tenure for the purpose of MFR rules the date an entity first became a PIE is key. This position was confirmed by the Second Additional EC Q&A which state that 'the calculation of the duration should start from the first financial year after the entity qualifies as a PIE' (Q1). In the case of a listing – where a company has had its auditor for a number of years before the listing date, the duration of the audit engagement should only be calculated as from the beginning of the financial year after the financial year in which the listing became effective. For example, Audit Firm X have been auditors for 10 years but the entity only listed 4 years ago – in financial year 2010 – in this scenario the audit duration will be counted from financial year 2011."*

16 Vragen en antwoorden *(FAQ)*, gepubliceerd door de Europese Commissie op 31 mei 2016, raadpleegbaar via de volgende link: http://ec.europa.eu/finance/auditing/docs/reform/160531-questions-answers_en.pdf.

NIET-CONTROLEDIENSTEN

Inleiding

De verboden niet-controlediensten zijn een bijzonder gevoelig onderwerp.

Volgens de Europese instanties zou de verlening van niet-controlediensten namelijk de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang kunnen brengen omdat deze diensten kunnen leiden tot belangenconflicten en zo tot financiële afhankelijkheid. Bovendien zou de verlening van deze diensten de kwaliteit van de audit in gevaar kunnen brengen.

Met verordening nr. 537/2014 heeft de Europese Unie een lijst van verboden niet-controlediensten opgesteld voor de wettelijke controle van de financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (OOB's), d.w.z. genoteerde vennootschappen, kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen. Bovendien zijn de honoraria voor niet-verboden niet-controlediensten voor OOB's beperkt tot 70 % van de gemiddelde honoraria voor audits die de gecontroleerde vennootschap de laatste drie boekjaren heeft betaald.

Belgisch kader vóór de audithervorming

Het Wetboek van vennootschappen stelt het regelgevend kader vast voor de vergoeding van de commissaris. Sinds 2003 mogen commissarissen, buiten het kader van hun mandaat, bij eenzelfde klant en de dochterondernemingen honoraria ontvangen voor verschillende soorten opdrachten, op voorwaarde dat ze geen betrekking hebben op diensten die hun onafhankelijkheid in het gedrang brengen. Deze verboden diensten worden beschreven in artikel 183*ter* van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen. Ze worden geacht een bedreiging van zelfcontrole

te doen ontstaan voor de commissaris en zijn bijgevolg niet verenigbaar met de onafhankelijkheidsbeginselen die hij in acht moet nemen. Deze niet-controlediensten – die verboden zijn in alle entiteiten (zowel OOB's als niet-OOB's) die de commissaris controleert – zijn de volgende:

1. in de gecontroleerde vennootschap een beslissing nemen of in de besluitvorming tussenkomen;
2. 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;
3. instaan voor de opstelling, de ontwikkeling, de invoering en het beheer van technologische systemen van financiële informatie in de gecontroleerde vennootschap;
4. 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;
5. deelnemen aan de interne adviesfunctie;
6. de gecontroleerde vennootschap vertegenwoordigen bij de afwikkeling van fiscale of andere geschillen; en
7. tussenkomen in de werving van personen die deel uitmaken van een orgaan of van het leidinggevend personeel van de gecontroleerde vennootschap.

De verboden diensten gelden voor de commissaris en zijn netwerk, in België of in het buitenland, zowel op het niveau van de gecontroleerde vennootschap als de Belgische dochterondernemingen (en wat betreft de commissaris zelf en zijn netwerk in België, van alle buitenlandse dochterondernemingen) als op het niveau van de Belgische vennootschappen die de betrokken vennootschap controleren.

Bovendien voorzag het Belgisch wetgevend kader dat bestond vóór de audithervorming in een kwantitatieve beperking voor niet-controlediensten. Volgens de zogenaamde "*one-to-one*"-regel en de daarmee verbonden uitzonderingen zoals bedoeld in het oude artikel 133, § 6 van het Wetboek van vennootschappen mag de commissaris in beursgenoteerde vennootschappen en vennootschappen die deel uitmaken van een groep die een geconsolideerde jaarrekening moet opstellen en publiceren geen niet-controlediensten leveren waarvan de totale honoraria hoger liggen dan het bedrag van de honoraria voor auditdiensten.

Belgisch kader na de audithervorming

De Europese verordening voert het principe van niet-controlediensten enkel in voor OOB's, maar de lijst is aanzienlijk langer dan de lijst met de zeven verboden diensten die we tot hiertoe kenden in het Belgisch recht. Bovendien verschilt de formulering van die van artikel 183*ter* van het koninklijk besluit van 30 januari 2001.

De nieuwe bepalingen van het Wetboek van vennootschappen proberen de brug te slaan tussen de huidige eisen van de Belgische wetgeving (toepasselijk op alle commissarissen) en de strengere bepalingen betreffende enkel OOB's van de Europese verordening en tegelijk de samenhang te garanderen tussen OOB-mandaten en niet-OOB-mandaten.

Het nieuwe artikel 133/1 van het Wetboek van vennootschappen bepaalt dat de hierna genoemde diensten voortaan verboden zijn voor alle OOB- en niet-OOB-commissarissen:

1. diensten die het vervullen van een rol bij het beheer of de besluitvorming van de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle, inhouden;
2. boekhouding en het opstellen van boekhoudkundige documenten en financiële overzichten;

3. het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van procedures voor interne controle en risicobeheer die verband houden met de opstelling en/of controle van financiële informatie of het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van financiële informatietechnologie-systemen;
4. waarderingsdiensten, met inbegrip van waarderingen in verband met actuariële diensten of ondersteuningsdiensten bij rechtsgeschillen;
5. diensten in verband met de interne controlefunctie van de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle;
6. diensten met betrekking tot:
   a) het onderhandelen namens de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle;
   b) het optreden als belangenbehartiger bij het oplossen van geschillen;
   c) vertegenwoordiging van de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle, of bij de afwikkeling van fiscale of andere geschillen;
7. personeelsdiensten met betrekking tot:
   a) leidinggevenden die zich in een positie bevinden waarin zij wezenlijke invloed kunnen uitoefenen op het opstellen van boekhoudkundige documenten of financiële overzichten waarop de wettelijke controle betrekking heeft, indien dergelijke diensten het volgende behelzen:
      i) het zoeken naar of benaderen van kandidaten voor een dergelijke functie; of
      ii) het controleren van de referenties van kandidaten voor dergelijke functies;
   b) het structuren van de opzet van de organisatie; en
   c) kostenbeheersing.

Met betrekking tot OOB-commissarissen bepaalt de Belgische wetgeving bovendien dat ook de onderstaande niet-controlediensten verboden zijn:

1. het verlenen van belastingdiensten met betrekking tot:
   a) het opstellen van belastingformulieren;
   b) loonbelasting;
   c) douanerechten;
   d) het identificeren van overheidssubsidies en belastingstimulansen tenzij steun van de wettelijke auditor of het auditkantoor voor dit soort diensten bij wet verplicht is;
   e) bijstand van de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle, bij belastinginspecties door de belastingautoriteiten;
   f) het berekenen van directe en indirecte belastingen en uitgestelde belastingen;
   g) het verstrekken van belastingadvies;
2. juridische diensten met betrekking tot het geven van algemeen advies;
3. loonadministratie;
4. het aanbevelen van, handelen in of inschrijven op aandelen in de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle; en
5. diensten die verband houden met de financiering, de kapitaalstructuur en –toewijzing, en de investeringsstrategie van de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle met uitzondering van het verstrekken van assurancediensten in verband met financiële overzichten, waaronder het verschaffen van comfort letters met betrekking tot door de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle, uitgegeven prospectussen.

Het nieuwe artikel 133/1, § 4 van het Wetboek van vennootschappen bepaalt echter, zoals toegestaan door de Europese verordening, dat de verlening in OOB's van diensten op het gebied van waardebepaling (*cf.* punt 4 *supra*) en bepaalde fiscale diensten (*cf.* punten 1a

en 1d tot g *supra*) toegelaten is voor zover er is voldaan aan de onderstaande cumulatieve voorwaarden:

a) de diensten hebben, hetzij afzonderlijk, hetzij gezamenlijk, geen direct effect op, of ze zijn, hetzij afzonderlijk, hetzij gezamenlijk, niet van materieel belang voor de gecontroleerde jaarrekening;
b) de schatting van het effect op de gecontroleerde jaarrekening wordt uitvoerig gedocumenteerd en toegelicht in de aanvullende verklaring aan het auditcomité zoals bedoeld in artikel 11 van de verordening (EU) nr. 537/2014; en
c) de commissaris voldoet aan de algemene onafhankelijkheidsbeginselen.

De organisaties waarop het verbod inzake de verlening van niet-controlediensten betrekking heeft, zijn de gecontroleerde OOB, de moedervennootschap en de ondernemingen waar ze zeggenschap over heeft binnen de Europese Unie; dit verbod is toepasselijk voor zowel de wettelijke auditor als alle leden van zijn netwerk.

De verboden niet-controlediensten hebben betrekking op de periode tussen het begin van de gecontroleerde periode en de publicatie van de controleverklaring. Voor juridische diensten wordt deze periode zelfs verlengd tot het jaar dat voorafgaat aan de benoeming.

Kwantitatieve beperking van de toegelaten niet-controlediensten

Wanneer een niet-controledienst niet verboden is, mag hij in principe worden verleend door de commissaris voor zover de onafhankelijkheidsregels in acht worden genomen en de onderstaande kwantitatieve beperkingen niet worden overschreden.

Voor de OOB's mogen de honoraria tot vergoeding van niet-controlediensten voortaan niet meer bedragen dan 70 % van de honoraria voor audits. De berekening wordt gemaakt over drie boekjaren, zijnde de wettelijke duur van het mandaat van de commissaris.

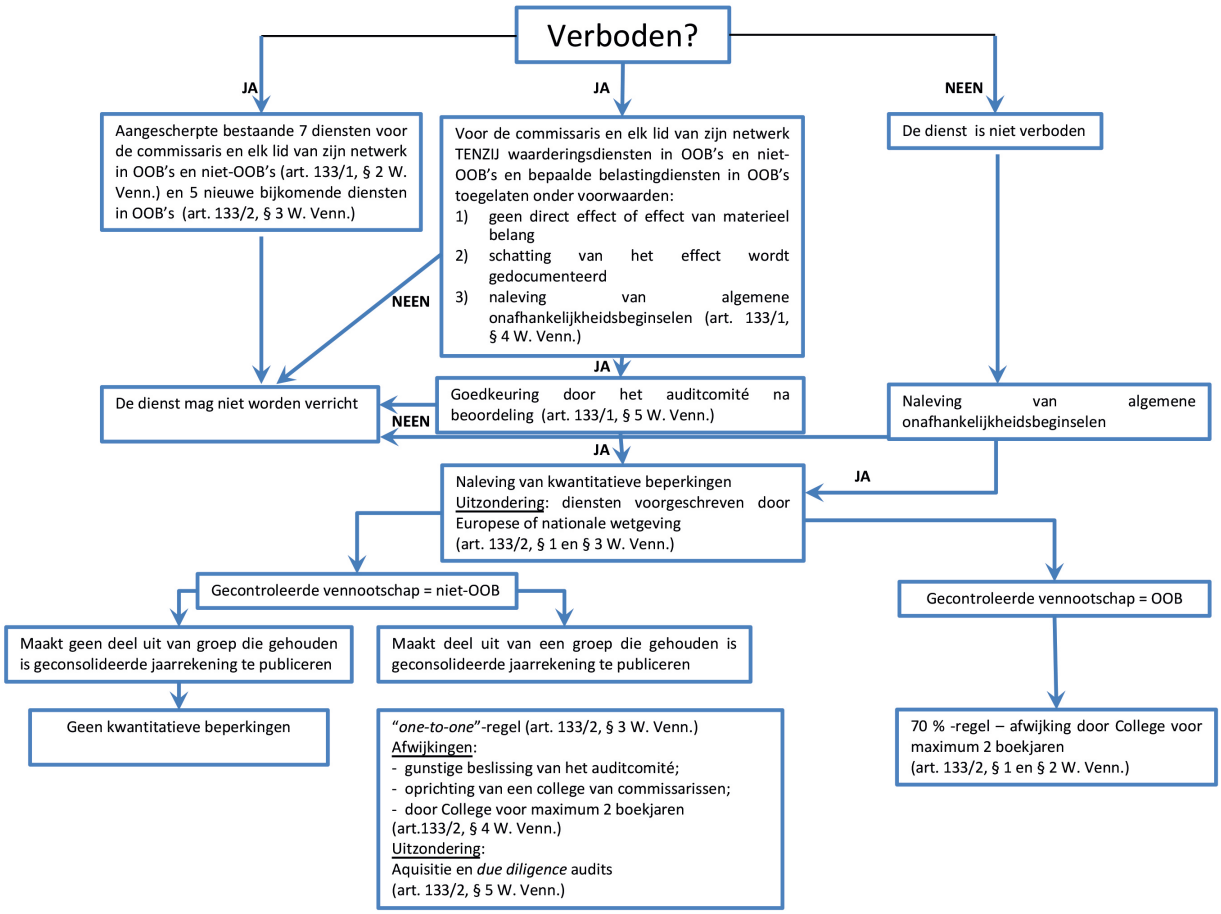
Om deze vergelijking te maken moet rekening worden gehouden met, enerzijds, de honoraria voor audits en, anderzijds, de honoraria voor niet-controlediensten die de commissaris factureert aan de gecontroleerde vennootschap, de moedermaatschappij en de dochterondernemingen van de gecontroleerde vennootschap, waar ze ook gevestigd zijn.

Het is opmerkelijk vast te stellen dat alleen de door de commissaris verleende diensten, d.w.z. door het in België gevestigde auditkantoor, in aanmerking worden genomen voor de berekening. Niet-controlediensten die eventueel worden verleend door het netwerk van de commissaris (ongeacht of het gaat om het Belgisch of buitenlands netwerk) worden niet opgenomen in deze berekening.

De wet bepaalt ook dat het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren op verzoek van de commissaris en bij wijze van uitzondering toestaat dat die commissaris wordt vrijgesteld van deze 70 %-regel voor een maximumtermijn van twee boekjaren.

We geven ook nog mee dat de kwantitatieve beperking iets minder streng is voor niet-OOB's die deel uitmaken van een groep die een geconsolideerde jaarrekening opmaakt en publiceert. Voor hen is de oude "*one-to-one*"-regel (100 % in plaats van 70 %) enkel toepasselijk voor vennootschappen. Bovendien zijn de afwijkingen voor deze vennootschappen iets ruimer dan voor OOB's. Naast de vrijstelling voor een maximumtermijn van twee jaar die het College kan toestaan (zoals voor de OOB's) kan namelijk ook worden afgeweken van de "*one-to-one*"-regel na gunstig advies van het auditcomité of in geval van een college van commissarissen.

Beslissingsschema m.b.t. niet-controlediensten



BESLUIT

Externe rotatie en niet-controlediensten zijn uitermate technische aangelegenheden. De wetgever heeft de oude in België toepasselijke bepalingen laten evolueren om deze conform te maken met het nieuw Europees wetgevend kader. De oefening is complex en leidt tot oplossingen, die zeker origineel zijn, maar niet afgestemd zijn op de opties die werden genomen door andere lidstaten van de Europese Unie. Op dit punt kunnen wij alleen vaststellen dat de audithervorming een toegenomen en onnodige ingewikkeldheid met zich meebrengt, zowel voor de praktijkmensen als voor hun klanten.

HET NIEUW PUBLIEK TOEZICHT OP HET BEROEP VAN BEDRIJFSREVISOR: GEDELEGEERDE OPDRACHTEN, BESTUUR, KWALITEITSCONTROLE, TOEZICHT EN SANCTIEMAATREGELEN, WAARONDER DE VERHAALMIDDELEN

STÉPHANE FOLIE

***Jurist*[1]**

Algemene inleiding

Onderhavige bijdrage heeft tot doel de organisatie van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren te beschrijven – soms kort – dat in hoofdzaak wordt toevertrouwd aan het College van toezicht op de Bedrijfsrevisoren. De organisatie en de bevoegdheden van het College alsook de toepasselijke procedure worden bestudeerd in het kader van deze bijdrage. Voorafgaand komen kort de bevoegdheden aan bod die door het College wordt gedelegeerd aan het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR).

Gedelegeerde bevoegdheden

Een gedelegeerde bevoegdheid wordt uitgeoefend door een autoriteit in naam en voor rekening van een hogere autoriteit, overeenkomstig de door laatstgenoemde uitgevaardigde richtlijnen of instructies. De wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep en van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren delegeert bepaalde aan het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren verleende bevoegdheden aan het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Dit houdt in dat het College de eindverantwoordelijkheid draagt voor het toezicht op en de uitvoering van de aan het Instituut gedelegeerde opdrachten.

De bevoegdheden voor de toekenning van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor, het houden en bijwerken van het openbaar register en het organiseren van de permanente vorming worden aan het Instituut gedelegeerd.

Het Instituut moet het College in kennis stellen van de beslissingen genomen met betrekking tot de toekenning van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor. Het College kan zich binnen een termijn van zeven werkdagen tegen die beslissingen verzetten. Het College kan het Instituut ook vragen om bijkomende informatie over te leggen of specifieke stappen te ondernemen. In dat geval begint een nieuwe termijn van 15 werkdagen te lopen wanneer het College de gevraagde bijkomende informatie ontvangt of door het Instituut in kennis wordt gesteld van de ondernomen stappen. De beslissingen van het Instituut hebben pas uitwerking na afloop van de termijn waarbinnen

1 Diensthoofd toezicht en kwaliteitscontrole van het IBR tot 30 september 2016.

het College zich kan verzetten, en worden, eens die termijn is verstreken, geacht door het College te zijn genomen.

Het College heeft te allen tijde toegang tot het openbaar register en kan, na het advies van het Instituut te hebben ingewonnen, de aanpassingen eisen die het nuttig acht.

De toegekende bevoegdheidsdelegatie zou kunnen worden herroepen. De wet verduidelijkt dat de Koning, op voorstel van het College, bij een in Ministerraad overlegd besluit, een einde kan stellen aan één of meer van de hierboven bedoelde delegaties, of die delegatie(s) kan opschorten[2]. In dat geval is het de Koning die, op voorstel van het College, de praktische modaliteiten met betrekking tot de beëindiging of opschorting van de delegatie zou bepalen. Hij kan inzonderheid de regels bepalen met betrekking tot de overdracht van de archieven en de lopende dossiers.

Verder bepaalt de wet dat het College andere opdrachten kan delegeren aan het Instituut, inzonderheid op het vlak van de inzameling van informatie. In dat geval zou het College te allen tijde een einde kunnen stellen aan de delegatie of deze kunnen opschorten zonder dat een wetgevende tussenkomst is vereist.

Er dient nog te worden opgemerkt dat de artikelen 78 en 79 van de wet ons inziens op overbodige wijze verwijzen naar de in artikel 41 bedoelde bevoegdheidsdelegatie.

Er kan trouwens in herinnering worden gebracht, ook al gaat het niet om gedelegeerde bevoegdheden, dat het Instituut de normen en aanbevelingen inzake de uitoefening van revisorale opdrachten formuleert. De normen een aanbevelingen worden aangenomen na hun goedkeuring door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (HREB) en de Minister die bevoegd is voor Economie.

2 Onder voorbehoud van de wettigheid van een koninklijk besluit dat afwijkt van een wettelijke bepaling.

Kwaliteitscontrole en toezicht: maatregelen, sancties en verhaalmiddelen

A. Algemeen

Het publiek toezicht op het beroep is volledig herzien met het oog op de omzetting in Belgisch recht van een aantal nieuwe door de Europese regelgeving opgelegde eisen, waaronder het volledig verbod voor de beroepsorde om tussen te komen in het kwaliteitscontrole- of toezichtproces voor wat betreft de bedrijfsrevisoren die organisaties van openbaar belang controleren. Er werd de beleidskeuze gemaakt om één enkel toezichtssysteem te organiseren voor alle bedrijfsrevisoren, ongeacht het feit of zij al dan niet organisaties van openbaar belang controleren. Net zoals op grond van 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 zullen er echter een aantal, soms aanzienlijke, verschillen kunnen blijven bestaan tussen de controle van een bedrijfsrevisor van OOB's en niet-OOB's.

Op het ogenblik dat dit artikel werd geschreven, was enkel de wettekst beschikbaar en diende het nog te worden aangevuld met een koninklijk besluit tot vastlegging van de talrijke procedurele aspecten, hetgeen het schrijfproces bemoeilijkte.

De aangelegenheid met betrekking tot de kwaliteitscontrole wordt behandeld in afdeling 4. van de wet, getiteld "Kwaliteitscontrole, toezicht, bevoegdheden en maatregelen" (*cf.* art. 52 e.v.).

B. Bestuur

De structuur van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor omvat de kwaliteitscontrole en het toezicht en is volledig herzien en vereenvoudigd. Er is enkel

voorzien in de tussenkomst van het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren en van de Sanctiecommissie van de FSMA. Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, de Kamer van verwijzing en instaatstelling (KVI) (die zou moeten verdwijnen), de Procureur-generaal of nog de tuchtinstanties[3] zoals ingevoerd door de oude wet van 22 juli 1953 komen niet meer tussen in het proces.

De organisatie van het publiek toezicht is grondig herzien en houdt een ingrijpende wijziging in voor de bedrijfsrevisoren. Het toezicht op het beroep wordt voortaan toevertrouwd aan het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren dat rechtspersoonlijkheid heeft. Het College is samengesteld uit zes leden: twee leden benoemd door de Nationale Bank, twee leden benoemd door de FSMA, een voormalig bedrijfsrevisor benoemd door de Koning en een deskundige die geen bedrijfsrevisor is geweest en tevens is benoemd door de Koning.

De secretaris-generaal van het College zal worden benoemd onder de directieleden van de FSMA. Naast de organisatie van en het toezicht op de toezichtswerkzaamheden heeft de secretaris-generaal de mogelijkheid om de procedure in te stellen die gericht is op het tijdelijk verbod om bepaalde beroepshandelingen te verrichten (*cf. infra*). De wet bepaalt verder dat het College hem bepaalde bevoegdheden kan delegeren.

Het College heeft zijn zetel in de kantoren van de FSMA die ook de nodige middelen ter beschikking stelt voor zijn werking en de uitvoering van zijn taken in overeenstemming met de begroting. Het maximumbedrag van de jaarlijkse bijdrage voor de financiering van het toezicht zou moeten worden vastgesteld op 2.800.000 euro. Dit houdt een aanzienlijke stijging van de toezichtkosten in die uiteindelijk wordt verhaald op de bedrijfsrevisorenkantoren.

3 De door de wet van 22 juli 1953 georganiseerde tuchtinstanties blijven bevoegd voor de behandeling van dossiers die bij hen door de KVI aanhangig zijn gemaakt vóór de inwerkingtreding van de wet.

Het beroep zal het publiek toezicht op het beroep volledig blijven financieren via een bijdrage die wordt geïnd door de FSMA ten laste van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

Het administratief personeel van het College wordt op de loonlijst en onder het hiërarchisch gezag van de FSMA geplaatst.

C. Procedure

Artikel 52 van de wet bepaalt dat het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren de bedrijfsrevisoren minstens om de zes jaar aan een kwaliteitscontrole onderwerpt op basis van een risicoanalyse. De kwaliteitscontrole is een onderzoeksprocedure van de professionele activiteit van een bedrijfsrevisor. Die controle heeft onder meer tot doel na te gaan of het kantoor van de gecontroleerde bedrijfsrevisor over een organisatie beschikt die aangepast is aan de aard en de omvang van zijn activiteiten. Verder strekt de controle ertoe de toezichthouders en *in fine* de belanghebbenden ervan te overtuigen dat de bedrijfsrevisoren hun activiteiten verrichten en hun verklaringen afleveren overeenkomstig de controlenormen en de toepasselijke deontologische regels.

Het College is ook bevoegd voor het uitoefenen van toezicht op het beroep en meer bepaald het onderzoeken van de klachten tegen bedrijfsrevisoren.

Het onderzoek van de dossiers, ongeacht of ze werden geopend naar aanleiding van de periodieke kwaliteitscontrole of van het toezicht (klacht), zal worden uitgevoerd door het College en zijn administratieve diensten, waaronder inspecteurs met kennis van het beroep. Het is niet uitgesloten dat inspecteurs die de hoedanigheid van bedrijfsrevisor bezitten, tussenkomen in bepaalde dossiers die betrekking hebben op de controle op de activiteiten van bedrijfsrevisoren die geen deel uitmaken van een bedrijfsrevisorenkantoor dat organisaties van openbaar belang controleert.

De praktische modaliteiten met betrekking tot de kwaliteitscontrole en de toezichtsonderzoeken dienen te worden vastgesteld. Meer specifiek met betrekking tot de behandeling van klachten bepaalt artikel 82 van de wet evenwel dat de Koning doeltreffende mechanismen moet definiëren om de melding van inbreuken aan te moedigen, alsook de voorwaarden moet verduidelijken waaraan dergelijke door het College ingevoerde mechanismen dienen te voldoen. De bedoelde mechanismen zullen minstens omvatten: specifieke procedures voor de ontvangst van meldingen van inbreuken en de opvolging daarvan; bescherming van persoonsgegevens, zowel van de persoon die een vermoedelijke of feitelijke inbreuk meldt, als van de persoon die van de inbreuk wordt verdacht of geacht wordt die te hebben gepleegd, in overeenstemming met de beginselen van de wet van 8 december 1992 tot bescherming van de persoonlijke levenssfeer; en passende procedures om het recht van de voor een inbreuk verantwoordelijk geachte persoon op verdediging, om te worden gehoord vóór de vaststelling van een hem aangaand besluit, alsook op een daadwerkelijk rechtsmiddel voor een gerecht tegen een op hem betrekking hebbend besluit te waarborgen.

Huidig koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren zal worden opgeheven en de norm inzake de kwaliteitscontrole zal hetzij worden opgeheven, hetzij grondig worden herzien.

Het is het College dat een beslissing zal nemen na afloop van de kwaliteitscontrole of het toezichtsonderzoek. Indien het College van oordeel is dat de inbreuken of vastgestelde feiten het voorwerp moeten uitmaken van een maatregel, zal hij een verslag opstellen waarmee hij de Sanctiecommissie van de FSMA adieert (*cf. infra*). Aangezien de minimale frequentie van de kwaliteitscontroles vastgesteld op 6 jaar wordt gehandhaafd, moet het College jaarlijks een lijst opstellen van de uit te voeren controles. Bij gebrek aan teksten is het voor het overige momenteel onmogelijk om uitvoerig te verduidelijken hoe de kwaliteitscontroleprocedure binnen de bedrijfsrevisorenkantoren zal worden georganiseerd.

Een grote nieuwigheid in het kader van de organisatie en de uitvoering van de kwaliteitscontroles en het toezicht zijn de middelen die door het College kunnen worden ingezet in het kader van de uitoefening van zijn opdrachten, alsook van de bevoegdheden waarover hij beschikt om informatie te verkrijgen, onder meer van derden, leden van het netwerk, prudentiële toezichthouders en zelfs rechterlijke overheden (art. 54). Zowel de betrokken bedrijfsrevisor als derden worden verzocht hun volledige medewerking te verlenen op straffe van strafrechtelijke sancties. Het College mag ook informatie meedelen aan de rechterlijke overheden. Dit houdt een fundamentele verschuiving in ten aanzien van de huidige praktijk die is gebaseerd op de rechtspraak van het Hof van Cassatie op grond waarvan de beroepsorden niet verplicht zijn om artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering houdende organisatie van de mededeling van misdrijven aan de rechterlijke overheden, toe te passen.

Uit de bepalingen met betrekking tot de onderzoeksmiddelen volgt dat de kwaliteitscontrole van de bedrijfsrevisoren nu een dubbele doelstelling blijkt te hebben:

– het waarborgen van de kwaliteit en de bekwaamheid van een beroepskorps; en
– het tot op zekere hoogte deelnemen aan het prudentieel toezicht.

Het betreft hier een nieuwe aanpak die breekt met de algemene beginselen van het tuchtrecht die tot op heden van toepassing zijn op de bedrijfsrevisoren en die de autonomie en bestendigheid van het tuchtrecht ten aanzien van een eventuele burgerlijke of strafrechtelijke rechtspleging bekrachtigen. Tot nu toe werd

het "vertrouwelijk karakter" van het tuchtrecht door het Hof van Cassatie als een algemeen rechtsbeginsel beschouwd[4]. De tekst wijkt af van dit algemeen beginsel. De gegevens verzameld in het kader van een kwaliteitscontrole of een toezichtsdossier zullen dus in het dossier kunnen worden opgenomen en in een strafrechtelijke of burgerlijke rechtspleging ten laste worden gebruikt. Het is afwachten hoe de pleiters en rechtbanken zullen reageren!

Zonder al te veel in detail te treden, hetgeen zou vallen buiten het bestek van dit artikel, kan een – weliswaar nogal theoretisch – voorbeeld worden gegeven ter verduidelijking van de moeilijkheden die zouden kunnen voortvloeien uit bepaalde aspecten van de procedure.

Net zoals in het verleden vereist de wet de medewerking van de beroepsbeoefenaar aan de werkzaamheden in het kader van de kwaliteitscontrole en het toezicht. Hij moet inzage verlenen in zijn dossiers en de hem gestelde vragen eerlijk en volledig beantwoorden. In het verleden konden de gegevens uit het onderzoek van een tuchtdossier niet in een andere context worden gebruikt. Overeenkomstig de wet zal het College de informatie verkregen naar aanleiding van deze uitgebreide samenwerkingsplicht, kunnen meedelen aan de rechterlijke overheden die dan beschikken over informatie die zij niet noodzakelijkerwijs zouden hebben kunnen ontvangen in het kader van een strafrechtelijk onderzoek waar het recht om te zwijgen en zichzelf niet te incrimineren, wordt erkend en aan eenieder wordt gewaarborgd, meer bepaald door het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens. De in tuchtzaken opgelegde samenwerkingsplicht zou kunnen leiden tot een verzwakking van de verdediging van de beroepsbeoefenaar in het kader van een strafprocedure. Een dergelijke situatie kan strijdig zijn met de huidige rechtspraak van het Hof van Cassatie dat nu van oordeel is dat het recht om te zwijgen en om niet tot zelfbeschuldiging te worden gedwongen, kan worden ingeroepen (art. 6.1. van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens) en, mits bepaalde nuanceringen, primeert op de loyaliteitsplicht[5].

Daarnaast kan de vraag worden gesteld naar de impact van deze aanpak, meer bepaald op het beroepsgeheim, alsook op de eventuele gevolgen van bepaalde mededelingen verricht aan derden. De nominatieve bekendmaking van de beslissingen van het College doet een aantal vragen rijzen met betrekking tot het nu erkend en beschermd recht op vergeten te worden[6], of nog met betrekking tot de reputatieschade die hieruit zou kunnen voortvloeien meer bepaald wanneer uiteindelijk zou blijken dat de feiten op grond waarvan het College zijn beslissing zou hebben genomen, ongegrond zijn. Ten aanzien van de rechtspraak die bepaalde beginselen van de rechten van verdediging bekrachtigt, is de situatie niet ongevaarlijk. Verder is er, naar het voorbeeld van de aansprakelijkheid van de Belgische Staat voor het optreden van de magistraten[7], geen zekerheid dat de aansprakelijkheidsvrijstelling van het College systematisch bestand is tegen bepaalde aansprakelijkheidsvorderingen.

D. Maatregelen die kunnen worden genomen

Door het College

Op grond van artikel 57 van de wet kan het College elke persoon als bedoeld in artikel 54, § 1, derde lid een termijn opleggen waarbinnen deze zich dient te conformeren aan sommige bepalingen van deze wet of de ter uitvoering

4 A. Bossuyt, "Algemene rechtsbeginselen in de rechtspraak van het Hof van Cassatie", *JT* 2005, 733.

5 Cass. 25 november 2011, *JLMB* 2012/08, 340.

6 Met betrekking tot deze aangelegenheid kan worden verwezen naar S. Folie, "La publication et la communication des décisions disciplinaires – la confirmation du droit à l'oubli" in V. Michiels (ed.), *La publicité de l'administration – vingt ans après, bilan et perspectives*, Brussel, Bruylant, 2014, p. 359 tot 376. Handelingen van het colloquium 2014 "De openbaarheid van bestuur".

7 Cass. 25 maart 2010, C.09.0403; en GwH 30 juni 2014, nr. 99/2014.

ervan genomen besluiten. Dit houdt in dat de voorgestelde bepaling de weg opent naar een vervroegde kwaliteitscontrole, die moet worden uitgevoerd binnen een vastgestelde termijn die korter is dan de gebruikelijke frequentie. In het kader hiervan dient te worden nagegaan of de bedrijfsrevisor de kwaliteit van zijn werkzaamheden heeft kunnen verbeteren. Bij gebrek aan nadere details in de teksten, is het in deze fase echter moeilijk om deze aangelegenheid uitgebreider toe te lichten. Is het denkbaar dat, naar het voorbeeld van bepaalde bevoegdheden voorzien in het kader van het prudentieel toezicht, het College deze momenteel ruim geformuleerde bevoegdheid aanwendt om een bedrijfsrevisor te verplichten zijn verslag, dat door het College als ontoereikend wordt beschouwd, te wijzigen? De vraag is gesteld, maar een positief antwoord zou de deur openen voor talrijke andere vragen waaronder die met betrekking tot de bevoegdheden van de algemene vergadering van de vennootschap die een verslag zou hebben goedgekeurd, of met betrekking tot de verantwoordelijkheid van het College voor het op zijn verzoek gewijzigd verslag.

In geval van hoogdringendheid kan het College tijdelijk de uitoefening van de volledige of van een deel van de werkzaamheden door de bedrijfsrevisor verbieden en de inschrijving in het register schorsen. Deze maatregel kan worden vergeleken met de voorlopige maatregel die, op grond van artikel 38 van de wet van 22 juli 1953, kon worden opgelegd door het Uitvoerend Comité van het IBR. Het tijdelijk verbod om bepaalde of alle beroepshandelingen te verrichten was reeds voorzien in artikelen 38 en 39 van de wet van 22 juli 1953. De destijds bepaalde procedure leek echter meer waarborgen te bieden aan de bedrijfsrevisoren, inzonderheid met betrekking tot de beroepsmogelijkheden tegen de maatregel. De rechtbanken van de rechterlijke orde hadden trouwens geoordeeld dat voormelde procedure beantwoordde aan de beginselen van het recht op een eerlijk proces[8].

De tekst van de nieuwe wet legt geen voorafgaandelijke voorwaarden vast voor het opleggen van een dergelijke maatregel door het College. Gehoopt wordt dat de koninklijke uitvoeringsbesluiten dit wel doen. Het is de vraag of de bedrijfsrevisor zal worden gehoord, zowel over het bestaan van grieven, als over de wenselijkheid van goedkeuring van de maatregel. Laatstgenoemde voorwaarde werd door de rechtbanken en de Commissie van Beroep van essentieel belang geacht toen ze, op grond van de wet van 22 juli 1953, ertoe werden gebracht een dergelijke maatregel te bekrachtigen. Bovendien, en dit is een fundamenteel verschil met de door de wet van 22 juli 1953 ingestelde procedure, voorziet de huidige tekst in geen enkele beroepsmogelijkheid tegen de tijdelijke schorsingsmaatregel. Hoewel de wet hierover zwijgt, bestaat er geen twijfel over dat tegen de beslissingen van het College houdende een tijdelijk verbod om bepaalde diensten te verrichten, een schorsingsberoep en een beroep tot nietigverklaring kan worden ingesteld bij de Raad van State. Bovendien, aangezien het opleggen van een schorsing of schrapping een inbreuk vormt op het recht om een beroepswerkzaamheid uit te oefenen, zouden de rechtbanken van de rechterlijke orde en de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg zitting houdend in kort geding (art. 584 van het Gerechtelijk Wetboek) zich bevoegd kunnen verklaren om kennis te nemen van een beroep ingesteld ter bescherming van dit subjectief recht[9].

Als de betrokken persoon in gebreke blijft bij afloop van de hem opgelegde termijn, kan het College, na hem te hebben gehoord of ten minste behoorlijk te hebben opgeroepen:

8 Brussel (Kortgeding), IBR c/ (...), 12 augustus 2010, niet gepubliceerd, AR nr. 2010/1207/C; Franstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 14 oktober 2010; 402/10-F.

9 J. Englebert, "Le référé judiciaire: principes et questions de procédure", in *Le référé judiciaire*, Dir. J. Englebert en H. Boularbah, ed. CJB, 2003, p. 9.

1° zijn standpunt met betrekking tot de krachtens het eerste lid gedane vaststellingen bekendmaken;
2° de betaling van een dwangsom[10] opleggen die, noch meer mag bedragen dan 50.000 euro, per kalenderdag waarop de aanmaning niet wordt nageleefd, noch in totaal 2.500.000 euro mag overschrijden; of
3° de bedrijfsrevisor gelasten zich voorlopig te onthouden van iedere beroepsmatige dienstverlening of van bepaalde dienstverlening. Die maatregel is van toepassing gedurende de door het College bepaalde periode. Hij houdt van rechtswege op uitwerking te hebben als de Sanctiecommissie niet binnen zes maanden na het opleggen van deze maatregel is geadieerd met aanwijzingen, feiten of tenlasteleggingen die de maatregel rechtvaardigen. Zijn effecten houden eveneens van rechtswege op wanneer de beslissing van de Sanctiecommissie inzake deze aanwijzingen, feiten of tenlasteleggingen in kracht van gewijsde is gegaan.

Het College kan zelf, op kosten van de bedrijfsrevisor, overgaan tot de publicatie van de maatregelen die het de bedrijfsrevisor oplegt, op de website van het College of in de dagbladen en publicaties van zijn keuze of op de plaatsen en voor de duur die het vaststelt.

Bij niet-naleving door een bedrijfsrevisor van een in paragraaf 1, tweede lid bedoelde onmiddellijke schorsing of een in paragraaf 1, derde lid, 3°, bedoelde aanmaning om zich voorlopig van iedere beroepsmatige dienstverlening of van bepaalde dienstverlening te onthouden, kan een in paragraaf 1, derde lid, 2°, bedoelde dwangsom en een in artikel 59, paragraaf 1, 8° bedoelde administratieve geldboete worden opgelegd.

Het College krijgt ook de bevoegdheid toegekend om een terechtwijzing op te leggen wanneer het van oordeel is dat de feiten, hoewel zij vaststaan, geen sanctie verantwoorden (art. 57, § 5).

De terechtwijzing werd ingevoerd in de wet van 22 juli 1953 tijdens de hervorming van 2007. Op grond van deze bepaling kon de Raad voor vaststaande feiten van minder ernstige aard een terechtwijzing opleggen in plaats van een tuchtprocedure in te stellen. Op grond van artikel 37 van voormelde wet van 22 juli 1953 kon tegen de terechtwijzing beroep worden ingesteld bij de Commissie van Beroep die de maatregel kon bevestigen of nietig verklaren, dan wel een tuchtsanctie in de plaats stellen (hetgeen ze in de praktijk nooit heeft gedaan). De huidige tekst voorziet in geen enkele beroepsmogelijkheid. Hieruit volgt dat een bij de Raad van State ingesteld beroep ontvankelijk zal zijn, hoewel een dergelijke procedure in het licht van de op het spel staande belangen omslachtig kan blijken. Er dient ook te worden opgemerkt dat de nieuwe wet, in tegenstelling tot deze van 22 juli 1953, geen enkele bepaling bevat betreffende de gevolgen van een terechtwijzing en de geldigheidsduur van de maatregel.

Door de Sanctiecommissie van de FSMA

Indien het College, na afloop van zijn werkzaamheden, van oordeel is dat inbreuken de vaststelling van een maatregel moeten rechtvaardigen, kan het College, overeenkomstig artikel 58 van de wet, beslissen om, met toepassing van artikel 56, § 2, een procedure in te stellen die tot het opleggen van een administratieve maatregel of een administratieve geldboete kan leiden. Daartoe adieert het College de Sanctiecommissie van de FSMA. Tegen deze aanhangigmaking kan geen beroep worden ingesteld. Er dient te worden opgemerkt dat bij verwijzing van een bedrijfsrevisor-natuurlijk persoon naar de Sanctiecommissie, het bedrijfsrevisorenkantoor dat deze bedrijfsrevisor, in voorkomend geval, vertegenwoordigt, enkel wegens

10 De dwangsom is een veroordeling tot betaling van een geldsom per dag vertraging in de uitvoering van een aanmaning. De dwangsom zou slechts verschuldigd zijn wanneer de bedrijfsrevisor niet onmiddellijk gevolg zou geven aan een aanmaning.

een onderscheiden fout in hoofde van het bedrijfsrevisorenkantoor zelf, en niet in hoofde van zijn ondertekenende vertegenwoordiger, kan worden doorverwezen. Concreet kan de technische fout, zijnde de aan de natuurlijke persoon toe te rekenen nalatigheid niet aan zijn kantoor worden toegerekend. Een onderscheiden fout zou kunnen worden ingeroepen indien de vastgestelde inbreuk voortvloeit uit bijvoorbeeld een door het kantoor zelf gevolgde onjuiste procedure of richtlijn.

De beoogde administratieve maatregelen omvatten de klassieke tuchtsancties, gaande van de waarschuwing tot de schrapping uit het openbaar register, via de schorsing, met inbegrip van het verbod om op beroepsmatige wijze diensten te verlenen. Aan dit arsenaal worden een aantal maatregelen toegevoegd gericht op het bekendmaken van beslissingen of het opleggen van een administratieve geldboete.

De procedure bij de Sanctiecommissie van de FSMA zal, *mutatis mutandis*, waarschijnlijk identiek zijn aan de procedure bepaald in artikel 70 en volgende van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten (hoofdstuk 3, afdeling 5), alsook in het reglement van inwendige orde van de Sanctiecommissie van de FSMA van 21 november 2011, goedgekeurd bij koninklijk besluit van 12 maart 2012, dat de procedure- en deontologische regels voor de behandeling van dossiers bij de Sanctiecommissie bevat.

Er kan op beknopte en indicatieve wijze aan worden herinnerd dat de Sanctiecommissie van de FSMA is samengesteld uit raadsheren bij de Raad van State, ereraadsheren bij het Hof van Cassatie, magistraten, advocaten en hoogleraren. De procedure voor de sanctiecommissie is een procedure op tegenspraak.

De personen aan wie de grieven ter kennis werden gebracht, beschikken over een termijn van twee maanden om hun opmerkingen met betrekking tot de grieven, schriftelijk over te leggen aan de voorzitter van de Sanctiecommissie. In bijzondere omstandigheden kan de voorzitter van de Sanctiecommissie deze termijn verlengen. De aansprakelijk gestelde personen kunnen bij de Sanctiecommissie een kopie van de dossierstukken verkrijgen en kunnen zich laten bijstaan of vertegenwoordigen door een advocaat van hun keuze.

Wanneer zij dit noodzakelijk acht in het licht van het recht op een eerlijke proces, kan de Sanctiecommissie bijkomende onderzoeksdaden laten stellen.

Overeenkomstig artikel 59 van de wet kan de Sanctiecommissie, indien zij, overeenkomstig artikel 58 en met naleving van de procedure als bedoeld in hoofdstuk 3, afdeling 5 van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten, een inbreuk vaststelt op de toepasselijke wettelijke, reglementaire en normatieve bepalingen, de volgende maatregelen nemen ten aanzien van de bedrijfsrevisoren:

– met betrekking tot de bepaling onder 6°, ten aanzien van een lid van het leidinggevend of bestuursorgaan van een organisatie van openbaar belang, en
– met betrekking tot de bepaling onder 8°, ten aanzien van de persoon die de beroepswerkzaamheid van bedrijfsrevisor uitoefent in België, zonder daartoe erkend te zijn:

1° een waarschuwing;
2° een berisping;
3° een openbare verklaring op de website van de FSMA, waarin de naam van de voor de inbreuk verantwoordelijke persoon en de aard van de inbreuk worden vermeld;
4° een voorlopig verbod van maximaal drie jaar voor de bedrijfsrevisor, het geregistreerde auditkantoor of de vaste vertegenwoordiger

om iedere beroepsmatige dienstverlening of bepaalde dienstverlening te verrichten;
5° een openbare verklaring dat de controleverklaring niet voldoet aan de eisen van artikel 28 van de richtlijn of, in voorkomend geval, van artikel 10 van verordening (EU) nr. 537/2014;
6° een voorlopig verbod van maximaal drie jaar voor een lid van een bedrijfsrevisorenkantoor of van een leidinggevend of bestuursorgaan van een organisatie van openbaar belang om functies in bedrijfsrevisorenkantoren of organisaties van openbaar belang te bekleden;
7° de intrekking van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor;
8 een administratieve geldboete die niet meer mag bedragen dan 2.500.000 euro voor hetzelfde feit of geheel van feiten. Wanneer de inbreuk de overtreder een vermogensvoordeel heeft opgeleverd of hem in staat heeft gesteld een verlies te vermijden, mag dit maximum worden verhoogd tot het drievoud van het bedrag van dat voordeel of dat verlies.

Met betrekking tot de mogelijke op te leggen sancties is het in deze fase helaas niet mogelijk om de criteria te kennen die de Sanctiecommissie van de FSMA zal kunnen hanteren wanneer zij zal moeten kiezen tussen bijvoorbeeld een schorsingsstraf of een administratieve geldboete die meer (*sic*) mag bedragen dan 2.500.000 euro, dan wel wanneer zij zal beslissen om de bekendmaking van haar beslissing op te leggen. Op dit moment verduidelijkt voormelde wet van 2 augustus 2002 dat de Sanctiecommissie bij het bepalen van het bedrag van de geldboete rekening houdt met alle relevante omstandigheden, waaronder, in voorkomend geval: de ernst en de duur van de inbreuk; de mate van verantwoordelijkheid van de verantwoordelijke natuurlijke of rechtspersoon; zijn financiële draagkracht; de omvang van de winst die is behaald of het verlies dat is vermeden, voor zover dat kan worden bepaald; het vermogensnadeel voor derden dat is veroorzaakt door de inbreuk, voor zover dat kan worden bepaald; de mate waarin de verantwoordelijke persoon zijn medewerking verleent aan de FSMA; eerdere inbreuken van de verantwoordelijke persoon; en de maatregelen die na de inbreuk door de verantwoordelijke persoon werden genomen ter voorkoming van herhaling van de inbreuk. Dit moet het geval zijn voor alle maatregelen die kunnen worden getroffen.

Daarnaast zal de langdurige procedure tot nietigverklaring bij de Raad van State beslist een verhoging van het aantal vorderingen tot schorsing van de sanctie tot gevolg hebben. Dit zal tot gevolg hebben dat de procedures zullen toenemen en bijgevolg de kosten zullen verhogen zowel voor de betrokken bedrijfsrevisor als voor de administratieve overheid.

De schorsingen gaan in op de dag van hun kennisgeving[11]. Deze enigszins verrassende bepaling breekt volledig met het tuchtrecht aangezien in geval van schorsing, een beroep van elke effectiviteit zou worden ontdaan. Het lijdt geen twijfel dat een schorsingsstraf van bijvoorbeeld een paar weken, verlopen zal zijn tegen de tijd dat de beroepsinstantie haar beslissing heeft uitgesproken. Wat de aansprakelijkheid betreft, zou een dergelijke situatie daarenboven gevaarlijk kunnen blijken te zijn indien de beslissing nadien moet worden herzien. Het ontbreken van de opschortende werking van het beroep kan leiden tot een sterke toename van voormelde beroepen bij de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg zetelend in kort geding of van schorsingsberoepen bij de Raad van State.

E. Verhaalmiddelen

Afdeling 5 van de wet, getiteld "Verhaalmiddelen" (in het meervoud), bevat slechts één artikel met betrekking tot het beroep dat kan

11 Indien de schorsingsmaatregel werd voorafgegaan door een tijdelijk verbod om diensten te verlenen, zal ervan worden uitgegaan dat de schorsing met terugwerkende kracht in werking is getreden op de dag van inwerkingtreding van het tijdelijk verbod.

worden ingesteld tegen de beslissing van het College om een dwangsom op te leggen. Op het moment van de redactie van dit artikel en bij gebrek aan verduidelijkingen in het toekomstig koninklijk besluit[12], lijkt de tekst van artikel 61 enigszins verwarrend.

Paragraaf 1 van artikel 61 bepaalt dat tegen de in artikel 57, § 1, derde lid, 2°, bedoelde beslissingen beroep kan worden ingesteld bij het Hof van Beroep van Brussel.

Het is verbazingwekkend dat de beroepsmogelijkheid beperkt is tot de beslissing om een dwangsom op te leggen en dat het instellen van een beroep tegen de maatregel om zich voorlopig te onthouden van bepaalde dienstverlening (art. 57, § 1, derde lid, 3°) wordt uitgesloten, terwijl voormeld artikel 57, § 1 deze twee beslissingen als een alternatief voorstelt. "*2° de betaling van een dwangsom opleggen (...),* ***of*** *3° de bedrijfsrevisor gelasten zich voorlopig te onthouden van iedere beroepsmatige dienstverlening (...)*". We begrijpen niet waarom een onderscheid zou worden ingevoerd met betrekking tot het beroep tegen beide maatregelen.

Niettemin bepaalt artikel 61 dat het beroep kan worden ingesteld door de "betrokken partijen". De betrokken bedrijfsrevisor(en) kan (kunnen) uiteraard een beroep instellen, maar in het huidig stadium van de wetgeving, en meer bepaald bij gebrek aan een koninklijk besluit, kan men zich niet uitspreken over de mogelijkheid voor het College om hoger beroep in te stellen.

Overeenkomstig artikel 61 moet dit beroep worden ingesteld bij het Hof van Beroep van Brussel, bij verzoekschrift ingediend ter griffie van het Hof van Beroep van Brussel binnen 30 dagen na kennisgeving van de beslissing. Het artikel beschrijft de na te leven vormvereisten, in wezen de door het Gerechtelijk Wetboek bedoelde vormvereisten inzake het verzoekschrift (identificatie van de appellant(e) en van de betwiste beslissing, uiteenzetting van de middelen, zittingsdatum, inventaris van de verantwoordingsstukken, enz.). Er dient evenwel te worden opgemerkt dat aan de niet-naleving van deze termijn geen sanctie is verbonden. In tegenstelling tot de door de wet van 22 juli 1953 ingestelde beroepsprocedure, die als niet-formalistisch was bedoeld (aanhangigmaking bij de Commissie van Beroep bij gewone, zelfs beknopt gemotiveerde, aangetekende brief), zal de inleiding van een beroepsprocedure ongetwijfeld de bijstand van een advocaat vereisen.

De partijen zijn gemachtigd om het dossier te raadplegen of om processtukken neer te leggen binnen de door het Hof gestelde termijnen. Het dossier zal vervolgens worden behandeld in openbare zitting. Tegen de arresten van het Hof van Beroep kan een cassatieberoep worden ingesteld overeenkomstig de procedures van toepassing in burgerlijke zaken.

Paragraaf 5 van artikel 61 verduidelijkt dat het opschortend karakter van het beroep enkel betrekking heeft op de inning van de dwangsom en niet op het totale bedrag van de dwangsom. Derhalve, indien de situatie waaraan via de dwangsom een einde diende te worden gemaakt, blijft voortduren en het Hof van Beroep de beslissing van de Sanctiecommissie niet nietig verklaart, zal de dwangsom zijn blijven doorlopen.

Terwijl artikel 61 beperkend is, bepaalt artikel 82 dat de Koning een tekst zal moeten aannemen met het oog op het waarborgen van het recht van de bedrijfsrevisor om te beschikken over een doeltreffend rechtsmiddel voor een rechtbank tegen elk op hem betrekking hebbend besluit (*cf. supra*). De gemaakte keuze lijkt verrassend vermits afdeling 5 van de wet *in fine* bij koninklijk besluit zou moeten worden aangevuld. Een uitvoerige behandeling van de verhaalmiddelen in afdeling 5 van de wet zou relevant zijn geweest voor de rechtszekerheid en de naleving van de normenhiërarchie.

12 Zonder uitspraak te doen over de wettigheid van een koninklijk besluit dat de door de wet voorziene procedure zou wijzigen.

F. Beroepsgeheim

Het valt ook niet binnen het bestek van dit artikel om een uitgebreide uiteenzetting te geven over het beroepsgeheim waarvan de schending door artikel 458 van het Strafwetboek strafbaar wordt gesteld. Het beroepsgeheim waaraan bedrijfsrevisoren zijn gehouden, is gericht op het creëren van gezond vertrouwen tussen de auditor en de gecontroleerde entiteit, die de zekerheid heeft dat de ter beschikking gestelde informatie niet binnen het bereik van derden zal vallen.

Voor het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisoren gelden al geruime tijd talrijke uitzonderingen[13]. Zo moeten de erkende bedrijfsrevisoren, meer bepaald in het kader van het prudentieel toezicht van banken en van verzekeringsmaatschappijen, beslissingen, feiten of ontwikkelingen die de positie van de gecontroleerde vennootschap op betekenisvolle wijze (kunnen) beïnvloeden of die kunnen wijzen op een overtreding van het Wetboek van vennootschappen of van de statuten, of die zouden kunnen leiden tot een weigering van de certificering van de jaarrekening of tot het formuleren van voorbehoud, meedelen aan de autoriteit. De inbreuk op het beroepsgeheim wordt dan gerechtvaardigd door de bescherming van een hoger belang, namelijk de stabiliteit van de financiële sector.

De wet van 7 december 2016 lijkt deze keer echter een stap verder te gaan door het toevoegen van verscheidene nieuwe uitzonderingen op de naleving van het beroepsgeheim. Het College kan veel informatie verzamelen die het kan meedelen aan zowel de FSMA als de Nationale Bank voor de uitoefening van hun prudentiële bevoegdheden.

Deze informatie-uitwisseling is gericht op het opsporen en bestraffen van inbreuken die niet noodzakelijkerwijs de financiële stabiliteit in gevaar brengen. Gaat men hierbij niet te ver met als risico dat het beroepsgeheim wordt uitgehold? De wetgever heeft geoordeeld dat dit niet het geval is.

In dit verband en teneinde de verspreiding van informatie aan derden zo veel mogelijk te beperken, dient ook de vraag te worden gesteld of de wet van 11 april 1994 betreffende de openbaarheid van bestuur succesvol zou kunnen worden ingeroepen door een derde die kennis wil nemen van informatie opgenomen in de door het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren behandelde dossiers, met als risico dat kennis wordt genomen van informatie die gewoonlijk onder de bescherming van het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor valt.

Er dient te worden opgemerkt dat de hoedanigheid van administratieve overheid wordt verleend aan publiekrechtelijke of privaatrechtelijke instellingen, al dan niet opgericht bij wet, voor zover zij, in het onderhavige geval, bevoegdheden van algemeen belang uitoefenen en een bindende beslissing nemen. De Raad van State heeft geoordeeld dat de administratieve overheid wordt gedefinieerd onder verwijzing naar de bevoegdheid van openbaar gezag die zij uitoefent ter bescherming van het algemeen belang[14]. De hoedanigheid van administratieve of rechterlijke overheid zal dus op veranderlijke wijze worden beoordeeld overeenkomstig de *in concreto* uitgeoefende bevoegdheden[15].

Wanneer dergelijke instellingen handelen in het kader van een repressief onderzoek, verliezen zij deze hoedanigheid van administratieve overheid. Hieruit volgt dat alle voorbereidende documenten, onderzoekshandelingen en doorgaans alle beslissingen genomen in het kader van een onderzoek van tuchtrechtelijke

13 S. Folie, M. De Wolf, H. Fronville, « Le secret professionnel des réviseurs d'entreprises » in *L'entreprise et le secret*, V. Cassiers, S. Gilson (ed.), Brussel, Larcier, 2014, p. 199.

14 RvS 27 juli 1979, Scheuermann c/ Limburgs Universitair Centrum, nr. 19.776, *Rec.*, p. 851.

15 P. Lewalle, L. Donnay, G. Rosoux, « L'accès aux documents administratifs, un itinéraire sinueux » in *L'accès aux documents administratifs*, onder leiding van D. Renders, Brussel, Larcier, 2008, p. 80.

aard, buiten het toepassingsgebied van de bepalingen met betrekking tot de mededeling van bestuursdocumenten, lijken te vallen. Op grond hiervan beschikken noch de voor een inbreuk verantwoordelijk geachte persoon, noch de klager over de mogelijkheid om het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren te dwingen om toegang te verschaffen tot de voorbereidende documenten waarvan het geen gebruik wil maken in het kader van zijn besluit (ten aanzien van de betrokken bedrijfsrevisor) of om een derde inzage te verlenen in het dossier.

Ook moet worden opgemerkt dat de toegang tot de archieven van een administratieve overheid, zelfs wanneer ze door het Rijksarchief beschikbaar worden gesteld aan het publiek (zoals dit het geval is voor de archieven van de CBFA), enkel mag geschieden met inachtneming van het recht op privacy en van het beroepsgeheim van de betrokkene[16].

In dit verband dient de aandacht te worden gevestigd op de strikte naleving van artikel 8 van de wet tot bescherming van de persoonlijke levenssfeer[17], zelfs wanneer er veel tijd is verstreken sinds de dag waarop de informatie oorspronkelijk werd verzameld.

Besluit

Naar aanleiding van dit kort overzicht van de bepalingen inzake de sancties en verhaalmiddelen, kan men enkel vaststellen dat de wet van 7 december 2016 de organen van publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisoren de mogelijkheid biedt om verplichtingen op te leggen die de medewerking aan de controles beogen, alsook voorziet in strengere sancties ten opzichte van de oude wet. Uit toekomstige beslissingen zal blijken of een evenwicht werd bereikt tussen de rechten en plichten van elkeen. Toch lijkt het wenselijk dat het College gematigd gebruik maakt van een aantal van zijn hoogste bevoegdheden, zoals het opleggen van het tijdelijk verbod, de mogelijkheid om informatie mee te delen of om beslissingen bekend te maken, teneinde deze niet te bagatelliseren en hun uitzonderlijke aard te behouden.

Men kan zich afvragen of de pleiters niet in de verleiding zullen komen om het voordeel van alle aan de strafrechtspleging gerelateerde rechten van verdediging in te roepen die in het bijzonder worden gewaarborgd door het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (het recht om te zwijgen, het recht om niet tot zelfbeschuldiging te worden gedwongen)[18]. Stellen deze verscherpte maatregelen niet een bepaalde discriminatie in tussen beoefenaars van vrije beroepen of beoefenaars van cijferberoepen, die kunnen worden gestraft in het licht van de naleving van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel? Het zou ook interessant zijn om het toekomstige antwoord te kennen van de rechtspraak in strafzaken met betrekking tot de regelmatigheid van de eventuele strafrechtspleging inzonderheid op grond van informatie meegedeeld door het College in het kader van de samenwerkingsplicht.

Verder lijkt het op basis van de beschreven procedure ook mogelijk om het toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor af te stemmen op het prudentieel toezicht. In het licht van het misschien lovenswaardig streven om bruggen te slaan tussen enerzijds de informatie verkregen in het kader van de kwaliteitscontrole van auditors van organisaties van openbaar belang en anderzijds de toezichthoudende bevoegdheden van de FSMA of de NBB, kan men zich evenwel afvragen of de wet de essentie van de "tuchtprocedure", gericht op het bestraffen van eventuele inbreuken van een beroepsbeoefenaar, niet ontkracht.

Ten slotte wordt bij het onderzoeken van de teksten soms de indruk gewekt dat sommige bepalingen van de wet van 2 augustus 2002

16 « L'histoire de la CBFA à portée du grand public », *L'écho*, 29 augustus 2014, p. 4.
17 Die de beroepswerkzaamheden omvat.
18 EVRM 21 februari 1984, Oztürk c/ R.F.A., nr. 8544/79; Cass. 5 februari 1999, nr. C970441-N en C980398-N.

betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten louter werden gekopieerd zonder duidelijk rechtstreeks nut. Het is immers niet mogelijk om de organisatie die, al dan niet bewust, haar wettelijke verplichtingen niet heeft nageleefd en de auditor die de inbreuken niet zou hebben opgespoord, op dezelfde wijze te behandelen of te bestraffen.

Uit de rechtspraak van de (administratieve) hoven en rechtbanken zal blijken of de soms hybride procedure die schippert tussen de tuchtprocedure en de strafrechtelijke procedure, voldoet aan de standaarden van een eerlijk proces waarop elke burger recht heeft. Verder is het ook wenselijk dat *de facto* ingevoerde nieuwe afwijkingen op het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisoren het noodzakelijk vertrouwen tussen de commissaris en de gecontroleerde entiteit niet ondermijnen. Dat vertrouwen draagt immers uiteindelijk ook bij tot de betrouwbaarheid van financiële informatie.

Editoriaal van de Voorzitter van het IBR

EN NU! HOE STAAN WE DAN TEGENOVER DEZE EUROPESE AUDITHERVORMING EN DE OMZETTING ERVAN IN BELGISCH RECHT?

Als auditors moeten we nederig erkennen dat deze hervorming er gekomen is door de idee die leefde bij de overheden en de stakeholders dat gebruikers van jaarrekeningen meer vertrouwen moeten kunnen stellen in de financiële verslaggeving van de vennootschappen.

Deze idee is er vooral gekomen door de moeilijkheden na de financiële crisis van 2008. In het geval van een aantal organisaties van openbaar belang (OOB's) die achteraf werden aangemerkt als "systeementiteiten" strookte de financiële verslaggeving vóór en tijdens de crisis niet met de evolutie van hun risicoblootstelling en was die zelfs onvoldoende. De medeverantwoordelijkheid van de auditoren daarin werd nooit grondig onderzocht en al helemaal niet bewezen, vooral omdat hun beroepsaansprakelijkheid tot op heden slechts in weinige gevallen in het gedrang kwam wegens controleverklaringen die ongeschikt hadden moeten zijn bevonden.

Nadien werd de lat van de verwachtingen hoger gelegd, waardoor er zich een *expectation gap* aftekende.

Om het vertrouwen in de jaarrekeningen te verhogen, heeft de overheid besloten om de rol van commissaris in het kader van de financiële verslaggeving van de vennootschappen te versterken door strengere eisen voor onafhankelijkheid en publiek toezicht op te leggen, door bijkomende informatie te vereisen in het commissarisverslag om gebruikers beter te informeren over de manier waarop er bij de controle rekening wordt gehouden met vastgestelde auditrisico's, door de samenwerking met het auditcomité te versterken en door het publiek toezicht op het beroep te verscherpen.

Er werden ook andere doelstellingen vooropgesteld, zoals de internationalisering van het beroep door het Europees paspoort, maatregelen om de mededinging op te voeren op de markt voor controle van organisaties van openbaar belang en maatregelen om KMO's toegang te bieden tot een kwaliteitsaudit zonder torenhoge administratieve kosten via evenredigheidsbeginselen bij de toepassing van de beroepsnormen en het toezicht op auditors van KMO's.

De manier waarop deze principes, indien nodig, werden omgezet in het Belgisch recht komt ruimschoots aan bod in onderhavig nummer van TAA.

Het echte werk komt er dus eigenlijk nu pas aan voor de bedrijfsrevisoren, de gecontroleerde vennootschappen en het nieuw publiek toezicht: **de nieuwe regelgeving implementeren**.

In de eerste plaats zal dit zowel van de bedrijfsrevisoren als van de te controleren vennootschappen aanzienlijke inspanningen vergen inzake informatie en opleiding. Hier is een belangrijke rol weggelegd voor het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, dat die rol vastberaden op zich zal nemen. Er dient ook te worden ingezet op de interpretatie van de nieuwe regels. Vooral de toepassing van de regels inzake externe rotatie en niet-controlediensten kunnen niet gemakkelijk worden toegepast in concrete situaties.

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises
E. Jacqmainlaan 135, 1000 Brussel, T (02) 512 51 36, F (02) 512 78 86
Bd. E. Jacqmain 135, 1000 Bruxelles, T (02) 512 51 36, F (02) 512 78 86
Koninklijk Instituut / Institut royal

De bedrijfsrevisorenkantoren zullen hun personeel moeten opleiden in de nieuwe onafhankelijkheidseisen en hun interne procedures aanpassen voor de aanvaarding van opdrachten en het toezicht op niet-controlediensten. Commissarissen van OOB's zullen hun verslag aan het auditcomité moeten aanpassen om alle gegevens op te nemen die door de Europese verordening worden vereist en alle voorschriften van de nieuwe ISA's rond de kernpunten van de audit toepassen in het verslag van de commissaris van een OOB.

De implementering houdt ook een nieuw publiek toezicht in, dat wordt toevertrouwd aan het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren. Het Instituut van Bedrijfsrevisoren is *a priori* niet langer betrokken bij dit luik van de hervorming, aangezien dit publiek toezicht, zonder enige mogelijke tegenspraak, onafhankelijk moet zijn van het Instituut, maar het ligt voor de hand dat de ervaring die het Instituut heeft opgebouwd tijdens meer dan dertig jaar toezicht op zijn leden kan bijdragen tot de doeltreffende inrichting van een nieuw publiek toezicht.

De hoofddoelstelling van het nieuwe College bestaat er niet alleen in om te waken over de naleving van de regelgeving voor bedrijfsrevisoren en hun revisorale opdrachten, maar ook om de kwaliteit van de audits te verhogen.

Het behoeft geen betoog dat dit een nauwe samenwerking zal vereisen tussen het College en het Instituut. Zo wordt er gedacht aan een gezamenlijke interpretatie van de controlenormen of acties die het Instituut zou kunnen ondernemen om de voornaamste of vaakst voorkomende tekortkomingen te beperken die over het algemeen zullen volgen uit de inspecties van het College. Deze acties van het Instituut kunnen bijvoorbeeld de vorm aannemen van specifieke opleidingen of nieuwe normen of aanbevelingen. Of – en waarom niet? – het Instituut zou het College kunnen informeren over de problemen die de inspecties stellen voor de bedrijfsrevisoren om zo de efficiëntie, de aanvaarding en de naleving ervan te verhogen.

Nu stelt zich al een andere vraag: **welke impact zal deze hervorming hebben voor de verschillende betrokkenen**?

Het antwoord daarop ligt niet voor de hand en zal pas na enkele jaren duidelijk worden.

Maar wij proberen wel al enkele krachtlijnen te geven.

Voor de economie in het algemeen kan een betere kwaliteit van de financiële overzichten – het uiteindelijke doel van de vereiste voor een betere auditkwaliteit – en meer vertrouwen in deze financiële overzichten alleen maar een goede zaak zijn.

Deze verbeteringen moeten ook kunnen worden gemeten. Tal van academische studies werden en worden opgezet over de meting en de analyse van de auditkwaliteit, meestal op basis van statistische analyses, maar de resultaten zijn niet echt overtuigend. Een andere aanpak zou de conclusies van de kwaliteitsinspecties door de toezichthoudende autoriteiten kunnen zijn.

Deze autoriteiten werken aan een standaardisering van hun inspecties en conclusies, voornamelijk door hun aanpak te structureren en de conclusies en vastgestelde tekortkomingen te categoriseren. Helaas ontbreken in vele landen – waaronder België – basisgegevens over de toestand vóór de hervorming of zijn die niet relevant omdat het toezichtsysteem en de inspectiemethodes verschillend waren.

Er kan dan ook geen vergelijking worden gemaakt tussen de toestand vóór en de toestand na de audithervorming. Binnen enkele jaren zullen echter gegevens beschikbaar zijn over de evolutie van de vaststellingen sinds de invoering van het nieuwe toezichtsysteem.

Wat de gecontroleerde entiteiten betreft, zal de hervorming meer impact hebben op de OOB's dan op de overige entiteiten.

Bepaalde OOB's zullen de samenstelling van het auditcomité moeten aanpassen. Meer algemeen zal het auditcomité meer middelen moeten besteden aan de opvolging van de opdracht van de commissaris, met bijvoorbeeld bijzondere aandacht voor de identificatie en de behandeling van de kernpunten van de audit en de vermelding ervan in het commissarisverslag, of voor de materialiteitsdrempel.

Het auditcomité van de OOB's zal ook meer betrokken zijn bij de opvolging van de onafhankelijkheid van de commissaris. Het zal in het bijzonder het verstrekken van niet-controlediensten uitdrukkelijk moeten toestaan en controleren of het gaat om toegestane niet-controlediensten en dat de bedragen ervan binnen de wettelijke grenzen blijven.

Het comité wordt ook nauw betrokken bij de procedure voor de benoeming van een commissaris. In bepaalde omstandigheden is een aanbesteding vereist, wat de nodige administratieve last met zich mee zal brengen. In de meeste gevallen en zelfs indien dit geen wettelijke vereiste is, zal de externe rotatie betrekking hebben op alle vennootschappen die deel uitmaken van de groep.

De impact van de externe rotatie op de auditkwaliteit, op het vertrouwen van de betrokken partijen in de financiële overzichten van de OOB's en op de werking van de auditmarkt zal *ex-post* grondig moeten worden onderzocht om na te gaan in welke mate de aangekondigde doelstellingen werden behaald, rekening houdende met de problemen die de externe rotatie onvermijdelijk zal veroorzaken, vooral door de tijd die een nieuwe commissaris nodig heeft om voldoende kennis te verwerven van de te controleren entiteit; zonder die kennis kan geen kwaliteitsvolle audit worden uitgevoerd.

Door de striktere onafhankelijkheidseisen zullen de OOB's voor een aantal diensten die vroeger werden toevertrouwd aan de commissaris of zijn netwerk, een beroep moeten doen op andere personen, die onafhankelijk zijn van de commissaris. Aangezien deze dienstverlener niet over een even grondige kennis van de vennootschap beschikt als de commissaris zal dit in een aantal gevallen een grotere investering vergen van hem, met een overeenkomstige impact op de kost van die dienstverlening.

Tot slot zal het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren geen vreemde zijn voor de OOB's.

Het College zal rechtstreeks inlichtingen kunnen inwinnen bij de OOB's over de uitvoering van de opdracht van de commissaris om te controleren dat die de regels heeft nageleefd die gelden voor de uitoefening van zijn mandaat. Het College zal eveneens elke OOB kunnen gelasten om – binnen een bepaalde termijn en op straffe van dwangsommen voor de leden van het bestuursorgaan – de wettelijke bepalingen na te leven met betrekking tot de uitoefening van het commissarismandaat.

De Sanctiecommissie van de FSMA zal de leden van het directiecomité of de raad van bestuur van een OOB tijdelijk kunnen verbieden om een activiteit uit te oefenen binnen een OOB of een bedrijfsrevisorenkantoor.

Voor de gecontroleerde vennootschappen die geen OOB zijn, zal de reële impact veeleer beperkt blijven, met hoogstens een aantal extra vermeldingen in het verslag van de commissaris en enkele weinig betekenisvolle veranderingen in de onafhankelijkheidseisen voor toegestane niet-controlediensten. Voor vennootschappen die deel uitmaken van een groep die een geconsolideerde jaarrekening moet opstellen en publiceren, zal de beperking van de honoraria van de commissaris voor toegestane auditdiensten voortaan niet meer gelden voor de andere entiteiten van zijn netwerk.

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises
E. Jacqmainlaan 135, 1000 Brussel, T (02) 512 51 36, F (02) 512 78 86
Bd. E. Jacqmain 135, 1000 Bruxelles, T (02) 512 51 36, F (02) 512 78 86
Koninklijk Instituut / Institut royal

De veranderingen zullen een veel grotere impact hebben voor de bedrijfsrevisoren.

Wij beperken ons hierbij uiteraard tot de meest betekenisvolle wijzigingen.

Deze zullen het meest ingrijpend zijn voor de kantoren die OOB's controleren.

Zo zal de externe rotatie ongetwijfeld een aanzienlijke impact hebben op deze kantoren, aangezien een groot deel van de OOB's voor de eerste keer in lange tijd van commissaris zal moeten veranderen binnen de komende 7 jaar, naargelang de overgangsmaatregelen van de Europese Unie om een al te grote verstoring van de auditmarkt te vermijden. Het gaat hierbij om 350 OOB's, waarvan ongeveer 120 genoteerde vennootschappen, en – in de meeste gevallen – alle vennootschappen die deel uitmaken van een groep indien de OOB de moedervennootschappen is.

Die overgang zal wellicht echter sneller gebeuren dan bepaald in de Europese regelgeving omdat de vennootschappen liever vanaf de volgende verlenging van het commissarismandaat zullen overwegen om de externe rotatie uit te voeren, in plaats van te wachten tot de uiterste termijn die wordt toegestaan in de Europese regelgeving. En in bepaalde gevallen met een OOB-moedervennootschap of dochtervennootschappen van groepen die hoofdzakelijk gevestigd zijn in andere Europese landen zou een voortijdige rotatie ook waarschijnlijk zijn omwille van de toepassing van verschillende regels in andere Europese landen.

Enerzijds zijn deze mandaten weliswaar niet verloren voor het beroep in zijn geheel, maar het verlies van een mandaat – en in het geval van OOB's is dit in het algemeen betekenisvol – heeft als gevolg dat middelen moeten worden besteed aan de zoektocht naar andere mandaten ter vervanging, dat personeel moet worden verschoven, enz. Dit kan ook leiden tot het verlies van bepaalde – niet langer vereiste – vaardigheden, die het kantoor later indien nodig moeilijk opnieuw kan samenstellen.

Anderzijds, aangezien het eerste jaar van uitoefening van een mandaat en in de meeste gevallen ook het tweede jaar aanzienlijke inspanningen vereisen om voldoende kennis te verwerven over de te controleren vennootschap – bij ontstentenis waaraan de controle niet het vereiste niveau zou behalen – zullen de volgende tien jaar meer personeelsmiddelen worden ingezet voor de controle van OOB's. Dit vormt een bijkomende kost, die slechts na enkele jaren zal worden gecompenseerd door inkomsten, over de duur van het mandaat. Dit onevenwicht betekent een specifieke financiering voor de betrokken kantoren.

En dat terwijl een aanbestedingsprocedure – die verplicht is bij wijziging van commissaris van een OOB – in veel gevallen leidt tot lagere honoraria, zoals is gebleken uit meerdere wetenschappelijke studies.

Een ander gevolg van aanbestedingen is de kost van deelname, terwijl de kans op succes doorgaans klein is. Hieruit volgt dat de honoraria van mandaten uit een aanbestedingsprocedure onrechtstreeks zullen moeten compenseren voor de verschillende andere aanbestedingen die niet werden binnengehaald.

Voor kantoren die OOB's controleren zal de beperking op het verlenen van niet-controlediensten een aanzienlijke inkomstendaling betekenen voor het beroep. De kans is groot dat klanten die verplicht andere dienstverrichters moeten vinden voor verboden niet-controlediensten zich zullen wenden tot andere beroepen voor de meeste van deze diensten. Dit betekent een afvloeiing van personeel in het auditkantoor en een verlies van vaardigheden die vaak ook nuttig zijn voor de controle van de rekeningen.

Tot slot is het vruchteloos om te proberen de gevolgen te ontkennen voor de **kleine en**

middelgrote kantoren die OOB's controleren, waarvan er nu ongeveer 19 zijn in België.

De OOB's die door deze kantoren worden gecontroleerd zijn vaak kleiner en beperkter in aantal. Deze controles vergen dan ook een minder uitgebreide waaier aan specifieke vaardigheden, waarover deze kantoren zonder al te veel moeite beschikken. De externe rotatie en de toegenomen administratieve last voor kantoren die OOB's controleren, in het bijzonder door meer frequente en strengere kwaliteitscontroles, zal er net als in Nederland wellicht toe leiden dat een aantal van deze kantoren zich zouden kunnen terugtrekken uit de markt voor controle van OOB's. Dit zal leiden tot een grotere marktconcentratie, terwijl het omgekeerde net een van de doelstellingen van de Europese Commissie was.

Alle kantoren zullen hun organisatie moeten aanpassen om rekening te houden met de bepalingen van de nieuwe wet, in het bijzonder inzake de naleving van de onafhankelijkheidseisen. De kantoren zullen ook alle belangrijke inbreuken op de bepalingen van de nieuwe wet moeten bijhouden, samen met de gevolgen ervan en de maatregelen die werden genomen. Een ander voorbeeld: kantoren zullen een intern klokkenluidersysteem moeten invoeren om inbreuken op de toepasselijk wet- en regelgeving te melden.

Er zijn ook de bijkomende vermeldingen in het commissarisverslag en de verplichting om een verslag van niet-bevinding op te stellen wanneer ze vaststellen dat zij niet in staat zullen zijn de termijnen na te komen zoals voorzien voor de terbeschikkingstelling van hun commissarisverslag. De verplichte vermelding van de totale duur van het mandaat dreigt ertoe te leiden dat bepaalde vennootschappen zullen opteren om van auditkantoor te veranderen, terwijl dit geen wettelijke vereiste is voor niet-OOB-vennootschappen.

Tot slot vergeten we ook de impact niet van de **veranderingen inzake extern toezicht** en de betere auditkwaliteit als een van de doelstellingen van het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren.

In een groot aantal gevallen zal de verhoging van de auditkwaliteit en de noodzaak om dit te kunnen bewijzen aan de toezichthoudende autoriteit ertoe leiden dat meer middelen (voornamelijk op personeelsvlak) worden ingezet voor de uitvoering van controleopdrachten. In het bijzonder zullen er meer inspanningen moeten worden geleverd en meer motiveringen van de controlestandpunten moeten worden opgenomen in het auditdossier.

In vergelijking met de toezichtmethoden in de buurlanden is het overigens waarschijnlijk dat veel inspecties meer middelen zullen vergen van de gecontroleerde kantoren, enerzijds omdat deze inspecties grondiger zullen zijn en meer tijd in beslag zullen nemen en anderzijds omdat bepaalde auditdossiers en in het bijzonder de OOB-dossiers zullen worden beschouwd als dossiers met hogere auditrisico's en daarom vaker zullen worden gecontroleerd. Daarbij komt nog het nieuwe systeem van financiële sancties, dat op zijn beurt zal wegen op de winstgevendheid van veel auditkantoren.

Zonder rekening te houden met het feit dat de kost van het publiek toezicht op zich, die door de nieuwe wet ten laste wordt gelegd van de bedrijfsrevisoren via hun jaarlijkse bijdrage aan het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, aanzienlijk zal verhogen (met meer dan 50 %) ten opzichte van de huidige kost die wordt gedragen door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

En dan rest er ons nog een laatste impact – al vaak aangehaald, maar te vaak versluierd of ontkend: **zal de audithervorming de kost van de audit doen stijgen voor de gecontroleerde ondernemingen?**

Enerzijds zullen de OOB's wellicht dezelfde evolutie ondergaan die wij al vaststelden bij andere entiteiten die een aanbesteding moeten uitschrijven om een commissaris te selecteren.

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises
E. Jacqmainlaan 135, 1000 Brussel, T (02) 512 51 36, F (02) 512 78 86
Bd. E. Jacqmain 135, 1000 Bruxelles, T (02) 512 51 36, F (02) 512 78 86
Koninklijk Instituut / Institut royal

Dit resulteerde namelijk vaak in een daling van de honoraria.

Anderzijds moet ook het probleem worden aangepakt van de hogere kosten voor de organisatie van alle kantoren, voor de uitvoering van de audits, voor het beheer van de aanbestedingen of voor het publiek toezicht, terwijl de honoraria sinds enkele jaren steeds meer onder druk komen te staan, zonder dat het beroep de middelen heeft om hier een adequaat antwoord op te verschaffen.

De verhoging van de kosten enerzijds en de toegenomen druk op de honoraria anderzijds doen vragen rijzen over de winstgevendheid van de kantoren.

Het is niet enkel een kwestie van mededinging en marktwerking. De wettelijke controle is namelijk een opdracht van openbaar belang, die moet worden uitgevoerd met de nodige kwaliteit en onafhankelijkheid. De correlatie tussen het niveau van de honoraria, de kwaliteit van de audit en de naleving van de reglementeringsverplichtingen is weliswaar nog niet wetenschappelijk onderzocht.

Dat neemt echter niet weg dat we open moeten staan voor de argumenten dat te lage honoraria de kwaliteit in het gedrang kunnen brengen doordat kantoren zo worden aangezet tot controleprestaties onder het vereiste minimum (in niveau en/of in hoeveelheid), de argumenten dat de kantoren moeten blijven investeren om de nodige kennis te vergaren en bij te houden, of de argumenten dat de kantoren de middelen moeten hebben om jongeren aan te trekken en op te leiden.

De stijging van de bedrijfskosten van de auditkantoren zal vrij snel kunnen worden gecompenseerd door een stijging van de honoraria die ze hun klanten aanrekenen. Bij gebrek daaraan zal het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren in alle openheid een oplossing moeten vinden voor dit probleem.

Aan deze derde audithervorming is al een lange weg voorafgegaan, maar het einde is dus nog lang niet in zicht, zoveel is duidelijk. De uitdagingen blijven groot en zijn in bepaalde gevallen ook nieuw.

Zowel het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren als het Instituut van Bedrijfsrevisoren zullen deze uitdagingen – op sommige vlakken samen – moeten aangaan op de meest efficiënte manier met het oog op het algemeen belang.

THIERRY DUPONT
Voorzitter IBR