

Gezamenlijk jaarverslag

**Belgisch systeem
van publiek toezicht
op de bedrijfsrevisoren**

2010

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen dankt
de FOD Economie, K.M.O., Middenstand en Energie voor de samenwerking.

Gezamenlijk jaarverslag
**Belgisch systeem
van publiek toezicht
op de bedrijfsrevisoren**

2010

Voorwoord

Dit jaarverslag is het derde jaarverslag dat gezamenlijk gepubliceerd wordt door de diverse instellingen die deel uitmaken van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

Het systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren dat in België naar aanleiding van de auditrichtlijn van mei 2006 is ingesteld, is sinds augustus 2007 operationeel. De Belgische wetgever heeft duidelijk de wil getoond om de nieuwe bepalingen die op Europees vlak zijn uitgewerkt, zo vlug mogelijk om te zetten. Op initiatief van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, door de wetgever belast met de samenwerking van het systeem op nationaal en internationaal niveau, is in 2009 het eerste gezamenlijk jaarverslag over de werkzaamheden in 2008 gepubliceerd.

In onderhavig document brengen de zes entiteiten, die instaan voor het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, volgens een welbepaalde methodologie en elk voor hun eigen bevoegdheden, verslag uit over hun werkzaamheden gedurende het voorbije jaar. Uiteraard is elke instantie hierbij inhoudelijk verantwoordelijk voor zijn jaarverslag.

Het voorbije jaar is gekenmerkt door een aantal belangrijke evoluties op het vlak van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren. Meer in het bijzonder legt het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren de goedkeuring op van de beroepsnormen die gelden voor de bedrijfsrevisoren in het kader van de

rekeningcontrole in België, en dit door zowel de federale Minister, bevoegd voor Economie als de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

In dit kader is grondig nagegaan onder welke voorwaarden de norm tot invoering van de bestaande ISA-normen voor alle wettelijke controles van de jaarrekening vanaf 2012 (voor opdrachten bij organisaties van openbaar belang) of vanaf 2014 (voor opdrachten bij alle overige entiteiten) kon worden goedgekeurd. Meer in het bijzonder is een begeleidingsplan geëist, zodat kan gegarandeerd worden dat alle geleidingen van het beroep de mogelijkheid hebben zich voor te bereiden op de toepassing van deze nieuwe beroepsnormen.

Verder is een specifieke norm inzake de medewerking van de bedrijfsrevisoren in het kader van het prudentieel toezicht goedgekeurd; deze is reeds toepasselijk. De Hoge Raad heeft ook de aandacht van het beroep gevestigd op het belang om op korte termijn een beroepsnorm voor te stellen met de regels die van toepassing zijn op de medewerking van de Belgische wettelijke auditors in het kader van de strijd tegen het witwassen van kapitaal en de financiering van terrorisme.

Daarnaast heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen beslist, sinds twee jaar, om op regelmatige tijdstippen studies te publiceren teneinde de diverse aspecten omtrent het beroep van bedrijfsrevisor in de context van het publiek toezicht op dit beroep beter te kunnen

situëren. In het voorbije jaar zijn deze studies verdergezet en zelfs uitgebreid.

Bijzondere aandacht is uitgegaan naar de samenwerking en het overleg, enerzijds, tussen de diverse entiteiten van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren en, anderzijds, van deze entiteiten met de bevoegde autoriteiten van de andere lidstaten van de Europese Unie. Het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren volgt de Europese dynamiek en zal ook in de toekomst verder zijn verantwoordelijkheid blijven nemen om gestalte te geven aan dit Europees project inzake het publiek toezicht op de wettelijke auditors, zoals omschreven in de zogenaamde "auditrichtlijn".

De diverse entiteiten van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren zijn zich ervan bewust dat in de komende jaren de nodige aandacht zal moeten uitgaan naar de Europese dimensie, maar ook naar de extra-Europese dimensie van het publiek toezicht op

de wettelijke auditors. Het is in dit kader dat de Europese Commissie in oktober 2010 een publieke consultatie heeft georganiseerd met het oog op een verbetering van de auditmarkt door middel van een groenboek met als titel "Beleid inzake controle van financiële overzichten: lessen uit de crisis".

Het spreekt vanzelf dat ook in België de diverse entiteiten van het Belgisch stelsel van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren de verschillende denkpistes naar aanleiding van de reacties op dit groenboek zullen analyseren en, waar nodig, de nodige accentverschuivingen in het bestaand systeem zullen bespreken.

Jean-Paul SERVAIS

*Voorzitter van de
Hoge Raad voor de Economische Beroepen,
belast met de nationale en internationale samenwerking
van het Belgisch stelsel van publiek toezicht
op de wettelijke auditors*

Inleiding

Het stelsel van publiek toezicht dat in 2007 in België werd opgezet, bestaat uit zes organen en is belast met twee grote categorieën van opdrachten:

- *enerzijds, opdrachten betreffende algemene aspecten verbonden aan het beroep van wettelijk auditor*: eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op de goedkeuring van normen inzake beroepsethiek en interne kwaliteitsbeheersing bij auditkantoren, alsook van controlestandaarden, en

In deze materie zijn twee entiteiten van het systeem van publiek toezicht op het bedrijfsrevisoraat bevoegd: de federale Minister die bevoegd is voor Economie en de Hoge Raad voor de Economische Be-roepen.

- *anderzijds, opdrachten betreffende individuele aspecten verbonden aan het beroep van wettelijk auditor*: eindverantwoordelijkheid
 - voor het toezicht op de toelating en de registratie van wettelijke auditors en auditkantoren, alsook
 - voor permanente scholing, kwaliteitsborging en onderzoeksregelingen en
 - voor tuchtregelingen.

In deze materie zijn vier entiteiten van het systeem van publiek toezicht op het bedrijfsrevisoraat bevoegd, elk in hun eigen bevoegdheidsfeer: de Procureur-generaal, de Kamer van verwijzing en instaatstelling, het Advies- en controle-comité op de onafhankelijkheid van de commissaris en de tuchtinstanties.

De Belgische wetgever koos voor een “stelsel van publiek toezicht” waarbij alle organen die zijn betrokken in het publiek toezicht elk een deel van die eindverantwoordelijkheid dragen, eerder dan voor een hiërarchisch stelsel onder alle betrokken geledingen.

Het voorliggende jaarverslag is het derde jaarverslag dat gezamenlijk wordt bekendgemaakt door de diverse entiteiten die deel uitmaken van het stelsel van publiek toezicht sinds de invoering en inwerkingtreding van het nieuwe rechtskader. Hierin zijn de bijdragen samengebracht van elk publiek toezichtsorgaan.

Net als de gezamenlijke website, heeft dit gezamenlijk jaarverslag als doel een beter inzicht te geven in het publiek toezichtssysteem dat in België is opgezet.

Aangezien de Belgische wetgever uitdrukkelijk heeft bepaald dat elke entiteit voor zijn aandeel in het publiek toezicht de eindverantwoordelijkheid zou dragen, is elk van de zes entiteiten van het in België opgezette systeem van publiek toezicht inhoudelijk verantwoordelijk voor zijn jaarverslag.

Voorstelling van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren

Artikel 32, § 4 van de richtlijn 2006/43/EG inzake de wettelijke rekeningcontrole legt elke lidstaat op om een stelsel van publiek toezicht te organiseren met de eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op:

- a. de toelating en registerinschrijving van wettelijke auditors en auditkantoren;
- b. de goedkeuring van normen op het gebied van beroepsethiek en interne kwaliteitsbeheersing van auditkantoren, alsook van controlestandaarden;
- c. de permanente scholing, kwaliteitsborging en onderzoeks- en tuchtregelingen.

Hieruit vloeit voort dat de opdrachten van het stelsel van publiek toezicht van elke Lidstaat betrekking hebben op:

- *enerzijds algemene aspecten van het beroep van auditor*: eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op de goedkeuring van normen inzake beroepsethiek en interne kwaliteitsbeheersing van auditkantoren, alsook van controlestandaarden en,
- *anderzijds individuele aspecten van de auditor*: eindverantwoordelijkheid
 - voor het toezicht op de toelating en registerinschrijving van wettelijke auditors en auditkantoren maar eveneens
 - voor de permanente scholing, kwaliteitsborging, onderzoeksregelingen en
 - voor het tuchtsysteem.

Entiteiten die deel uitmaken van het systeem van publiek toezicht

In het kader van de omzetting in Belgisch recht van de voorschriften uit artikel 32 van de richtlijn 2006/43/EG inzake de wettelijke rekeningcontrole, heeft de wetgever gekozen voor een "systeem" van publiek toezicht, bestaande uit diverse organen die elk op hun beurt een deel van deze eindverantwoordelijkheid inzake publiek toezicht op zich nemen. Uit artikel 43, § 1 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 (hierna de wet van 22 juli 1953) vloeit inderdaad voort dat "het systeem van publiek toezicht, waarop de eindverantwoordelijkheid van het toezicht rust, is samengesteld uit:

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

Bevoegdheden van de diverse entiteiten

De verschillende materies die het voorwerp moeten uitmaken van een publiek toezicht, overeenkomstig de bepalingen van het artikel 32, § 4 van de richtlijn 2006/43/EG inzake de wettelijke rekeningcontrole, zijn in het Belgisch recht als volgt verdeeld:

<i>Uittreksel van het artikel 32 van de richtlijn 2006/43/EG inzake de wettelijke rekeningcontrole</i>	<i>Omzetting in Belgisch recht</i>
4. Op het stelsel van publiek toezicht rust de eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op:	
a) de toelating en registerinschrijving van wettelijke auditors en auditkantoren; en	De Procureur-generaal kan beroep aantekenen tegen elke beslissing van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren inzake het bijhouden van het openbaar register.
b) de goedkeuring van normen op het gebied van beroepsethiek en interne kwaliteitbeheersing van auditkantoren, alsook van controlestandaarden; en	De Hoge Raad voor de Economische Beroepen is belast met de goedkeuring van de normen en aanbevelingen voorgesteld door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Deze goedkeuring wordt gevolgd door een goedkeuring van de Minister van Economie . De goedkeuring van deze normen en aanbevelingen zal het voorwerp uitmaken van een bericht dat gepubliceerd wordt in het <i>Belgisch Staatsblad</i> . De adviezen, omzendbrieven en mededelingen dienen te worden overgemaakt aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen tegelijkertijd met de overmaking aan de bedrijfsrevisoren. De Hoge Raad zal belast worden met een onderzoek <i>a posteriori</i> .
c) permanente scholing, kwaliteitsborging en onderzoeks- en tuchtregelingen.	De Kamer van verwijzing en instaatstelling is belast met het toezicht op de permanente vorming (via de kwaliteitscontrole), op de kwaliteitscontrole en op het onderzoekssysteem (toezicht). De tuchtinstanties (Tuchtcommissie en Commissie van Beroep) zijn ermee belast om tuchtsancties uit te spreken.

Daarnaast maakt tevens het **Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris**, opgericht door de Belgische wetgever in 2003, deel uit van het Belgisch systeem van toezicht. Dit orgaan is belast met twee soorten opdrachten:

- het verlenen van een afwijking, op verzoek van een bedrijfsrevisor, op het algemeen principe uit het Wetboek van vennootschappen inzake de "one to one"-regel, waardoor de activiteiten die een bedrijfsrevisor of een bedrijfsrevisorenkantoor (en zijn netwerk) mag uitvoeren, beperkt worden ingeval hij met een opdracht van wettelijke controle is belast (artikel 133, § 10 van het Wetboek van vennootschappen);

- het verlenen van een afwijking, ingeval de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren dit voorstelt, teneinde een bedrijfsrevisor toe te laten om een functie van bediende (anders dan bij een andere bedrijfsrevisor of een ander bedrijfsrevisorenkantoor) of om een handelsactiviteit (rechtstreeks of onrechtstreeks) uit te oefenen, zoals bijvoorbeeld de hoedanigheid van bestuurder van een handelsvennootschap (artikel 13, § 3 van de wet van 1953).

Deze twee soorten opdrachten zijn niet rechtstreeks bedoeld door de richtlijn 2006/43/EG inzake de wettelijke rekeningcontrole.

Samenwerking van de entiteiten van het Belgisch systeem van publiek toezicht

Artikel 33 van de richtlijn 2006/43/EG inzake de wettelijke rekeningcontrole legt elke Lidstaat op om één entiteit aan te wijzen die specifiek verantwoordelijk is voor de samenwerking tussen de nationale organen van publiek toezicht op Gemeenschapsniveau.

In het kader van de omzetting in Belgisch recht van de voorschriften van het artikel 33 van de richtlijn 2006/43/EG inzake de wettelijke rekeningcontrole, heeft de wetgever de Hoge Raad voor de Economische Beroepen belast met (artikel 77, § 1 van de wet van 22 juli 1953):

- de nationale samenwerking tussen de organen van het systeem van publiek toezicht en
- de internationale samenwerking tussen stelsels van publiek toezicht van Lidstaten van de Europese Unie.

In de wet van 22 juli 1953 wordt de samenwerking in de schoot van de Europese Unie nader toegelicht in artikel 77, § 3, lid 1:

“Het Instituut, de Minister die bevoegd is voor Economie, de Procureur-generaal, de Kamer van verwijzing en instaatstelling, de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris en de tuchtinstanties werken samen met de bevoegde autoriteiten van de Lidstaten van de Europese Unie wanneer dat nodig is voor de vervulling van hun respectieve taken. Deze autoriteiten verlenen onderling assistentie. Meer in het bijzonder wisselen zij informatie uit en werken ze samen bij onderzoeken die op de uitvoering van wettelijke controles van jaarrekeningen betrekking hebben.”

Hieruit blijkt dat elk onderdeel van het Belgisch systeem van publiek toezicht bevoegd is op te treden in het kader van de samenwerking tussen toezichthouders van andere Europese Lidstaten op de wettelijke rekeningcontroleurs **voor wat betreft hun respectieve taken.**

**Gezamenlijk standpunt
van de diverse entiteiten
van het Belgisch systeem
van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren**

Beleid inzake controle van financiële overzichten: lessen uit de crisis

Bijdrage van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren

In België heeft de wetgever in 2007 – in het kader van de omzetting in Belgisch recht van de voorschriften uit de richtlijn 2006/43/EG inzake de wettelijke rekeningcontrole en conform het subsidiariteitsbeginsel – gekozen voor een “systeem” van publiek toezicht, bestaande uit diverse entiteiten die elk op hun beurt een deel van deze eindverantwoordelijkheid inzake publiek toezicht op zich nemen. Voor een land met een historiek van meer dan 20 jaar ervaring inzake toezicht op het bedrijfsrevisorat was dit een logische keuze.

Het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, waarop de eindverantwoordelijkheid van het toezicht rust, is samengesteld uit:

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

Deze bijdrage is meegedeeld aan de Europese Commissie en vormt het resultaat van een gedachtewisseling onder de vertegenwoordigers van alle geledingen van dit systeem van publiek toezicht.

De stellingname wordt aangevuld met het standpunt van de Kamer van verwijzing en instaatstelling (KVI) die belast is met de individuele aspecten van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren; dit standpunt is door de Kamer zelf meegedeeld aan de Europese Commissie.

De federale Minister bevoegd voor Economie wijst er overigens op dat hij in dit document uiteraard niet als lid van de uitvoerende macht stelling neemt, maar wel als één van de geledingen van het systeem van publiek toezicht zoals dat in België is ingevoerd.

*
* *

Dit document is opgesteld in antwoord op de vragen uit het Groenboek, waarbij hoofdzakelijk getracht werd een duidelijk beeld te geven van het wettelijk en/of normatief kader zoals dat de laatste tien jaar in België is ontwikkeld. Die ontwikkeling op nationaal vlak kent twee mijlpalen:

- het begin van de jaren 2000, toen de Europese Commissie een belangrijke aanbeveling publiceerde in verband met de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU;
- 2007, met de omzetting van de “auditrichtlijn” in Belgisch recht.

België heeft zich niet beperkt tot de invoering van de beginselen die op Europees niveau werden geformuleerd, er werden ook maatregelen getroffen om op passende wijze een aantal problemen op nationaal niveau op te lossen.

België erkent het fundamentele belang van de maatregelen uit de Europese aanbeveling van 2002 voor een grotere onafhankelijkheid van de wettelijke auditors en heeft ze dus integraal opgenomen in het Belgisch wettelijk en reglementair kader. Hierbij is het nuttig op te merken dat veel van die concrete maatregelen spijtig genoeg niet in de “auditrichtlijn” zijn opgenomen (lijst van onverenigbare opdrachten bij een wettelijke audit van jaarrekeningen, “one to one”-regel, “cooling-off”-periode bij stopzetting van activiteit als wettelijke auditor, enz.) en bijgevolg ook niet noodzakelijk in het nationaal recht van de andere lidstaten van de Europese Unie.

Deze antwoordbundel focust dan ook op de vragen waarvoor de Belgische ervaring een bijdrage zou kunnen leveren tot het debat op Europees niveau.

Vraag

(2) Bent u van mening dat het nodig is de maatschappelijke rol van de auditfunctie met betrekking tot de getrouwheid van financiële overzichten beter te regelen?

De jaarrekening en andere boekhoudkundige en financiële gegevens die periodiek worden gepubliceerd door vennootschappen en vennootschapsgroepen, verlenen verschillende categorieën van personen toegang tot informatie op basis waarvan zij zich een beeld kunnen vormen van de gezondheidstoestand van de vennootschap of de groep.

De volgende personen of instanties zijn gebruikers van financiële overzichten:

- aandeelhouders;
- potentiële investeerders (vooral wanneer de effecten van de vennootschap beursgenoteerd zijn);
- personeelsleden;
- bankiers;
- leveranciers;
- klanten (vooral wanneer de onderneming hun enige leverancier is);
- de Staat (het belastingbestuur, het Nationaal Instituut voor de Statistiek);
- derden in het algemeen.

Het feit dat een jaarrekening wordt gecertificeerd door een derde, van buiten de vennootschap, versterkt de geloofwaardigheid van de boekhoudkundige en financiële informatie die via de jaarrekening wordt verstrekt.

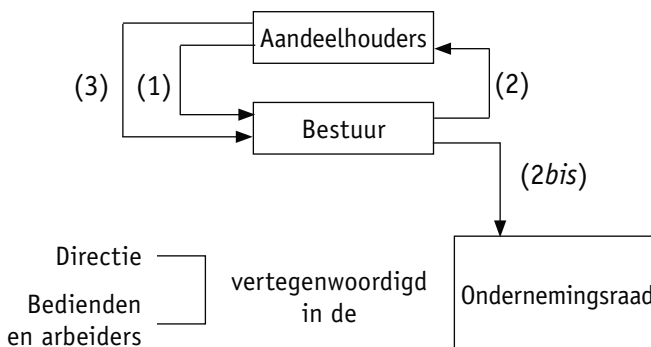
In België is de opdracht van een wettelijke auditor in die zin specifiek, dat zij tweeledig is:

- enerzijds, de klassieke opdracht om de financiële overzichten te certificeren,
- anderzijds, de opdracht om aan de vertegenwoordigers in de ondernemingsraad een verklaring af te leveren.

Deze tweeledige opdracht heeft ook haar weerslag in het kader van de aanstelling van de wettelijke auditor, want ook de ondernemingsraad heeft hier een inzage recht.

A. De rol van de bedrijfsrevisor in Belgische ondernemingen als auditor belast met de wettelijke controle van de jaarrekening

In België heeft de wetgever bij de omzetting van de vierde Europese richtlijn inzake vennootschapsrecht de verplichting om voor de wettelijke controle van jaarrekeningen een beroep te doen op een externe auditor (in België een bedrijfsrevisor genoemd) beperkt tot entiteiten die de criteria overschrijden zoals vastgelegd in de artikelen 11 en 27 van die richtlijn. Die criteria zijn in het Belgische recht terug te vinden in de artikelen 15 en 16 van het Wetboek van vennootschappen. Voor de uitvoering van een dergelijke controleopdracht wordt de bedrijfsrevisor "commissaris" genoemd.



- (1) In ondernemingen met een zekere omvang en/of complexiteit (*a priori* dus die waarvoor een verplichting tot wettelijke controle van de jaarrekening geldt), geven de aandeelhouders de leiding over de onderneming in handen van een bestuur (het bestuursorgaan).
- (2) Als tegenprestatie moet het bestuur periodiek (tenminste elk jaar) verantwoording afleggen tegenover de aandeelhouders. De informatie die jaarlijks aan de aandeelhouders wordt verstrekt, bestaat uit de jaarrekening (balans, resultatenrekening en toelichting – inclusief een samenvatting van de waarderingsregels

en de sociale balans), enerzijds, en een jaarverslag, anderzijds.

- (2bis) In ondernemingen die een zekere omvang overschrijden (100 werknemers) zijn de personeelsleden (arbeiders, bedienden, directeurs) vertegenwoordigd in een orgaan dat "ondernemingsraad" wordt genoemd. Dit orgaan krijgt elk jaar de jaarrekening, het jaarverslag en de economische en financiële informatie. Daarnaast ontvangt dit orgaan semestrieel en trimestrieel ook aanvullende informatie over de positie van de onderneming. Tenslotte moet in bepaalde omstandigheden (zoals bij moeilijkheden die tot herstructurering nopen) zo snel mogelijk ook zogenaamde "occasionele" informatie worden verstrekt.
- (3) Op de algemene vergadering van aandeelhouders onderzoeken de aandeelhouders de jaarrekening en het jaarverslag. Zij keuren (meestal) de jaarrekening goed en geven kwijting aan het bestuur (in zoverre zij tevreden zijn over de wijze waarop het bestuur zijn werk heeft gedaan).

In het algemeen wordt een bedrijfsrevisor belast met de wettelijke controle van de jaarrekening, met de bedoeling de geloofwaardigheid te vergroten van de financiële informatie verstrekt door de personen die instaan voor de onderneming. Dat geldt voor de informatie afkomstig van het bestuursorgaan (dat de jaarrekening moet opstellen) en bestemd voor de aandeelhouders maar ook voor de ondernemingsraad.

Bij het afsluiten van zijn werkzaamheden moet de commissaris in staat zijn om uit te maken of de jaarrekening al dan niet een "getrouw beeld" geeft van het vermogen, het resultaat en de toestand van de onderneming. Hij legt zijn oordeel schriftelijk vast in een document dat "verklaring van de commissaris" wordt genoemd. In België levert hij zo'n verklaring af voor de leden van beide groepen.

Bestaat er in de betrokken handelsvennootschap een ondernemingsraad, dan moet de directie aan die raad bepaalde financiële en economische informatie verstrekken. Ook hier staat de commissaris in voor de controle van de informatie die aan de ondernemingsraad wordt verstrekt.

In de Belgische context mag men een commissaris niet beschouwen als "lasthebber van de aandeelhouders". Hij is immers een onafhanke-

lijk expert die zijn diensten verricht in het belang van de vennootschap en niet in het belang van één bepaalde groep uit het volledige doelpubliek dat de financiële informatie ontvangt.

Wat de opdracht van een commissaris in België betreft, zijn de volgende aspecten belangrijk:

- 1° de voornaamste opdracht van een commissaris bestaat uit de controle van de financiële toestand en de jaarrekening; in verband met de financiële positie geeft de wetgever duidelijk aan dat de controle in haar financiële context moet worden gezien. Het komt er niet alleen op aan na te gaan of de boekhoudstukken op passende wijze zijn opge maakt (getrouw beeld van de jaarrekening), maar ook of de evolutie van de financiële positie overeenstemt met wat uit de boekhoudkundige gegevens blijkt.
- 2° de commissaris moet nagaan of de verrichtingen zoals die uit de jaarrekening blijken, in vennootschapsrechtelijk en statutair opzicht regelmatig zijn. Elke overtreding die hij vaststelt, moet hij onmiddellijk aan het bestuursorgaan melden en, zo dit niet reageert, in zijn verslag aan de algemene vergadering meedelen;
- 3° de commissaris staat in voor de controle, niet voor het bestuur. Hij dient de autonomie van de bestuurders en zaakvoerders te respecteren, zelfs op gebieden waar hij een specifieke bevoegdheid kan doen gelden.

B. Relaties tussen de commissaris en de ondernemingsraad

In elke vennootschap waar een ondernemingsraad moet worden opgericht (in uitvoering van de wet van 20 september 1948 houdende inrichting van het bedrijfsleven), met uitzondering van de gesubsidieerde onderwijsinstellingen, belast het Wetboek van vennootschappen één of meer bedrijfsrevisoren met de volgende taken:

- 1° verslag uit te brengen bij de ondernemingsraad over de jaarrekening en over het jaarverslag;
- 2° de getrouwheid en volledigheid te certificeren van de economische en financiële inlichtingen die het bestuursorgaan aan de ondernemingsraad verstrekt, voor zover deze inlichtingen uit de boekhouding, uit de jaarrekening van de vennootschap blijken of uit andere verifieerbare stukken voortvloeien;

3° in het bijzonder ten behoeve van de door de werknemers benoemde leden van de ondernemingsraad de betekenis van de aan de ondernemingsraad verstrekte economische en financiële inlichtingen ten aanzien van de financiële structuur en de evolutie in de financiële toestand van de vennootschap te verklaren en te ontleden;

4° indien hij van oordeel is de in het 2° bedoelde certificering niet te kunnen afgeven of indien hij leemten vaststelt, in de aan de ondernemingsraad verstrekte economische en financiële inlichtingen, het bestuursorgaan daarvan op de hoogte te brengen en, indien deze daaraan geen gevolg geeft binnen een maand volgend op zijn tussenkomst, op eigen initiatief de ondernemingsraad daarvan in kennis te stellen.

C. Procedure voor de benoeming van een commissaris

Commissarissen worden benoemd door de algemene vergadering onder de leden - natuurlijke of rechtspersonen - van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

Elke beslissing tot benoeming of mandaatverlenging van een commissaris zonder naleving van de regels uit het voorgaande lid, 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.

De zogenoemde "Corporate governance"-wet van 2 augustus 2002 heeft een *cooling-off* period van twee jaar ingesteld:

"Zij kunnen gedurende een tijdvak van twee jaar na het einde van hun mandaat van commissaris, noch in de vennootschap die aan hun controle is onderworpen, noch in een daarmee verbonden vennootschap of persoon zoals bepaald in artikel 11, een mandaat van bestuurder, zaakvoerder of enige andere functie aanvaarden." (artikel 133, § 3 van het Wetboek van vennootschappen).

Voor de benoemingsprocedure dient een onderscheid te worden gemaakt naargelang het gaat om een vennootschap mét of een vennootschap zonder ondernemingsraad.

1° Vennootschap met een ondernemingsraad

Aangezien de commissaris zowel aan de algemene vergadering als aan de ondernemingsraad moet verslag uitbrengen, was de wetgever van oordeel dat ook de ondernemingsraad de gelegenheid moest krijgen om mee te beslissen over de benoeming van de commissaris.

De procedures voor de tussenkomst van de ondernemingsraad zijn vastgelegd in artikel 156, eerste en tweede lid van het Wetboek van vennootschappen:

"De commissarissen van de vennootschap [...] worden benoemd (door de algemene vergadering) op voordracht van de ondernemingsraad, beraadslagend op initiatief en op voorstel van het bestuursorgaan en beslissend bij meerderheid van de stemmen uitgebracht door zijn leden en bij meerderheid van de stemmen uitgebracht door de leden benoemd door de werknemers.

(...)

Voor de vernieuwing van het mandaat van de commissarissen wordt dezelfde procedure gevolgd."

Het is tevens zo dat sinds 2009, in vennootschappen die wettelijk verplicht zijn om een auditcomité op te richten (in België, kredietinstellingen, verzekeringsondernemingen, beleggingsondernemingen, beheersvennootschappen van collectieve beleggingsinstellingen en beursgenoteerde vennootschappen), wordt het voorstel van het bestuursorgaan gedaan op voorstel van het auditcomité. Het voorstel van het auditcomité wordt ook ter informatie aan de ondernemingsraad meegedeeld.

Het Wetboek van vennootschappen regelt ook het geval waarin geen meerderheid kan worden bereikt in de ondernemingsraad. In voorkomend geval en telkens als geen commissaris zou zijn benoemd, wordt op verzoek van elke belanghebbende, door de Voorzitter van de rechtbank van koophandel van het rechtsgebied waarin de zetel van de vennootschap is gevestigd, zitting houdend als in kort geding, een bedrijfsrevisor benoemd wiens bezoldiging hij vaststelt en die belast wordt met de taak van commissaris en met de opdrachten ten aanzien van de ondernemingsraad, totdat regelmatig in zijn vervanging is voorzien.

Wanneer in strijd met het Wetboek van vennootschappen, geen commissaris zou zijn benoemd en indien de ondernemingsraad hierover niet is geraadpleegd, kan de Voorzitter van de recht-

bank van koophandel, overeenkomstig de voorschriften van het Wetboek van vennootschappen, pas tot benoeming overgaan na het advies van de ondernemingsraad te hebben ingewonnen.

2° Vennootschappen zonder ondernemingsraad

In vennootschappen zonder ondernemingsraad wordt, ongeacht het aantal werknemers, de commissaris benoemd door de algemene vergadering, waarbij de wet niet aangeeft of het bestuursorgaan al dan niet een recht van voordracht heeft (artikel 161 W.venn.). Bijgevolg zou de algemene vergadering, bij gebrek aan een voorstel vanwege het bestuursorgaan, zelf een commissaris kunnen aanstellen.

Bij gebrek aan een commissaris of indien alle commissarissen in de onmogelijkheid zouden verkeren om hun functie uit te oefenen, zou het bestuursorgaan een algemene vergadering moeten bijeen roepen om over hun benoeming of vervanging te beslissen. Met andere woorden,

het bestuursorgaan heeft niet de bevoegdheid om voorlopig een commissaris aan te stellen die belast zou worden met de controletaken. Waar geen ondernemingsraad bestaat, is dus enkel de algemene vergadering bevoegd om een commissaris aan te stellen.

Wordt geen algemene vergadering bijeengeroepen, dan wordt op verzoek van elke belanghebbende, door de Voorzitter van de rechtbank van koophandel van het rechtsgebied waarin de zetel van de vennootschap is gevestigd, zitting houdend als in kort geding, een bedrijfsrevisor benoemd wiens bezoldiging hij vaststelt en die belast wordt met de taak van commissaris en met de opdrachten ten aanzien van de ondernemingsraad, totdat regelmatig door de algemene vergadering in zijn benoeming of zijn vervanging is voorzien. Dergelijke benoeming of vervanging zou evenwel pas kunnen ingaan na de eerste algemene vergadering die volgt op de benoeming van de bedrijfsrevisor door de Voorzitter van de rechtbank van koophandel. (artikel 163 W.venn.)

2. Rol van de auditor	6
2.1. Communicatie van auditors met belanghebbenden	7

Vraag

(4) Bent u van mening dat controles van financiële overzichten geruststelling moeten bieden met betrekking tot de financiële gezondheid van ondernemingen? Zijn controles van financiële overzichten daar geschikt voor?

Sinds 1997 heeft het Wetboek van vennootschappen de commissarisfunctie in België uitgebreid met een toezichts- en waarschuwingsopdracht in het kader van de opsporing van ondernemingen in moeilijkheden met mogelijk risico op bedrijfsdiscontinuïteit in de vennootschap waarin hij belast is met de controle op de jaarrekening:

*“De commissarissen die ter gelegenheid van hun controlewerkzaamheden **gewichtige en overeenstemmende feiten vaststellen die de continuïteit van de onderneming in het gedrang kunnen brengen**, moeten het bestuursorgaan hiervan schriftelijk en op een omstandige wijze op de hoogte brengen.*

In dat geval moet het bestuursorgaan beraadslagen over de maatregelen die moeten worden genomen om de continuïteit van de onderneming gedurende een redelijke termijn te vrijwaren.

De commissarissen kunnen afzien van de melding bedoeld in het eerste lid, wanneer ze vaststellen dat het bestuursorgaan reeds heeft beraadslaagd over de maatregelen die moeten worden genomen.

***Indien binnen een maand na de kennisgeving van de melding bedoeld in het eerste lid, de commissarissen niet werden ingelicht** over de beraadslaging door het bestuursorgaan over de genomen maatregelen of de in het vooruitzicht gestelde maatregelen om de continuïteit gedurende een redelijke termijn te vrijwaren, of indien ze oordelen dat de maatregelen de continuïteit in de bedrijfsuitoefening niet kunnen vrijwaren gedurende een redelijke termijn, **kunnen ze hun vaststellingen meedelen** aan de voorzitter van de rechtbank van koophandel. In dat geval is artikel 458 van het Strafwetboek niet toepasselijk.*

Indien geen commissaris is benoemd, moet het bestuursorgaan, wanneer gewichtige en overeen-

stemmende feiten de continuïteit van de onderneming in het gedrang kunnen brengen, eveneens beraadslagen over de maatregelen die moeten worden genomen om de continuïteit van de onderneming gedurende een redelijke termijn te vrijwaren."

Dit soort opdracht van de auditor belast met de wettelijke controle van de jaarrekening is fundamenteel in het kader van de strijd tegen discontinuïteit, want daarmee komt het accent te liggen op de **permanentie** van de opdracht inzake wettelijke controle van jaarrekeningen.

De wettelijke auditor zal bovendien ook dienen op te treden indien hij, in het kader van zijn

controlewerkzaamheden, tot de vaststelling komt dat geen algemene vergadering werd samengeroepen conform de voorschriften van het Wetboek van vennootschappen, alhoewel het netto-actief van een onderneming als gevolg van verlies/verliezen tot de helft van het maatschappelijk kapitaal is gedaald, alsook wanneer het netto-actief van een onderneming als gevolg van verlies/verliezen tot één vierde van het maatschappelijk kapitaal is gedaald. In voorkomend geval wijst hij er in het tweede deel van zijn verklaring op dat de wettelijke procedure niet is nageleefd.

Vraag

(7) Moet het negatieve beeld van beperkingen in controleverklaringen opnieuw worden gezien? Zo ja, op welke manier?

In België bestaat het commissarisverslag uit een inleiding en twee afzonderlijke delen:

- **Het eerste deel** heeft betrekking op de verklaring over de jaarrekening, waarin meestal twee aspecten worden belicht, namelijk de omschrijving van de wijze waarop de revisor zijn controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd, enerzijds, en de eigenlijke verklaring met het oordeel van de revisor over de gecontroleerde documenten, anderzijds.
- **Het tweede deel** van het commissarisverslag omvat de bijkomende vermeldingen die vereist zijn door het Wetboek van vennootschappen, alsook de inlichtingen die de commissaris meent te moeten meedelen aan de aandeelhouders en aan derden. Onder de bijkomende vermeldingen vindt men in hoofdzaak het oordeel over het jaarverslag, het feit dat de boekhouding is gevoerd in overeenstemming met de wettelijke regels alsook, in het commissarisverslag, de bijzondere vermeldingen voorgeschreven door het Wetboek van vennootschappen. Bijkomende inlichtingen verwijzen normaal gesproken naar een welbepaald uittreksel uit de gecontroleerde stukken, met inbegrip van de toelichting en het jaarverslag. Deze bijkomende vermeldingen en inlichtingen mogen de draagwijdte van de verklaring (eerste deel van het commissarisverslag) niet wijzigen of afzwakken.

Elk deel van het commissarisverslag over de statutaire jaarrekening begint met een passende titel. Voor het eerste deel vermelden de algemene controlenormen zes titels:

- de verklaring zonder voorbehoud;
- de verklaring zonder voorbehoud, met toelichtende paragraaf;
- de verklaring met voorbehoud;
- de verklaring met voorbehoud en toelichtende paragraaf;
- de onthoudende verklaring;
- de afkeurende verklaring.

Verklaringen zijn mogelijk in de volgende vormen :



In België dienen alle jaarrekeningen van vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid openbaar te worden gemaakt door neerlegging bij de Balanscentrale van de Nationale Bank van België. Cijfermatig stemt dit voor 2009 overeen met 350.000 rechtspersonen. Bij sommige daarvan (die de omvangcriteria overschrijden zoals vastgesteld na de omzetting van artikel 11 van de vierde Europese richtlijn in het Belgisch recht) wordt de jaarrekening gecontroleerd door een wettelijke auditor.

In België leveren de wettelijke auditors in veruit de meeste gevallen hun verklaringen af zonder voorbehoud.

De recentste statistieken terzake in ons bezit dateren uit 2007 en hebben betrekking op het boekjaar 2005. Toen hebben 294.228 rechtspersonen hun jaarrekening neergelegd bij de Balanscentrale van de Nationale Bank van België (bron: website van de Balanscentrale).

Uit een studie die in 2007 is uitgevoerd door de vennootschap GRAYDON (totaal onafhankelijk van het beroep) blijkt dat 94,78% van de verklaringen zonder voorbehoud werden afgeleverd. Het percentage van 5,22% andere verklaringen dan

“zonder voorbehoud” (voor de financiële overzichten van 2005) is vergelijkbaar met het percentage van 8,2% (voor de financiële overzichten van 1997).

Voor het boekjaar 2005 telde de vennootschap GRAYDON 16.048 financiële overzichten die bij de Balanscentrale van de Nationale Bank van België waren neergelegd en waarvoor een bedrijfsrevisor een verklaring had afgeleverd. Daarbij konden de volgende types verklaringen worden geïdentificeerd:

- Verklaringen zonder voorbehoud: 12.678
- Verklaringen zonder voorbehoud, met toelichtende paragraaf: 2.533
- Verklaringen met voorbehoud: 658
- Onthoudende verklaring: 164
- Afkeurende verklaring: 15.

(Bron: GRAYDON, “Studie met betrekking tot de controle van jaarrekeningen door commissarissen-revisoren”, persconferentie van 27 maart 2007, 7 p.)

Sommige bronnen lijken de tendens voor de volgende jaren te bevestigen, meer bepaald voor de financiële overzichten van 2006, 2007 en 2008.

Vraag

(8) Welke aanvullende informatie zou er aan de externe belanghebbenden moeten worden verstrekt en hoe?

A. Periodieke bijkomende verklaringen

In België worden wettelijke auditors belast met een aantal attesteringsopdrachten bovenop hun wettelijke opdracht om de jaarrekening te controleren. Die attesteringen vindt men terug in het tweede deel van de verklaring van de commissarissen bestemd voor de algemene vergadering van aandeelhouders.

• Jaarverslag

Het verslag van de revisor over de statutaire of geconsolideerde jaarrekening moet zijn oordeel weergeven over het jaarverslag van het bestuursorgaan. Het moet aangeven of alle wettelijk vereiste informatie in het jaarverslag staat en of zij overeenstemt met de gegevens zoals die uit de jaarrekening voortvloeien. Het oordeel over het jaarverslag of het geconsolideerde jaarverslag maakt geen deel uit van de verklaring van de commissaris. Ingeval een noodzakelijke informatie ontbreekt, dient hij dit te melden.

Het jaarverslag of het geconsolideerde jaarverslag moet vermelden welke feiten een belangrijke invloed zullen hebben op de ontwikkeling van de gecontroleerde entiteit, tenzij die vermelding de vennootschap of de geconsolideerde groep kan benadelen. Voor de interpretatie van die uitzondering treedt het bestuursorgaan als opsteller van het jaarverslag, gezamenlijk op met de commissaris die moet verklaren of het verslag alle vereiste informatie bevat. Bij meningsverschillen moet de revisor bijgevolg aangeven dat het verslag van de bestuurders onvolledig is.

Bovendien geldt voor elk boekjaar dat aanvangt na 31 december 2010, dat in het jaarverslag van beursgenoteerde vennootschappen voortaan verplicht een deel moet voorkomen dat handelt over de verklaring van deugdelijk bestuur (*corporate governance*). Die verklaring van deugdelijk bestuur bevat ook een remuneratieverslag. Ook voor autonome overheidsbedrijven zijn gelijkaardige maatregelen ingevoerd.

Het commissarisverslag moet bevestigen dat er geen tegenspraak is tussen het jaarverslag en de jaarrekening of tussen het geconsolideerde jaar-

verslag en de geconsolideerde jaarrekening. Het hoeft zijn oordeel over de getrouwheid en oprechtheid van die verslagen niet weer te geven.

Het komt de revisor evenwel niet toe om een kritisch advies te formuleren over de getrouwheid en oprechtheid van de analyse van de positie van de vennootschap, over haar verwachte evolutie of de belangrijke invloed van één of ander feit op haar toekomstige ontwikkeling. Indien het bestuursorgaan echter de verwachte evolutie van de vennootschap schetst op basis van manifest onredelijke of tegenstrijdige gegevens, vergeleken bij andere, over het algemeen als waar beschouwde gegevens, dan moet de revisor dit in zijn verslag vermelden.

Wanneer de gecontroleerde entiteit in zodanig ernstige financiële moeilijkheden verkeert dat de continuïteit van haar bedrijf in gevaar komt, dan moet het bestuursorgaan het normaal als zijn plicht beschouwen de algemene vergadering op de hoogte te brengen. De revisor dient die informatie inhoudelijk zorgvuldig te checken om uit te maken of die volstaat om te vermijden dat de lezer van de jaarrekening zou worden misleid doordat hij uitgaat van het beginsel van bedrijfscontinuïteit bij de opstelling van de jaarrekening.

Wanneer op de balans een overgedragen verlies voorkomt of wanneer in de resultatenrekening gedurende twee opeenvolgende boekjaren een verlies van het boekjaar voorkomt, dan gaat de revisor na of het jaarverslag de toepassing van de boekhoudregels inzake continuïteit naar behoren verantwoordt.

• (Niet-)naleving van het boekhoudrecht

Het commissarisverslag over de vennootschapsjaarrekening vermeldt uitdrukkelijk of de boekhouding gevoerd en de jaarrekening opgesteld wordt overeenkomstig de toepasselijke wettelijke en reglementaire voorschriften. Deze vermelding staat los van de verklaring over de jaarrekening en komt voor in het tweede deel van het verslag, ook al zijn er bezwaren geuit, op voorwaarde dat die geen invloed hebben op het getrouwe beeld van het vermogen, de financiële toestand of de resultaten van de onderneming;

die afzonderlijke vermelding is niet van toepassing op de geconsolideerde jaarrekening.

Aangezien de niet-naleving van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen en van haar uitvoeringsbesluiten strafrechtelijk wordt bestraft, dient de revisor het principe van de materialiteit in deze materie restrictief te interpreteren. Rekening houdend met het feit dat vaststellingen van ondergeschikt belang meestal te maken hebben met formele aspecten van het boekhoudstelsel bij complexe entiteiten, wordt de commissaris evenwel aangeraden om aan de hand van een passende commentaar de draagwijdte van die vermelding te temperen. Dat zou bij voorbeeld het geval zijn wanneer buiten-balansverplichtingen in een handels- of industriële vennootschap niet zonder uitstel zouden worden geboekt of wanneer afwijkingen die niet van materieel belang zijn, niet worden rechtgezet.

Zowel wanneer het boekhoudstelsel niet conform de Belgische boekhoudwet is georganiseerd als wanneer de jaarrekening niet met die wet strookt, dienen bezwaren te worden geformuleerd.

Op grond van de wettelijke principes van het boekhoudrecht dient bij gebrek aan een uitdrukkelijke wettelijke of reglementaire bepaling te worden teruggegrepen naar de goede gebruiken, onder meer naar de adviezen van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen en de internationale boekhoudnormen.

Wanneer een onderneming op grond van de wet een afwijking heeft verkregen, kan de revisor het nuttig oordelen dit in zijn verslag te vermelden en te specificeren waarop die afwijking betrekking heeft.

- **(Niet-)naleving van de regels over de resultaatverwerking**

Het verslag van de commissaris aan de algemene vergadering van een vennootschap geeft aan of de resultaatverwerking en, in voorkomend geval, de winstbestemming zoals voorgesteld aan deze vergadering, overeenstemmen met de statuten en met het Wetboek van vennootschappen.

Wanneer de vennootschap is overgegaan tot de uitkering van één of meer interimdividenden, dient het verslag van de commissaris met betrekking tot deze voorschotten bij het verslag aan de gewone algemene vergadering te worden

gevoegd. Het is nuttig om in het tweede deel van het verslag naar deze bijlagen te verwijzen.

Indien de gebeurtenissen na de balansdatum tot dermate negatieve resultaten leiden dat de voorgenomen winstuitkering de onderneming substantieel zou aantasten, dient de commissaris hiervan melding te maken in zijn verslag.

- **(Niet-)naleving van het Wetboek van vennootschappen**

In zijn verslag aan de algemene vergadering dient de commissaris in het bijzonder te vermelden dat hij geen enkele kennis heeft van verrichtingen of beslissingen die een inbreuk vormen op het Wetboek van vennootschappen of de statuten. Dergelijke vermelding dient hij echter achterwege te laten wanneer de openbaarmaking van deze overtreding de vennootschap onrechtmatige schade kan berokkenen, meer bepaald wanneer het bestuursorgaan passende maatregelen heeft genomen om de aldus ontstane onwettige toestand te verhelpen.

De algemene vergadering die moet beslissen of kwijting wordt verleend aan de bestuurders of zaakvoerders, moet correct ingelicht worden over elke overtreding van de statuten of het Wetboek van vennootschappen die de commissaris bij de controle van de boekhouding eventueel zou vastgesteld hebben. Deze meldingsplicht geldt enkel voor een overtreding van de statuten, van het Wetboek van vennootschappen en van andere wetten waarnaar in deze wet uitdrukkelijk wordt verwezen. Overtredingen van andere wetsbepalingen die een weerslag hebben op de jaarrekening zullen enkel vanuit boekhoudkundig oogpunt worden onderzocht.

Overtredingen van het Wetboek van vennootschappen en de statuten hoeven niet vermeld te worden indien de bestuurders passende maatregelen hebben getroffen om de eventueel schadelijke gevolgen van de overtreding te neutraliseren.

Indien de gevolgen van de inbreuk blijven duren, zou de commissaris zijn eigen verantwoordelijkheid in het gedrang brengen indien hij zou nalaten deze overtreding in zijn verslag te melden, ook al zou dergelijke vermelding ernstige schade kunnen berokkenen aan de vennootschap of haar bestuurders.

Indien hij geen inbreuk heeft vastgesteld, zal de commissaris dit in een negatieve vorm vermelden.

- **Verrichtingen in de zin van artikel 523 & 524 van het Wetboek van vennootschappen**

Het verslag van de commissaris bevat de vermeldingen die vereist zijn door het Wetboek van vennootschappen, wanneer de raad van bestuur een beslissing neemt of een verrichting doet waarbij een bestuurder een strijdig vermogensrechtelijk belang heeft (art. 523 W. Venn.) of die aanleiding kan geven dat een vermogensvoordeel wordt verleend aan een aandeelhouder die een beslissende invloed of een invloed van betekenis uitoefent op de aanwijzing van de bestuurders (art. 524 W. Venn.).

Wanneer de raad van bestuur in een naamloze vennootschap een beslissing neemt waarbij een bestuurder rechtstreeks of onrechtstreeks een strijdig belang van vermogensrechtelijke aard heeft, dan moet het verslag van de commissaris een omschrijving geven van de vermogensrechtelijke gevolgen ervan voor de vennootschap. Deze bepaling is eveneens van toepassing in commanditaire vennootschappen op aandelen, alsook in alle BVBA's die bestuurd worden door een college van zaakvoerders.

In de naamloze vennootschappen waarvan de effecten zijn opgenomen in de officiële notering van een effectenbeurs gelegen in een lidstaat van de Europese Unie, moet het commissarisverslag een omschrijving geven van de beslissingen van de raad van bestuur die een rechtstreeks of onrechtstreeks vermogensvoordeel kunnen opleveren voor een aandeelhouder die een beslissende invloed of een invloed van betekenis uitoefent op de aanwijzing van de bestuurders van deze vennootschap. In voorkomend geval voegt de commissaris hieraan alle passende commentaar toe die hij nodig acht.

B. Opmerkingen die de wettelijke auditor publiekelijk te kennen wenst te geven

In België mogen wettelijke auditors ook bijkomende inlichtingen verstrekken die zij via hun verklaring over de jaarrekening openbaar wensen te maken. Dergelijke **opmerkingen** mogen worden ingelast in het **tweede deel van de verklaring die de commissarissen aan de algemene vergadering van aandeelhouders afleveren**.

De revisor kan één of meer paragrafen met opmerkingen toevoegen in het tweede deel van zijn verslag, om de lezer een duidelijker inzicht te geven in bepaalde aspecten van de statutaire of geconsolideerde jaarrekening of het (geconsolideerd) jaarverslag, die naar zijn oordeel belangrijk zijn voor een goed begrip van deze documenten.

De bijkomende inlichtingen over een punt met betrekking tot de statutaire of geconsolideerde jaarrekening mogen de draagwijdte van het oordeel zoals geformuleerd in het eerste deel, geenszins wijzigen. Ze vormen geen voorbehoud noch een toelichtende paragraaf.

De revisor dient in het bijzonder aandacht te besteden aan de vermelding in de toelichting met de samenvatting van de waarderingsregels. Indien de weergave ervan ontoereikend is, dient hij dit te melden in het tweede deel van zijn verslag. Zo ook moet speciaal aandacht worden besteed aan het principe van een consistente toepassing van de waarderingsmethodes. Indien de revisor oordeelt dat de informatie ontoereikend is, dient hij uitdrukkelijk in zijn verslag de aard van de wijzigingen te vermelden alsook – zo mogelijk – de cijfermatige weerslag hiervan op de voorgelegde jaarrekening in vergelijking met de voorgaande.

Indien de revisor het noodzakelijk acht melding te maken van betekenisvolle leemten in het interne-controlesysteem en voor zover hij van oordeel is dat deze situatie geen voorbehoud vereist, kan hij daar niettemin in het tweede deel van zijn verslag naar verwijzen.

Bijkomende inlichtingen kunnen eveneens betrekking hebben op elementen die geen directe weerslag hebben op de statutaire of geconsolideerde jaarrekening, maar die verband houden met informatie die wordt verstrekt in het statutaire of geconsolideerde jaarverslag of in een uitgebreider document dat de gecontroleerde jaarrekening omvat.

Het aantal bijkomende inlichtingen dient beperkt te blijven en zij mogen niet nodeloos uitweiden. Algemeen gesteld hebben dergelijke inlichtingen uitsluitend tot doel een beter inzicht te verschaffen in de statutaire of geconsolideerde jaarrekening of het (geconsolideerd) jaarverslag.

C. Andere verklaring ingeval een ondernemingsraad is opgericht in de gecontroleerde onderneming

Tenslotte heeft de commissaris in België - in ondernemingen met een ondernemingsraad - een tweevoudige opdracht en dient hij ook een verklaring af te leveren bestemd voor die ondernemingsraad. Sinds de goedkeuring van de wet van 21 februari 1985 waarbij het Wetboek van vennootschappen werd gewijzigd, dient de commissaris of, in andere ondernemingen, een speciaal daartoe benoemde revisor, jaarlijks te rapporteren aan de ondernemingsraad.

Artikel 151 van het Wetboek van vennootschappen bepaalt zeer duidelijk de inhoud van die rapportering. De revisor heeft als taak:

- 1° verslag uit te brengen bij de ondernemingsraad over de jaarrekening en over het jaarverslag;
- 2° de getrouwheid en volledigheid te certificeren van de economische en financiële inlichtingen die het bestuursorgaan aan de ondernemingsraad verstrekt, voor zover deze inlichtingen uit de boekhouding, uit de jaarrekening van de vennootschap blijken of uit andere verifieerbare stukken voortvloeien;
- 3° in het bijzonder ten behoeve van de door de werknemers benoemde leden van de ondernemingsraad de betekenis van de aan de ondernemingsraad verstrekte economische en financiële inlichtingen ten aanzien van de financiële structuur en de evolutie in de financiële toestand van de vennootschap te verklaren en te ontleden;
- 4° indien hij van oordeel is de in het 2° bedoelde certificering niet te kunnen afgeven of indien hij leemten vaststelt, in de aan de ondernemingsraad verstrekte economische en financiële inlichtingen, het bestuursorgaan daarvan op de hoogte te brengen en, indien deze daaraan geen gevolg geeft binnen een maand volgend op zijn tussenkomst, op eigen initiatief de ondernemingsraad daarvan in kennis te stellen.

Belangrijk om weten is dat:

- a) de economische en financiële informatie die het bestuursorgaan aan de ondernemingsraad meedeelt, gegevens bevat die niet worden meegedeeld aan de algemene vergadering. Sommige van die gegevens zijn van louter boekhoudkundige aard. Andere hebben volstrekt niets te maken met het admi-

nistratieve systeem van de vennootschap: bij voorbeeld, de concurrentiepositie van de onderneming op de markt. Een derde categorie, tenslotte, is van prospectieve aard: zo onder meer het programma en de algemene toekomstperspectieven van de onderneming. Hoever de inbreng van de revisor voor de verschillende categorieën in kwestie reikt, kan niet overal dezelfde zijn.

De certificering wordt in de voorbereidende werken van de wet als volgt gedefinieerd: "de verklaring vanwege de revisor, na afloop van de gebruikelijke controles uitgevoerd overeenkomstig de regels van het vak, rekening houdend met de terzake geldende wettelijke en reglementaire bepalingen, dat de voorgelegde stukken en de verstrekte inlichtingen een getrouw beeld geven van de toestand waarop zij betrekking hebben. Naargelang het voorwerp van deze inlichtingen en de terzake geldende wetsbepalingen, kan de inhoud van de certificering worden genuanceerd. Normaal zal zij formeel en eenvoudig zijn voor de inlichtingen welke rechtstreeks blijken uit de boekhouding, de jaarrekening en de bewijsstukken. In andere gevallen zal zij veeleer betrekking hebben op de correcte toepassing van de algemeen aanvaarde methodes en op het gebruik van erkende verwijzingsgrondslagen. Eventueel zou zij vanwege de revisor de verklaring kunnen bevatten dat hij zich onthoudt, wanneer de controle van de verstrekte informatie niet in zijn professionele bevoegdheid zou liggen." (Verslag van de Bijzondere Kamercommissie, *Parl. St.* 552 (1982-1983) n°35, p. 16.).

- b) De revisor dient in het bijzonder voor de leden van de ondernemingsraad die door de werknemers zijn benoemd, de economische en financiële informatie die aan de ondernemingsraad wordt verstrekt, te analyseren en toe te lichten. Voor de revisor gaat het om een uiterst originele opdracht. Het is inderdaad niet de bedoeling om een oordeel te geven over het getrouwe beeld van bepaalde gegevens, maar om uitleg te geven bij de betekenis van bepaalde boekhoudgegevens gezien vanuit het oogpunt van de financiële structuur en de evolutie van de financiële toestand van de onderneming. In zijn analyse dient de revisor zo objectief en onpartijdig mogelijk te zijn.

De controlenormen van 7 februari 1992 geven duidelijk aan onder welke voorwaarden een revisor die opdracht mag uitvoeren, zonder risico aan één of andere groep in de ondernemingsraad de indruk te geven dat hij niet objectief genoeg is.

Deze normen leggen de volgende definities vast:

- wettelijk kader van de opdracht;
- betrekkingen tussen de ondernemingsraad en de revisor;
- specifieke normen betreffende de controlewerkzaamheden;
- certificeringsverslag;
- ontleding en verklaring.

D. Occasionele verklaringen afgeleverd door de wettelijke auditor

In het Belgisch recht dient een wettelijke auditor in bepaalde omstandigheden bepaalde opdrachten uit te voeren die onvermijdelijk in het verlengde liggen van de zogenaamde opdracht tot wettelijke controle van de jaarrekening.

Zo bij voorbeeld, wanneer een verklaring dient te worden afgeleverd over een inbreng in natura, een fusie (ongeacht welke variëte) of een splitsing (ongeacht welke variëte) of ook nog wanneer de rechtsvorm van een vennootschap wijzigt.

Dat is ook het geval wanneer een beursgenoteerde vennootschap beslist om in de loop van het boekjaar een interimdividend uit te keren. In voorkomend geval dient de wettelijke auditor er zich van te vergewissen dat de beslissing is genomen met naleving van de regels van het Wetboek van vennootschappen. Die verklaring moet openbaar worden gemaakt aan het eind van het boekjaar, samen met de verklaring over de jaarrekening van de onderneming in kwestie.

Vraag

(9) Is er een adequate en regelmatige dialoog tussen de externe auditors, de interne auditors en het auditcomité? Als dit niet het geval is, hoe kan deze communicatie dan worden verbeterd?

Zoals artikel 41 van de auditrichtlijn voorschrijft, moeten in België verplicht auditcomités worden opgericht in bepaalde categorieën van vennootschappen:

- kredietinstellingen
- verzekeringsondernemingen
- beleggingsondernemingen
- beheersvennootschappen van instellingen voor collectieve belegging
- beursgenoteerde vennootschappen.

Het Wetboek van vennootschappen zoals dat momenteel in België van toepassing is, staat de overige vennootschappen toe om – zonder verplichting – dergelijk orgaan op te richten.

Vooraf wordt eraan herinnerd dat een auditcomité onder Belgisch recht een adviesorgaan is dat het bestuursorgaan adviseert, waarbij het bestuursorgaan *in globo* bevoegd blijft voor het hele verantwoordelijkheidspakket waarmee het bestuur wordt belast.

Al deze vennootschappen (uitgezonderd de laatste categorie, de beursgenoteerde vennoot-

schappen) staan onder prudentieel toezicht en dienen de maatregelen na te leven die daartoe in een circulaire zijn opgenomen.

Het auditcomité opgericht overeenkomstig het Belgische recht heeft minstens de volgende taken:

- a) monitoring van het financiële verslaggevingsproces;
- b) monitoring van de doeltreffendheid van de systemen voor interne controle en risicobeheer van de kredietinstelling;
- c) monitoring van de interne audit en de desbetreffende activiteiten;
- d) monitoring van de wettelijke controle van de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening, inclusief opvolging van de vragen en aanbevelingen geformuleerd door de erkende commissaris;
- e) beoordeling en monitoring van de onafhankelijkheid van de erkende commissaris, waarbij met name wordt gelet op de verlening van bijkomende diensten aan de gecontroleerde entiteit.

Het auditcomité brengt bij het wettelijk bestuursorgaan geregeld verslag uit over de uitoefening van zijn taken, en tenminste wanneer het wettelijk bestuursorgaan de jaarrekening en geconsolideerde jaarrekening en de periodieke financiële overzichten opstelt die de betrokken entiteit respectievelijk aan het einde van het boekjaar en aan het einde van het eerste halfjaar overmaakt.

De wettelijke auditor heeft tegenover het auditcomité een drievoudige opdracht; hij

- a) bevestigt zijn onafhankelijkheid van de kredietinstelling jaarlijks schriftelijk aan het auditcomité;
- b) meldt alle voor de kredietinstelling verrichte bijkomende diensten jaarlijks aan het auditcomité;

- c) voert met het auditcomité overleg over de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid en de veiligheidsmaatregelen die zijn genomen om deze bedreigingen in te perken, zoals door hem onderbouwd.

Voorts wordt er nog op gewezen dat de wettelijke auditor onder het Belgische recht in de hiervoor vermelde vennootschappen moet rapporteren aan het wettelijk bestuursorgaan, in voorkomend geval via het auditcomité waar dit is opgericht, over belangrijke zaken die bij de uitoefening van zijn wettelijke controle van de jaarrekening aan het licht zijn gekomen en meer bepaald wanneer de interne controle met betrekking tot de financiële verslaggeving relevante tekortkomingen vertoont.

Vraag

- (11) Is er meer regelmatige communicatie van de auditor met de belanghebbenden nodig? Moet het tijdsinterval tussen het einde van het boekjaar en de datum van de controleverklaring worden verkleind?

Een nieuwe toegevoegde waarde waarvoor wettelijke auditors zouden kunnen zorgen, zou hierin bestaan dat zij een zekerheid geven in de zin van continuïteit, zoals nu reeds het geval is, maar waarbij zij die zekerheid waarborgen tot aan de volgende algemene vergadering.

Onverminderd de frequentie waarmee tussentijdse informatie dient te worden verstrekt (halfjaarlijkse, driemaandelijke of occasionele informatie), is het zo dat de IAS 1 voor jaarrekeningen die elk jaar aan het einde van het boekjaar worden opgesteld, de toepassing eist van waarderingsregels in discontinuïteit (IFRS 5) wanneer het geheel of een gedeelte van de werkzaamheden van de onderneming na verloop van één jaar niet meer gewaarborgd is, te rekenen vanaf balansdatum. Het gaat hier om een voor het bestuur "comfortabele" hypothese die echter aan de aandeelhouders niet de nodige zekerheid biedt tot aan de eerstvolgende algemene vergadering die de jaarrekening moet goedkeuren.

De verklaring van wettelijke auditors over de onderliggende hypothesen van financiële overzichten heeft dus betrekking op dezelfde periode. Wil men alle "stakeholders" (dus ook de aandeelhouders en de werknemers van de onderneming) de gewenste waarborg bieden, dan zou, vanuit een zuiver conceptueel standpunt, de zekerheid in een optiek van continuïteit die via de verklaring van de wettelijke auditor wordt verstrekt, voor een heel jaar moeten worden gegeven, vertrekkend van de algemene vergadering die de jaarrekening moet goedkeuren, tot aan de volgende.

Vraag

(13) Wat vindt u van de invoering van de ISA's in de EU?

In België werd eind 2009 beslist om op termijn over te schakelen naar de internationale auditnormen van de IAASB. Die beslissing om op termijn over te schakelen naar de internationale auditnormen is het resultaat van een proces dat bijna 18 maanden heeft geduurd, te rekenen vanaf de principiële beslissing van de Raad van het IBR (de Belgische beroepsorganisatie van wettelijke auditors).

Sinds de omzetting van de auditrichtlijn in het Belgische recht (in 2007), ligt het initiatiefrecht voor het uitwerken van normen en aanbevelingen, conform de wens van de wetgever, inderdaad bij de beroepsorganisatie die de bedrijfsrevisoren vertegenwoordigt (Instituut van de Bedrijfsrevisoren, verkort IBR). In die hoedanigheid formuleert het IBR voorstellen inzake beroepsnormen en –aanbevelingen. Interessant om weten is dat over elk ontwerp van beroepsnorm of –aanbeveling verplicht een publieke consultatieronde moet worden georganiseerd.

Normen en aanbevelingen hebben evenwel pas uitwerking na goedkeuring door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, enerzijds, en de federale Minister bevoegd voor Economie, anderzijds, die beiden volledig extern aan het beroep zijn en deel uitmaken van het systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren en die bevoegd zijn voor de normatieve aspecten. De goedkeuring van normen en aanbevelingen en van latere wijzigingen door de federale Minister bevoegd voor Economie, wordt in de vorm van een bericht in het *Belgisch Staatsblad* bekend gemaakt. De normen en aanbeveling hebben uitwerking vanaf de bekendmaking van dat bericht in het *Belgisch Staatsblad*.

In het kader van het besluitvormingsproces omtrent de overschakeling op de internationale auditnormen heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, die deel uitmaakt van het systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren en bevoegd is voor de normatieve aspecten, een aantal initiatieven genomen:

- In december 2008 had de Hoge Raad de wens te kennen gegeven dat de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren de raadsleden van het IBR zou wijzen op het belang van een passende communicatie met de le-

den van het Instituut. In die optiek heeft de Hoge Raad het Instituut van de Bedrijfsrevisoren gevraagd om voor het beroep een studiedag of een forum te organiseren waarop voor de bedrijfsrevisoren de draagwijdte van het voorstel van het IBR en de gevolgen hiervan voor de beroepsbeoefenaars zouden worden toegelicht, alsook om onder de bedrijfsrevisoren een gedachtewisseling op gang te brengen in verband met de uitdagingen en verwachtingen naar aanleiding van de invoering van de *clarified* ISA. De Hoge Raad heeft tevens de aandacht gevestigd op het belang om nadien een publieke consultatie te organiseren, waarbij duidelijk zou worden aangegeven welke de doelstellingen van de Raad van het Instituut zijn, wat de gevolgen zijn van deze invoering en welke middelen het beroep daartoe ter beschikking krijgt.

- De Hoge Raad heeft tevens een onderzoek gewijd aan het besluitvormingsproces en de gevolgen van een beslissing van een aantal landen van de Europese Unie (onder meer Oostenrijk, Nederland en Groot-Brittannië) maar ook van een aantal derde landen (onder meer Canada) om op de (al dan niet *clarified*) ISA over te schakelen, met de bedoeling zowel *upstream* als *downstream* meer inzicht te krijgen in alle aspecten van een beslissing om op termijn op de *clarified* ISA over te schakelen.
- Ingaand op de vraag van de Hoge Raad van december 2008, heeft de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 26 mei 2009 een forum van het revisoraat georganiseerd met als thema "*Modernisering van de controlenormen in België: de internationale auditnormen (ISA) ?*", waarop de inzet en de gevolgen van de voorgenomen overschakeling naar de *clarified* ISA werden toegelicht. 's Namiddags waren er *workshops* waarin de bedrijfsrevisoren konden discussiëren over meer specifieke aspecten van de problematiek.
- In juni 2009 gaf de Hoge Raad ook de wens te kennen om de presentatie te horen die een bedrijfsrevisor op verzoek van het IBR had gegeven in het kader van het forum van

het revisoraat op 26 mei 2009, waarbij de betrokken revisor een vergelijking maakte tussen het bestaande Belgisch normatief kader en de *clarified* ISA. Na deze technische presentatie volgde een voor de leden van de Hoge Raad interessante gedachtewisseling met die revisor.

Een eventuele overschakeling op de internationale auditnormen heeft overigens reacties uitgelokt vanwege revisoren uit kleinere structuren. In antwoord daarop heeft de Raad van het IBR beslist om een "Cel SP" (*sole practitioners*) op te richten, verbonden aan de Commissie "SME/SMP" van het IBR, en die zou een bevoorrechte gedachten-uitwisselingsplaats moeten vormen tussen de vertegenwoordigers van de Raad [van het IBR] en de confraters die wensen bij te dragen tot de activiteiten van het Instituut door het behandelen van professionele vragen die specifiek verbonden zijn aan kleinere kantoren, zoals bijvoorbeeld betreffende de diensten verleend door het Instituut en de organisatie van deze kantoren en de toepassing van de normen, in het kader van de internationale evolutie.

Vooraleer over te gaan tot een eventuele goedkeuring van de voorgelegde ontwerpnormen heeft de Hoge Raad een aantal initiatieven genomen (verplichtingen/opties vervat in artikel 30 van de voornoemde wet):

- raadpleging van de Commissie voor het Bank-, Financier- en Verzekeringswezen over de ter goedkeuring voorgelegde ontwerpnormen;
- organisatie van een hoorzitting met de vertegenwoordigers van het IBR.

De Hoge Raad heeft de ontwerpnorm onderzocht die de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren hem ter goedkeuring had voorgelegd, evenals alle reacties die het IBR in het kader van de publieke consultatieronde had ontvangen. De Hoge Raad heeft kunnen vaststellen dat geen enkele reactie over de inhoud van de *clarified* ISA ging en dat er dus ook geen enkel probleem ten gronde was aangebracht door de deelnemers aan de publieke consultatieronde.

Wat daarentegen de praktische aspecten van een overschakeling van nationale naar internationale normen betreft, waren er talrijke reacties, meer bepaald van bedrijfsrevisoren uit de kleinste structuren, vaak éénmanszaken. Essentieel gaat het dus om de gevolgen van een dergelijke beslissing waarop commentaar werd geleverd, veeleer dan om problemen ten gronde in verband met de regels van de internationale

auditnormen. Uit die reacties blijkt dat men voornamelijk bevreesd is voor twee zaken:

- riskeert deze beslissing in België niet te leiden tot een nog grotere concentratie in de auditwereld?
- riskeert deze overschakeling op de ISA-normen niet te leiden tot veel strengere eisen inzake kwaliteitscontrole, meer bepaald met betrekking tot de controle van opdrachten in kleinere ondernemingen, of zelfs in de sector van de verenigingen?

In november 2009 heeft de Hoge Raad laten weten welke punten in de ter goedkeuring voorgelegde ontwerpnormen een probleem vormen:

- de noodzaak van een inwerkingtreding in twee fasen (een verschil van twee jaar naargelang het zou gaan om controles in beursgenoteerde vennootschappen, kredietinstellingen of verzekeringsmaatschappijen (2012) dan wel om controles in de overige vennootschappen (2014));
- het gebruik van een Engelstalige versie van de internationale auditnormen, wat strijdig is met de wetgeving op het gebruik van de landstalen;
- de onmogelijkheid voor de Hoge Raad voor de Economische Beroepen om zomaar een vrijgeleide te geven voor elke latere wijziging van de internationale auditnormen;
- de nood aan meer duidelijkheid omtrent het begeleidingsplan waarvan sprake in het begin van de norm, om zeker te zijn dat alle revisoren in de tussenperiode op de gewenste begeleiding kunnen rekenen.

Nadat de vertegenwoordigers van het bedrijfsrevisoraat er zich toe hadden verbonden om op regelmatige basis een schriftelijke vorderingsstaat van het begeleidingsplan mee te delen, heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen de voorgelegde norm goedgekeurd. Achteraf heeft ook de federale Minister bevoegd voor Economie dat gedaan.

Vraag

(14) Moeten de ISA's in de hele EU bindend worden gemaakt? Zo ja, zou er dan voor een soortgelijke bekrachtigingsaanpak moeten worden gekozen als nu bestaat voor de bekrachtiging van de *International Financial Reporting Standards* (IFRS)? Of zou, ook gezien het huidige wijdverbreide gebruik van de ISA's in de EU, het gebruik van de ISA's verder moeten worden gestimuleerd door middel van niet-bindende rechtsinstrumenten (aanbevelingen, gedragscode)?

Het voordeel van te kunnen teruggrijpen naar uniforme, bindende regels - ook al zijn die niet echt noodzakelijk - is de zekerheid van een reële harmonisatie op het vlak van de regels die gelden in het kader van de wettelijke controle op de jaarrekening van alle soorten entiteiten in de Europese Unie, gelet onder meer op de wijzigingen die deze beroepsnormen geregeld ondergaan.

Het zou ook nuttig zijn te kunnen terugvallen op een aantal normatieve maatregelen met betrekking tot materies die op specifieke wijze door Europese richtlijnen worden geregeld en die voor alle lidstaten van de Europese Unie gemeenschappelijk zijn (zoals, bij voorbeeld, met betrekking tot de bestrijding van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme).

Uitgaande van een aantal ervaringen zou het ook nuttig zijn om op termijn te kunnen beschikken over een uniform rapporteringsmodel dat gebruikt zou worden door alle wettelijke auditors belast met de controle van de jaarrekening van ondernemingen in de Europese Unie.

Op basis van de ervaring, op Europees niveau, sinds de invoering van de IFRS-normen in 2002, moet er echter een duidelijk antwoord komen op de vraag in hoever de Europese Commissie wel over een doeltreffend drukkingsmiddel beschikt om zich te kunnen vergewissen van de kwaliteit van de gehanteerde beroepsnormen.

Vraag

(15) Moeten de ISA's verder worden aangepast om te voorzien in de behoeften van het MKB en SMP's?

Die vraag zou niet moeten gesteld worden in termen van beroepsnormen die voor bepaalde auditkantoren gelden en andere normen voor andere auditkantoren.

Het zou daarentegen interessant kunnen zijn om na te gaan in hoever het opportuun is normen te hanteren die moduleerbaar zijn in functie van het type opdrachten (rekening houdend met de complexiteit van de werkzaamheden van een onderneming maar ook met de aard van de risico's verbonden aan al deze werkzaamheden of een deel daarvan).

Dergelijke vorm van "scalability" is fundamenteel, wil men vermijden dat wettelijke auditors hun controledossiers excessief gaan documenteren, zeker wanneer het gaat om een auditopdracht in niet-complexe entiteiten met uiterst routineuze activiteiten die niet echt riskant zijn.

Vraag

(17) Zou aanstelling door een derde partij in bepaalde gevallen gerechtvaardigd zijn?

Momenteel geldt in België als algemeen principe dat de aanstelling van een wettelijke auditor een zaak is van de lastgever (de algemene vergadering) en de lasthebber (de bedrijfsrevisor), weliswaar met tussenkomst van een "derde" (de ondernemingsraad) die een vetorecht heeft, waardoor hij zich kan verzetten tegen de aanstelling van een bepaalde auditor. Voor een integrale toelichting van dat proces wordt verwezen naar het antwoord op vraag 2 van het groenboek.

In België behandelt het Wetboek van vennootschappen echter ook een bijzondere situatie waarin een andere "derde" tussenkomt in de benoeming van een wettelijke auditor, ingeval geen wettelijke auditor is benoemd alhoewel dat wettelijk verplicht is (overschrijding van de omvangcriteria vastgesteld door het Wetboek van vennootschappen).

- **In vennootschappen met een ondernemingsraad** houdt de Belgische wetgever rekening met de hypothese waarin geen meerderheid zou kunnen worden bereikt in de ondernemingsraad. In dit geval en telkens als geen commissaris zou zijn benoemd, wordt op verzoek van elke belanghebbende, door de Voorzitter van de rechtbank van koophandel van het rechtsgebied waarin de zetel van de vennootschap is gevestigd, zitting houdend als in kort geding, een bedrijfsrevisor benoemd wiens bezoldiging hij vaststelt en die belast wordt met de taak van commissaris en met de opdrachten ten aanzien van de ondernemingsraad, totdat regelmatig in zijn vervanging is voorzien.

Wanneer in strijd met het Wetboek van vennootschappen, geen commissaris zou zijn benoemd en indien de ondernemingsraad hierover niet is geraadpleegd, kan de Voorzitter van de rechtbank van koophandel pas tot benoeming overgaan na het advies van de ondernemingsraad te hebben ingewonnen.

- **In vennootschappen zonder ondernemingsraad wordt**, wanneer geen algemene vergadering is bijeengeroepen, op verzoek van elke belanghebbende, door de Voorzitter van de rechtbank van koophandel, zitting hou-

dend als in kort geding, een bedrijfsrevisor benoemd wiens bezoldiging hij vaststelt en die belast wordt met de taak van commissaris, totdat regelmatig door de algemene vergadering in zijn benoeming of zijn vervanging is voorzien. Dergelijke benoeming of vervanging zou evenwel pas kunnen ingaan na de eerste algemene vergadering die volgt op de benoeming van de bedrijfsrevisor door de Voorzitter van de rechtbank van koophandel.

Voorts heeft de Belgische wetgever ook een specifieke procedure uitgewerkt voor de aanstelling van een Belgische wettelijke auditor in bepaalde vennootschaps categorieën, meer bepaald vennootschappen die onder de (semi-)prudentiële controle staan van de Commissie voor het bank-, financie- en assurantiewezen (verkort CBFA), enerzijds, en van de Controledienst van de Ziekenfondsen en de landsbonden van ziekenfondsen (verkort CDZ), anderzijds:

- kredietinstellingen
- verzekerings- en herverzekeringsondernemingen
- beleggingsondernemingen
- instellingen voor collectieve belegging
- beheersvennootschappen
- instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening
- ziekenfondsen
- landsbonden van ziekenfondsen.

De aanstelling van een wettelijke auditor in die ondernemingen gebeurt op basis van de algemene regels voor de benoeming van een bedrijfsrevisor, weliswaar met dit fundamentele verschil, dat niet wordt gekozen uit de volledige lijst van bedrijfsrevisoren zoals die voorkomt in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren, maar uit een beperkt aantal onder hen die voorkomen op de lijst van wettelijke auditors met een specifieke "erkenning" om dergelijke opdrachten van wettelijke controle van jaarrekeningen te mogen uitvoeren.

Elke bedrijfsrevisor met een minimum aantal jaren ervaring die kan aantonen dat de interne organisatie van zijn auditkantoor hem toelaat dergelijke opdrachten te volbrengen, kan voor een jury verschijnen (voor het merendeel samengesteld uit vertegenwoordigers van de prudentiële toezichthouder en het bedrijfsrevisoraat) om een erkenning te vragen. Dergelijke zittingen hebben periodiek plaats en worden

aangekondigd via een bericht in het *Belgisch Staatsblad*.

De (semi-)prudentiële toezichthouder kan zich verzetten tegen de benoeming van een door hem erkende bedrijfsrevisor mits motivering van zijn beslissing, zo bij voorbeeld wanneer hij zou vaststellen dat de onafhankelijkheid problemen stelt.

Vraag

(18) Moeten doorlopende opdrachten aan auditkantoren aan een tijdslimiet worden onderworpen? Zo ja, wat zou dan de maximale duur van een opdracht aan een auditkantoor moeten zijn?

In België bestaan er maatregelen die voor een rotatie onder de wettelijke auditors moeten zorgen, althans voor een "interne" rotatie, maar die kan de vorm aannemen van een "externe" rotatie wanneer de wettelijke controleopdracht toegewezen is aan een natuurlijke persoon.

Hierna volgt een uittreksel uit de normatieve bepalingen terzake (normen van 30 augustus 2007 inzake bepaalde aspecten verbonden met de onafhankelijkheid van de commissaris):

"Rotatie"

6.1. *Er kunnen zich uit een te verregaand vertrouwen of te grote familiariteit voortvloeiende bedreigingen voordoen wanneer bepaalde leden van het bij de commissarisopdracht betrokken team aan deze opdracht geregeld en voor lange tijd meewerken.*

6.2. *Om deze bedreigingen te beperken, is de commissaris verplicht, in het geval van een commissarismandaat bij een organisatie van openbaar belang:*

a) ten minste de vaste vertegenwoordiger(s) van het bedrijfsrevisorenkantoor te vervangen, of in het geval het mandaat wordt uitgeoefend door

een commissaris natuurlijke persoon, het mandaat over te dragen aan een confrater na uiterlijk zes jaar na zijn/hun benoeming. De vervangen bedrijfsrevisor(en) mag/mogen slechts opnieuw aan de controle van de gecontroleerde entiteit deelnemen na verloop van een periode van tenminste twee jaar¹.

b) het onafhankelijkheidsrisico te onderzoeken dat kan voortvloeien uit de langdurige medewerking van andere leden van het bij de controle-opdracht betrokken team, en adequate veiligheidsmaatregelen te treffen om dit risico tot een aanvaardbaar niveau te herleiden."

In het Belgisch recht is een geleidelijke inwerkingtreding van die maatregel voorzien, zodanig dat het ogenblik van een "interne" rotatie maximaal samenvalt met de vernieuwing van een wettelijke controleopdracht (die in België een looptijd van drie jaar heeft). De bedoeling hierbij was al te veel mandaatonderbrekingen vóór het verstrijken van die driejarige termijn te vermijden.

1 Zie ook het in 2.2. bedoelde toepassingsgebied.

Vraag

(19) Moet de levering van niet-auditdiensten door auditkantoren worden verboden? Moet een dergelijk verbod gelden voor alle kantoren en hun cliënten of moet het alleen worden toegepast op bepaalde soorten instellingen, zoals systeemrelevante financiële instellingen?

In 2003 is in het Belgisch recht een lijst opgesteld met opdrachten die onverenigbaar worden geacht met de uitvoering van wettelijke controles van jaarrekeningen. Die regeling heeft in België uiterst bevredigende resultaten opgeleverd in die zin, dat zij geleid heeft tot een groter vertrouwen van alle "stakeholders" in hun

perceptie qua onafhankelijkheid van professionele auditors. Die lijst van onverenigbare opdrachten is grotendeels ingegeven door de Europese aanbeveling terzake van 2002. Het zou goed zijn om gelijkaardige dwingende maatregelen op te nemen in de auditrichtlijn, waarvan artikel 22 uiterst algemeen is geformuleerd,

wat de lidstaten nogal wat interpretatiemarge geeft, ten koste van de algemene transparantie van de onafhankelijkheidsregels die op Europees niveau gelden.

In België bepaalt het Wetboek van vennootschappen:

“De commissarissen [Nvdr: onder commissaris moet worden verstaan, een externe auditor belast met de wettelijke controle van de jaarrekening van een vennootschap] kunnen zich niet onafhankelijk verklaren wanneer de vennootschap waarvan zij de jaarrekening controleren of een Belgische vennootschap of een Belgische persoon die haar controleert of een:

- a) Belgische dochtervennootschap van een Belgische vennootschap die onderworpen is aan de wettelijke controle van haar jaarrekening, bedoeld in de artikelen 142 en 146, tijdens hun mandaat de bestemming is geweest van één of meer andere prestaties dan die welke krachtens de wet werden toevertrouwd aan de commissaris zoals bepaald in § 9 en worden uitgevoerd door hem of door een Belgische of buitenlandse persoon met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of door een met de commissaris verbonden Belgische of buitenlandse vennootschap of Belgische of buitenlandse persoon als bepaald in artikel 11;
- b) buitenlandse dochtervennootschap van een Belgische vennootschap die onderworpen is aan de wettelijke controle van haar jaarrekening, (...), tijdens hun mandaat de bestemming is geweest van één of meer andere prestaties dan die welke krachtens de wet worden toevertrouwd aan de commissaris, (...) en worden uitgevoerd door hemzelf of door een Belgische persoon met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of door een met de commissaris verbonden Belgische vennootschap of persoon als bepaald in artikel 11.”

De lijst van de onverenigbare opdrachten, zoals wettelijk vastgesteld, is als volgt:

- 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;***
- 7° ***tussenkomen in de werving van personen die deel uitmaken van een orgaan of van het leidinggevend personeel van de gecontroleerde vennootschap.***

Deze lijst van opdrachten stemt overeen met de maatregelen uit de Europese aanbeveling van 2002. Het specifieke belang van de Belgische wettelijke regeling ligt in het feit dat de benadering globaal is (gericht op natuurlijke en/of rechtspersonen die werkzaam zijn binnen de invloedssfeer van de auditor die belast is met de wettelijke controle van de jaarrekening) zonder daarom terug te grijpen naar het begrip “netwerk”, dat moeilijk globaal te vatten is, gelet op het feit dat er niet noodzakelijk sprake is van een speciaal daartoe opgerichte juridische entiteit.

Het Wetboek van vennootschappen legt overigens ook een “one to one”-regel vast om bijkomende, naast de wettelijke controle van jaarrekeningen toegelaten opdrachten te beperken, zij het enkel voor beursgenoteerde vennootschappen en vennootschappen die deel uitmaken van een groep die een geconsolideerde jaarrekening moet opstellen en openbaar maken (artikel 133, § 5 van het Wetboek van vennootschappen).

Het Wetboek van vennootschappen voorziet voor die vennootschappen evenwel in de mogelijkheid om af te wijken van de beperking opgelegd door de “one to one”-regel in drie specifieke gevallen en legt duidelijk vast hoe de honoraria voor “auditdiensten” en voor “niet-auditdiensten” moeten worden berekend om de “one to one”-regel te bepalen. Als bijlage 1 gaat een uittreksel uit artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen waarin die elementen worden beschreven.

Vraag

(20) Moeten er regels komen voor het maximale bedrag aan honoraria dat een auditkantoor van één cliënt mag ontvangen?

Met de bedoeling de onafhankelijkheid van wettelijke auditors te waarborgen, geldt er in België al jarenlang een beperking op de omvang van het aandeel van de honoraria betaald door éénzelfde onderneming of ondernemingsgroep aan een wettelijke auditor. Hierna volgt een uittreksel uit de normatieve bepalingen terzake (normen van 30 augustus 2007 inzake bepaalde aspecten verbonden met de onafhankelijkheid van de commissaris):

“5.2. Verhouding tussen totale honoraria en totale inkomsten

5.2.1. Elke dienstverlening (commissarismandaat en andere diensten) door een commissaris, een bedrijfsrevisorenkantoor of een andere entiteit binnen zijn netwerk, aan een gecontroleerde rechtspersoon, en aan Belgische entiteiten die haar controleren alsook aan haar Belgische of buitenlandse dochtervennootschappen, mag geen financiële afhankelijkheid creëren ten aanzien van deze gecontroleerde rechtspersoon of groep rechtspersonen.

5.2.2. Er wordt geacht sprake van financiële afhankelijkheid o.a. wanneer het totaal bedrag aan honoraria dat een commissaris en in voorkomend geval het bedrijfsrevisorenkantoor waartoe hij behoort van een gecontroleerde rechtspersoon en de met deze rechtspersoon verbonden entiteiten, voor om het even welke opdracht, ontvangt/(ontvangen) of moet(en) ontvangen, gedurende een periode van drie jaar, 20% of meer uitmaakt van de totale inkomsten van deze commissaris en in voorkomend geval van het bedrijfsrevisorenkantoor waartoe hij behoort. Dergelijke evaluatie over de driejarige periode dient jaarlijks te worden uitgevoerd, rekening houdend met het lopende boekjaar en de twee voorgaande boekjaren.

5.2.3. Men gaat er tevens van uit dat er sprake is van financiële afhankelijkheid o.a. wanneer het totaal bedrag aan honoraria dat de commissaris en zijn netwerk van een gecontroleerde rechtspersoon en de met deze rechtspersoon verbonden entiteiten, voor om het even welke opdracht, ontvangt of moet ontvangen, gedurende een periode van drie jaar, 20 % of meer van de totale inkomsten van dit netwerk uitmaakt. Dergelijke evaluatie over de driejarige periode dient jaarlijks te worden uitgevoerd, rekening houdend met het lopende boekjaar en de twee voorgaande boekjaren.

5.2.4 Voor de beoordeling van de grens van 20 %, past het rekening te houden met de honoraria ontvangen door de commissaris en zijn netwerk van de met de gecontroleerde rechtspersoon verbonden entiteiten en van de entiteiten binnen dewelke dezelfde persoon of dezelfde groep personen in rechte of in feite, een wezenlijke invloed uitoefent op de aanstelling van de commissaris.

5.2.5. Er zou kunnen aangenomen worden dat er verschillen opgemerkt worden ten opzichte van de bovenvermelde drempels tijdens de eerste jaren van uitoefening van het beroep of in andere gelijkaardige situaties. Voor wat betreft de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen, die zich voor de eerste keer in het beroep vestigen, worden de berekeningen, bedoeld in punten 5.2.2., 5.2.3. en 5.2.4., voor de eerste keer verricht vijf jaar na de inschrijving in het openbaar register. Tijdens deze periode van vijf jaar moeten deze bedrijfsrevisoren veiligheidsmaatregelen nemen, zoals, bij voorbeeld, het nazicht van de werkzaamheden door een andere revisor en het inrichten van een versterkte interne kwaliteitscontrole.”

Vraag

(21) Moeten er nieuwe regels worden ingevoerd met betrekking tot de transparantie van de financiële overzichten van auditkantoren?

A. Voor het publiek toegankelijke verklaringen afgeleverd door wettelijke auditors

In België hebben bijna 350.000 rechtspersonen (vennootschappen, VZW's en andere entiteiten die hun jaarrekening openbaar moeten

maken) in de loop van 2009 hun jaarrekening neergelegd bij de Balanscentrale van de Nationale Bank van België. Het aantal jaarrekeningen waarop Belgische bedrijfsrevisoren een wettelijke controle hebben uitgevoerd, wordt geschat

op zowat 15.000 statutaire jaarrekeningen en bijna 950 geconsolideerde jaarrekeningen.

De mogelijkheid om jaarrekeningen, jaarverslagen en desgevallend het verslag van de wettelijke auditor - volkomen gratis - te raadplegen via één enkele website, geldt in België als één van de fundamentele kenmerken van de transparantie inzake auditactiviteiten verricht door wettelijke auditors.

In de toelichting bij de jaarrekening kan de lezer inzicht krijgen in het bedrag aan honoraria dat externe auditors ieder jaar ontvangen voor hun wettelijke controle van de jaarrekening, alsook in het bedrag aan honoraria ontvangen voor eventuele andere opdrachten (opgesplitst zoals opgelegd ingevolge de wijzigingen van de vierde en zevende richtlijn door de auditrichtlijn).

De informatieverstrekking omtrent honoraria zoals hierboven bedoeld, geldt zowel voor de honoraria van de wettelijke auditor als voor alle andere met die wettelijke auditor (natuurlijke persoon en auditkantoor) verbonden personen.

Alleen op die manier kunnen de aandeelhouders maar ook de "stakeholders", wie zij ook zijn, correct en volledig worden geïnformeerd over mogelijke onafhankelijkheidsrisico's bij de externe auditor belast met de wettelijke controle van de jaarrekening.

B. Transparantieverlagen – Eerste balans in België

Transparantie in verband met de werkzaamheden van wettelijke auditors is essentieel voor alle aandeelhouders, maar ook voor alle "stakeholders", zowel bij de keuze van een wettelijke auditor als tijdens diens opdracht. Zoals bekend, heeft het mandaat van wettelijke rekeningcontrole in België een bij wet vastgestelde looptijd van 3 jaar.

De vereisten van de auditrichtlijn qua beschikbaarstelling van transparantieverlagen zijn in het Belgisch recht ingevoegd en overeenkomstig de voorkeur van de auditrichtlijn enkel verplicht voor wettelijke auditors met opdrachten in "organisaties van openbaar belang". In het kader van een gewestdecreet wordt ook de verplichting opgelegd een dergelijk transparantieverlag af te leveren wanneer een aanbestedingsdossier wordt ingediend in het kader van

de toewijzing van een overheidsopdracht, met het oog op de controle van de jaarrekening. Het staat elke wettelijke auditor ook vrij om vrijwillig dergelijk transparantieverlag op te stellen.

De meeste grote structuren hebben van de gelegenheid gebruik gemaakt om dit transparantieverlag ook commercieel te benutten. De vraag is dan ook terecht of er geen sprake is van concurrentievervalsing tussen externe auditors op het ogenblik waarop zij kandidaat zijn voor een opdracht voor de wettelijke controle van jaarrekeningen, naargelang zij al dan niet over een dergelijk transparantieverlag beschikken.

Een momenteel bij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen lopende studie toont dat het toch nogal problematisch is om in de massa informatie – soms van commerciële aard – die transparantieverlagen op de website van auditkantoren terug te vinden. Ook de taal waarin die transparantieverlagen zijn opgesteld, kunnen bij de lezers een goed begrip van de tekst bemoeilijken. In sommige gevallen, tenslotte, zijn de transparantieverlagen "evolutief" (soms zonder datum, hooguit het kalenderjaar), in die zin dat zij nagenoeg permanent worden geactualiseerd (onder meer de lijst van opdrachten van de wettelijke auditor in organisaties van openbaar belang) om nauwer bij de realiteit aan te sluiten, terwijl andere transparantieverlagen eens per jaar worden opgesteld.

Algemeen genomen zou zowel op nationaal als op Europees niveau de toegankelijkheid van dergelijke transparantieverlagen aan de orde moeten worden gesteld. Uiteraard zijn er nog andere vragen: hoe te weten komen of er zo'n verslag bestaat? Waar is dit te vinden op de website? Welke is de meest recente versie?

In dit verband zou het nuttig zijn om op Europees (zoniet op nationaal) niveau twee vragen in overweging te nemen:

- hoe de toegang tot transparantieverlagen vergemakkelijken? Voor België zou de ideale plaats het openbaar register van de bedrijfsrevisoren zijn. De link naar de website van een auditkantoor lijkt *a priori* ongeschikt, omdat een dergelijke link "vaak nergens toe leidt" (zowel de structuur als de inhoud van zo'n website veranderen immers geregeld) of men wordt doodgewoon doorverwezen naar de homepage van de website (met vaak tijdrovende opzoekingen tot gevolg).

- is (zijn) de taal (talen) waarin dergelijke transparantieverslagen zijn opgesteld wel begrijpelijk voor het doelpubliek?

Deze centralisatie van transparantieverslagen op het niveau van het openbaar register zou de publieke toezichthouders ook in staat stellen sneller en doeltreffender op te treden ingeval een transparantieverslag inhoudelijk problemen stelt. Dat zou een passend antwoord bieden op de Europese aanbeveling van 6 mei 2008 in verband met de kwaliteitscontrole in organisaties van algemeen belang.

De vraag die het Groenboek stelt, is dan ook fundamenteel, want kunnen terugvallen op duidelijke informatie over de wettelijke auditors is zeer belangrijk. Met een transparantieverslag zoals de auditrichtlijn vereist, kan daarvoor worden gezorgd, op voorwaarde dat het inhoudelijk

wat beter wordt gestoffeerd en geregeld gecontroleerd door de autoriteiten bevoegd voor het publiek toezicht op de wettelijke auditors.

C. Transparantie bij de structuren waartoe wettelijke auditors behoren

Qua transparantie is er nog een ander punt van fundamenteel belang in de procedure voor de keuze van een wettelijke auditor, namelijk de informatie over de nationale en/of internationale structuur waartoe de beroepsbeoefenaar behoort.

In België moet dergelijke informatie verplicht worden vermeld in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren. Op dit punt kan de verstrekte informatie nochtans heel wat beter, zowel qua inhoud als qua actualiseringsfrequentie.

Op vlak van inhoud

In het kader van een studie die de Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft uitgevoerd (afgesloten eind april 2010), zijn de gegevens uit het openbaar register omtrent de structuren waartoe de bedrijfsrevisoren behoren, onderzocht. Uit de studie blijkt dat iets meer dan 48 % van de Belgische bedrijfsrevisorenkantoren in het openbaar register het netwerk waartoe ze behoren, vermeldt, dan wel het feit dat ze niet behoren tot een netwerk; minder dan 8,5% van de bedrijfsrevisoren, natuurlijke personen, vermeldt in het openbaar register of ze al dan niet tot een netwerk behoren.

Bij de wettelijke controleurs die melding maken van de structuur waartoe ze behoren, melden een aantal de nationale structuur (of één van de entiteiten van de nationale structuur), terwijl anderen de internationale structuur vermelden. In het bijzonder kan opgemerkt worden dat het - buiten de "Big Four" - niet altijd eenvoudig is om een link te leggen tussen de nationale structuur en de netwerken die er lid van zijn, bijvoorbeeld van het "Forum of firms", aangezien de benaming in bepaalde gevallen louter nationaal blijft.

Verder zijn bepaalde netwerken geïntegreerd, terwijl anderen dit niet zijn. Dit is zéér belangrijke informatie voor de derden die hierover niet kunnen beschikken. Tenslotte zijn sommigen van oordeel dat ze geen deel uitmaken van netwerken, maar dat ze enkel tot "structuren" be-

horen en ze maken dan ook geen enkele melding van deze internationale linken.

Ook kan worden vastgesteld dat bepaalde netwerken/structuren geen exclusiviteit opleggen. Een beroepsbeoefenaar kan dus in bepaalde gevallen tegelijk toebehoren aan meerdere netwerken, zonder dat er sprake kan zijn van een echte link tussen deze twee netwerken/structuren. Dit kan uiteraard tot interpretatiemoeilijkheden leiden.

Daarnaast stelt men nog vast dat bepaalde wettelijke controleurs melding maken van linken met andere wettelijke controleurs, terwijl anderen verder gaan en ook hun linken met andere beroepsbeoefenaars (zoals accountants, erkende boekhouders of belastingconsulenten) vermelden.

Op vlak van actualisering van de inhoud

In het kader van een studie die de Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft uitgevoerd (afgesloten eind april 2010), zijn de gegevens zoals opgenomen in het openbaar register nagekeken op het vlak van de laatste bijwerking.

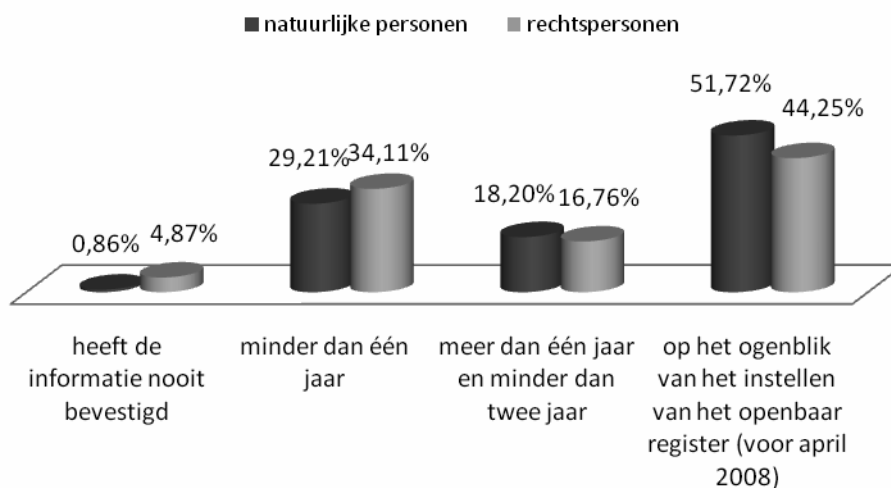
Een tabel is opgesteld waarmee wordt weergegeven wat de frequentie is waarmee de info opgenomen in het openbaar register wordt geactualiseerd (niet enkel op het vlak van de netwerken - algemeen):

Laatste update	Bedrijfsrevisoren-natuurlijke personen	Bedrijfsrevisoren-rechtspersonen
Vóór eind april 2008	51,72 %	44,25 %
Mei 2008 – April 2009	18,20 %	16,76 %
Mei 2009 – April 2010	29,21 %	34,11 %
Andere ¹	00,86 %	04,87 %
Totaal	100,00 %	100,00 %

1 Onder “andere” moet worden begrepen, de bedrijfsrevisoren (rechtspersonen en natuurlijke personen) die de informatie, opgenomen in het openbaar register, nooit hebben gevalideerd. Wat de natuurlijke personen betreft, omvatten deze gevallen over het algemeen de bedrijfsrevisoren die nieuw in het openbaar register

van de bedrijfsrevisoren zijn ingeschreven (de inschrijvingsdatum die het verst teruggaat, betreft 2009). Deze verklaring is niet geldig voor de rechtspersonen ; het meest opvallende kenmerk voor deze categorie is dat het gaat om éénpersoonsvennootschappen.

Datum sinds de laatste bijwerking van het openbaar register



Als de details van de data van de laatste bijwerking van het openbaar register van naderbij worden bekeken, kan vastgesteld worden dat februari 2008 zonder twijfel de kroon spant, met 38,22 % voor wat de natuurlijke personen betreft en 32,36 % voor wat de rechtspersonen betreft. Deze datum stemt overeen met de maximale periode die door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren is toegelaten om de informatie te bevestigen die op de website is geplaatst naar aanleiding van de inwerkingtreding van de hervorming van 2007 tot omzetting in Belgisch recht van de “auditrichtlijn”, meer in het bijzon-

der in het kader van de overschakeling van de “ledenlijst” naar het “openbaar register van de bedrijfsrevisoren”.

Natuurlijk kan de vraag gesteld worden of de informatie nog steeds actueel is of niet. Een maatregel zoals de verplichte bevestiging (bijvoorbeeld jaarlijks) van de gegevens in het openbaar register (via de verplichting om alle velden te vervolledigen waarbij desgevallend moet verklaard worden dat sommige velden “niet toepasselijk” zijn, zou kunnen bijdragen tot een toenemende geloofwaardigheid van het openbaar register.

(bron: Jaarverslag 2009 van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren – onderdeel gewijd aan het jaarverslag van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, pp. 135-136 (uittreksels))

Vraag

(22) Welke verdere maatregelen zouden kunnen worden genomen op het gebied van de *governance* van auditkantoren om de onafhankelijkheid van auditors te vergroten?

De verplichting veralgemenen om in alle lidstaten van de Europese Unie een lijst in te voeren van opdrachten die niet verenigbaar zijn met de wettelijke controle van jaarrekeningen (in de auditrichtlijn in te lassen), en wel met een ruime reikwijdte, namelijk van toepassing op zowel de wettelijke auditor en/of het auditkantoor als op alle personen of entiteiten binnen de invloedssfeer van de wettelijke auditor.

Aan die verplichting zou voor auditkantoren nog een andere kunnen worden gekoppeld, namelijk om (bij voorbeeld, in hun transparantieverlag) hun intern beleid binnen hun structuur (zowel geïntegreerde netwerken als gewone maatschappen) toe te lichten, waardoor het mogelijk wordt om na te gaan welke maatregelen binnen deze structuren zijn getroffen om ervoor te zorgen dat die verplichtingen worden nageleefd.

Vraag

(23) Moeten er alternatieve structuren worden onderzocht om auditkantoren in staat te stellen kapitaal te verwerven uit externe bronnen?

Vóór de omzetting van de auditrichtlijn in het Belgisch recht bestond het aandeelhouderschap van de auditkantoren voor 100% uit Belgische bedrijfsrevisoren.

In 2006 werd in het Belgisch recht een maatregel ingevoerd om de aansprakelijkheid van wettelijke auditors te beperken. Die maatregel legt twee verschillende drempels vast, naargelang de wettelijke controle van de jaarrekening plaatsvindt in een al dan niet beursgenoteerde vennootschap.

De regels uit de auditrichtlijn over de openstelling van het kapitaal en van het bestuursorgaan van auditkantoren werden in 2007 in het Belgisch recht ingevoerd.

Naast de maatregelen uit de auditrichtlijn over de openstelling van het kapitaal en het bestuursorgaan van auditkantoren, die in 2007 in het Belgisch recht werden ingevoerd, is er –voor zover ons bekend – geen verdere vraag gekomen vanwege het bedrijfsrevisoraat om de geldende regels terzake nog te wijzigen.

4. Toezicht 15

Vraag

(25) Welke maatregelen zouden moeten worden genomen om de integratie en samenwerking op het gebied van toezicht op auditkantoren op EU-niveau verder te verbeteren?

In het Groenboek wordt gepleit voor een versterking van de regels inzake het publiek toezicht teneinde eventuele belangenconflicten met de beroepsgroep van de auditors te vermijden en om ervoor te zorgen dat de stelsels van publiek toezicht volledig onafhankelijk zijn van de beroepsgroep van de auditors.

In België heeft de wetgever in 2007 - in het kader van de omzetting in Belgisch recht van de richtlijn 2006/43/EG inzake de wettelijke rekeningcontrole en overeenkomstig het subsidiariteitsprincipe - gekozen voor een "systeem" van publiek toezicht, bestaande uit diverse organen die elk op hun beurt een deel van deze eindverantwoordelijkheid inzake publiek toezicht op

zich nemen. Dit was een logische keuze voor een land met een meer dan 20 jaar lange traditie inzake het toezicht op het bedrijfsrevisoraat.

Het Belgisch systeem van publiek toezicht, waarop de eindverantwoordelijkheid van het toezicht rust, is samengesteld uit:

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

Met het oog op een effectieve en efficiënte samenwerking tussen deze instellingen van het systeem van publiek toezicht, is de Hoge Raad voor de Economische Beroepen specifiek belast met een coördinatie-opdracht. Dezelfde Hoge Raad is ook het eerste aanspreekpunt in België voor de samenwerking met stelsels van publiek toezicht van andere Lidstaten van de Europese Unie.

Bevoegdheden van de diverse entiteiten

De verschillende materies die het voorwerp uitmaken van een publiek toezicht, overeenkomstig de richtlijn 2006/43/EG inzake de wettelijke rekeningcontrole, zijn in België als volgt verdeeld:

<i>Uittreksel van het artikel 32 van de richtlijn 2006/43/EG inzake de wettelijke rekeningcontrole</i>	<i>Omzetting in Belgisch recht</i>
4. Op het stelsel van publiek toezicht rust de eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op:	
a) de toelating en registerinschrijving van wettelijke auditors en auditkantoren; en	De Procureur-generaal kan beroep aantekenen tegen elke beslissing van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren inzake het bijhouden van het openbaar register.
b) de goedkeuring van normen op het gebied van beroepsethiek en interne kwaliteitbeheersing van auditkantoren, alsook van controlestandaarden; en	De Hoge Raad voor de Economische Beroepen is belast met de goedkeuring van de normen en aanbevelingen voorgesteld door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Deze goedkeuring wordt gevolgd door een goedkeuring van de federale Minister bevoegd voor Economie . De goedkeuring van deze normen en aanbevelingen maakt het voorwerp uit van een bericht dat gepubliceerd wordt in het <i>Belgisch Staatsblad</i> . De adviezen, omzendbrieven en mededelingen dienen te worden overgemaakt aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen tegelijkertijd met de overmaking aan de bedrijfsrevisoren. De Hoge Raad zal belast worden met een onderzoek <i>a posteriori</i> .
c) permanente scholing, kwaliteitsborging en onderzoeks- en tuchtregelingen.	De Kamer van verwijzing en instaatstelling is belast met het toezicht op de permanente vorming (via de kwaliteitscontrole), op de kwaliteitscontrole en op het onderzoekssysteem (toezicht). De tuchtinstanties (Tuchtcommissie en Commissie van Beroep) zijn ermee belast om tuchtsancties uit te spreken.

Daarnaast maakt tevens het **Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris**, opgericht door de Belgische wetgever in 2003, deel uit van het Belgisch systeem van publiek toezicht. Dit orgaan is belast met twee soorten opdrachten, die weliswaar niet rechtstreeks bedoeld zijn door de richtlijn 2006/43/EG, met name:

- het verlenen van een afwijking op de zogenaamde "one to one"-regel. De "one to one"-regel is een bepaling in het Belgische vennootschapsrecht waardoor de activiteiten die een bedrijfsrevisor of een bedrijfsrevisorenkantoor (en zijn netwerk) mag uitvoeren, beperkt worden ingeval hij met een opdracht van wettelijke controle is belast.

- het verlenen van een afwijking op het verbod dat voor bedrijfsrevisoren geldt om commerciële activiteiten uit te oefenen of om een functie te hebben van bediende (anders dan bij een andere bedrijfsrevisor of een ander bedrijfsrevisorenkantoor) of om hem toe te laten rechtstreeks of onrechtstreeks een handelsactiviteit uit te oefenen, zoals de hoedanigheid van onafhankelijk bestuurder van een handelsvennootschap.

Het is nuttig om de aandacht te vestigen op het feit dat in de hierboven vermelde bevoegdheidsverdeling in de schoot van het Belgisch systeem van publiek toezicht een onderscheid kan worden gemaakt tussen twee grote categorieën van opdrachten:

- *enerzijds, opdrachten betreffende algemene aspecten verbonden aan het beroep van wettelijk auditor:*

In deze materie zijn twee entiteiten van het systeem van publiek toezicht bevoegd: de federale Minister die bevoegd is voor Economie en de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

Deze entiteiten dragen de eindverantwoordelijkheid voor het publiek toezicht op de controlestandaarden die toepasselijk zijn op alle wettelijke controles die uitgevoerd worden in de Belgische entiteiten, maar ook op alle normen inzake beroepsethiek, permanente vorming en kwaliteitscontrole (en op basis daarvan interne kwaliteitsbeheersing bij auditkantoren).

- *anderzijds, opdrachten betreffende individuele aspecten verbonden aan het beroep van wettelijk auditor:*

In deze materie zijn vier entiteiten van het systeem van publiek toezicht op het revisoraat bevoegd, elk in hun eigen bevoegdheidsfeer: de Procureur-generaal, de Kamer van verwijzing en instaatstelling, het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris en de tuchtinstanties.

Deze entiteiten dragen de eindverantwoordelijkheid voor:

- het toezicht op de toelating en de registratieschrijving van wettelijke auditors en auditkantoren,
- de permanente scholing, kwaliteitsborging (kwaliteitscontrole) en onderzoeksregelingen (toezicht) en
- de tuchtregelingen.

Het hierboven toegelicht Belgisch stelsel van publiek toezicht op de wettelijke auditor is voldoende onafhankelijk ten aanzien van de beroepsbeoefenaars van de audit en hun beroepsorganisatie.

Volgens het Groenboek zou het toezicht op auditkantoren in Europa op een meer geïntegreerde basis moeten worden uitgevoerd, met een nauwere samenwerking tussen de nationale toezichtstelsels.

Er worden drie mogelijke opties geformuleerd:

- de omvorming van de *European Group of Auditors' Oversight Bodies* (EGAOB) tot een "Lamfalussy niveau 3-comité"
- de instelling van een nieuwe *Europese toezichthoudende autoriteit* ("European Supervisory Authority of ESA")
- de integratie van auditaangelegenheden in één van de toezichthoudende autoriteiten die momenteel worden opgericht in het kader van het financieel toezicht.

Er moet vastgesteld worden dat er op het vlak van de samenwerking voor het publiek toezicht op de wettelijke auditor tussen de diverse Europese toezichthoudende autoriteiten reeds een aanzienlijke vooruitgang geboekt. De eigenlijke basis voor dergelijke samenwerking is immers pas gelegd door de Europese auditrichtlijn van 2006.

Een verder doorgedreven ontwikkeling van deze samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten van de Europese lidstaten wordt noodzakelijk geacht, rekening houdend met de toenemende grensoverschrijdende activiteiten van de auditkantoren.

Wel is het nog te vroeg om de samenwerking via een Europese toezichthoudende autoriteit (ESA) te laten verlopen. De grote diversiteit bij de onderscheiden nationale toezichthouders, gekoppeld aan de relatief recente implementatie van de auditrichtlijn in een aantal lidstaten, en de afwezigheid van de behandeling van individuele dossiers maakt dat de voorkeur gegeven wordt aan een stapsgewijze evolutie via een zogenaamd "Lamfalussy niveau 3-comité".

Voorbeelden van dit soort *Level 3 Committee* bestaan reeds op het gebied van effecten, verzekeringen en bankzaken, met name het *Committee of European Securities Regulators* (CESR), het *Committee of European Insurance and Occupational Pensions Supervisors* (CEIOPS) of het *Committee of European Banking Supervisors* (CEBS).

Dergelijk *Level 3 Committee* kan optreden als onafhankelijke adviesgroep van de Europese Commissie op het vlak van audit. Het kan bijdragen tot de optimalisering en bevordering van de samenwerking tussen de diverse publieke toezichthouders binnen Europa. Verder kunnen er kwaliteitsvolle en gezamenlijke *guidelines* voor het publiek toezicht op de wettelijke auditors worden uitgewerkt, ten behoeve van de nationale bevoegde autoriteiten.

Dergelijke geleidelijke werkwijze zal toelaten om een aantal belangrijke uitdagingen op het vlak van de samenwerking, zoals aspecten in verband met vertrouwelijkheid/beroepsgeheim en bescherming van persoonsgegevens, verder met de nodige aandacht te onderzoeken en, indien mogelijk, een globale Europese benadering voor te stellen.

Vraag

(26) Hoe zouden intensievere raadpleging en communicatie tussen auditors van grote beursgenoteerde ondernemingen en regelgevers tot stand kunnen worden gebracht?

Al sinds jaren heeft België tussen alle betrokken partijen onderling een signaalfunctie ontwikkeld.

“signaalverplichting” op, maar daarnaast is ook ruimschoots aandacht gegeven aan een “signaalrecht”.

In tegenstelling tot wat in bepaalde andere landen van de Europese Unie gebeurt, legt het Belgisch reglementair kader, net zoals in die andere landen, in bepaalde omstandigheden een

De ervaring op dit vlak leert dat dergelijk, sinds jaren in België gevoerde beleid, resultaten lijkt op te leveren.

5. Concentratie en marktstructuur 17

Vraag

(27) Zou de huidige configuratie van de auditmarkt een systeemrisico kunnen vormen?

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft in 2009 een studie opgestart en op 30 april 2010 afgerond met betrekking tot de structuur van de auditsector in België.

Voor dit type empirische studie werd geen enkele vertrouwelijke informatie gebruikt. De opdracht waarmee de wetgever de Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft belast, slaat immers op de algemene aspecten van het beroep (zoals de goedkeuring van normen en aanbevelingen) en houdt geen systematische controle in van informatie over een welbepaalde bedrijfsrevisor (ongeacht of die een natuurlijke persoon of een rechtspersoon is).

De studie van de Hoge Raad heeft een tweevoudig doel:

De geconsulteerde informatiebronnen zijn deze die door het beroep zelf beschikbaar worden gesteld op het internet:

- enerzijds leek het nuttig om te weten welke netwerken in België zijn gevestigd (met een onderscheid tussen netwerken die tot het “*Forum of firms*” (verkort FoF) behoren, de overige internationale netwerken en de zuiver nationale netwerken/structuren) en
- anderzijds was het belangrijk te weten welke bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen en rechtspersonen) erkend zijn in een ander land (zowel in de Europese Unie als daarbuiten) om wettelijke auditopdrachten uit te voeren.

- enerzijds, het openbaar register van de bedrijfsrevisoren en
- anderzijds, de informatie die de internationale netwerken en de bedrijfsrevisoren via het internet meedelen (websites).

Het natuurlijke uitgangspunt is het openbaar register van de bedrijfsrevisoren, dat consulteerbaar is vanaf de website van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Men vindt er twee soorten registers: dat van de natuurlijke personen en een ander met de rechtspersonen.

In april 2010 waren er 1044 bedrijfsrevisoren-natuurlijke personen en 513 bedrijfsrevisoren-rechtspersonen.

Wat de structuur van de Belgische auditmarkt betreft, heeft de studie van de Hoge Raad tot doel die 1044 bedrijfsrevisoren-natuurlijke personen en 513 bedrijfsrevisoren-rechtspersonen op te splitsen in zes categorieën:

- de 21 internationale netwerken aangesloten bij het "Forum of firms", die in België zijn vertegenwoordigd;
- de overige internationale netwerken;

- de nationale structuren met een benaming;
- de nationale structuren zonder benaming (tenzij de naam van de bedrijfsrevisor(en));
- de bedrijfsrevisoren die alleen werken;
- de verhinderde bedrijfsrevisoren in de zin van artikel 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953.

Aangezien procentueel slechts zeer weinig bedrijfsrevisoren-natuurlijke personen in voorkomend geval aangeven bij een netwerk te zijn aangesloten (minder dan 8,5%) en er geen systematiek zit in de gegevens afkomstig van bedrijfsrevisoren-rechtspersonen (iets meer dan 48% maar weinig coherentie in de gegevens afkomstig van verschillende personen die tot hetzelfde netwerk behoren), was één van de "indirecte" bronnen voor de classificatie van bedrijfsrevisoren het mailadres van de bedrijfsrevisoren in het openbaar register.



Nog meer samenvattend, kan hieruit het volgende worden afgeleid:

Subtotaal « Big four »	301 bedrijfsrevisoren
Subtotaal « Medium + »	086 bedrijfsrevisoren
Subtotaal « Medium - »	138 bedrijfsrevisoren
Total	525 bedrijfsrevisoren behorend tot auditkantoren lid van "Forum of firms"

95 bedrijfsrevisoren behorend tot auditkantoren lid van internationale netwerken (andere dan deze die lid zijn van "Forum of firms")

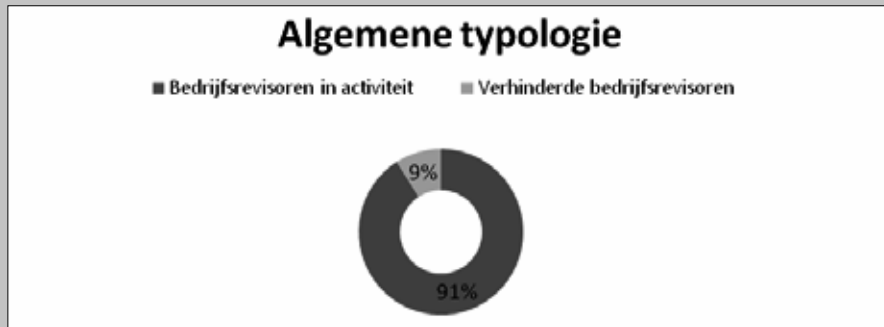
75 bedrijfsrevisoren behorend tot louter nationale structuren met een benaming

118 bedrijfsrevisoren behorend tot louter nationale structuren zonder specifieke benaming

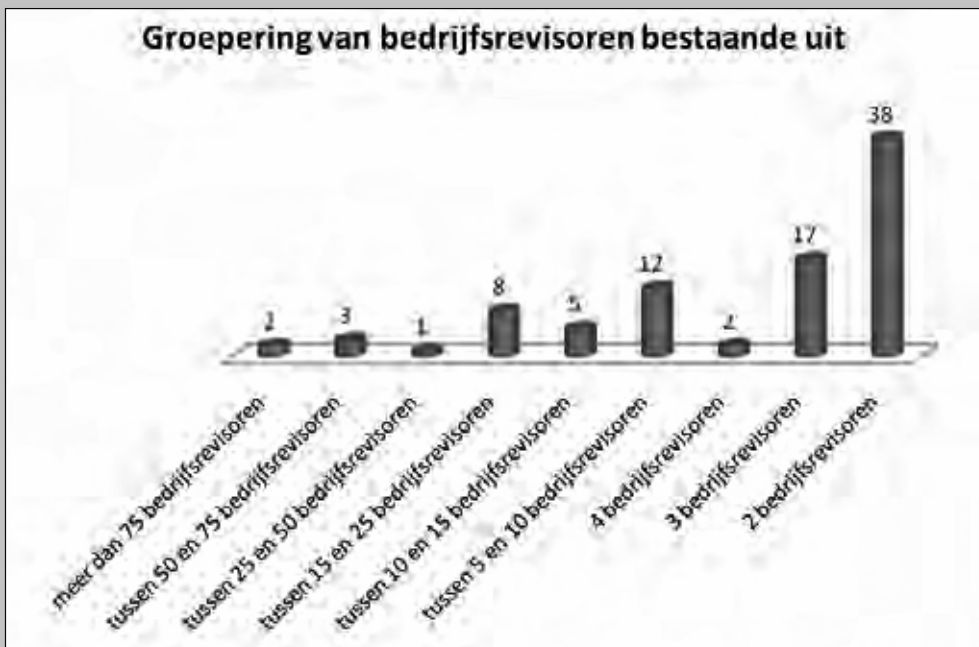
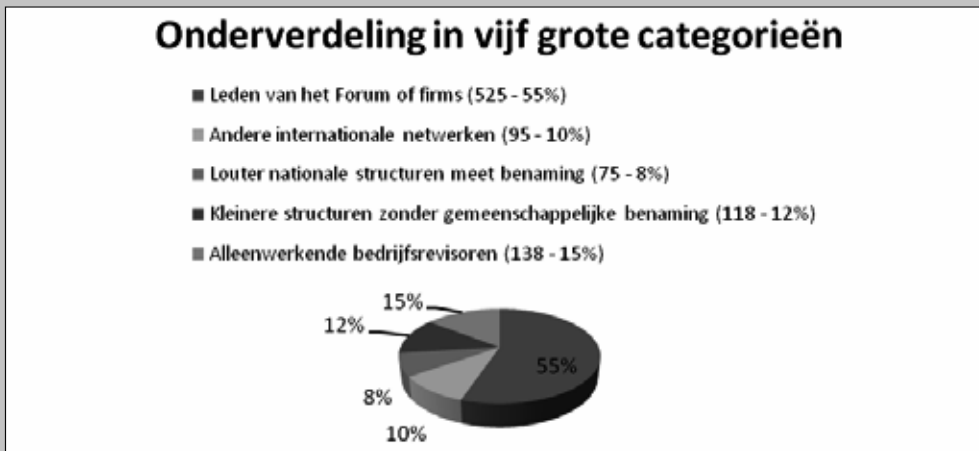
138 alleenwerkende bedrijfsrevisoren

94 verhinderde bedrijfsrevisoren

Diverse vaststellingen kunnen naar voren gebracht worden aan de hand van grafieken:



Onder de bedrijfsrevisoren in activiteit, kunnen de volgende elementen worden geïdentificeerd:



Deze studie van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen geeft een statisch beeld over

de toestand op het vlak van de structuur van de audit op het einde van de maand april 2010.

(bron: Jaarverslag 2009 van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren – onderdeel gewijd aan het jaarverslag van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, pp. 127-135 (uittreksels))

Daarentegen zijn er in België geen echte studies voorhanden omtrent de typologie van de wijzi-

gingen ingeval van vervanging van de wettelijke auditor door een andere.

Bij wijze van inlichting, heeft de Hoge Raad voor 2009 wel statistieken bekendgemaakt in het kader van de voortijdige beëindiging van mandaten (artikel 135, § 2 van het Wetboek van vennootschappen); hieruit blijkt dat in het merendeel van de gevallen de commissaris wordt vervangen door een nieuwe bedrijfsrevisor, tenzij als argument voor het ontslag naar voren gebracht wordt dat de vennootschap niet langer voldoet aan de criteria om een commissaris aan te stellen.

Ingeval van de aanstelling van een nieuwe commissaris, kan de volgende shifttypologie worden vastgesteld:

- Behoud van een kantoor van gelijkaardig type : 69 %
- Overstap naar een kleinere structuur : 12 %
- Overstap naar een grotere structuur : 19 %



(bron : Jaarverslag 2009 van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren – onderdeel gewijd aan het jaarverslag van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, p. 142 (uittreksels))

Vraag

(28) Bent u van mening dat de verplichte oprichting van een consortium van auditkantoren waarvan ten minste één kleiner, niet-systeemrelevant auditkantoor deel uitmaakt, als een katalysator zou kunnen werken voor het dynamischer maken van de auditmarkt en om kleine en middelgrote kantoren in staat te stellen op substantiëlere wijze deel te nemen aan het segment van de grotere controles?

Gezamenlijke controles vormen geen echt courante praktijk in België. Hierover is niet echt statistische informatie voorhanden. Uit informatie ingewonnen bij het Instituut van de Bedrijfsrevisoren zou blijken dat dergelijke colleges voorkomen bij 269 statutaire jaarrekenin-

gen en 34 geconsolideerde jaarrekeningen, na onderzoek van de jaarrekeningen over 2006. Die cijfers dienen te worden vergeleken met het totaal aantal wettelijke controles van jaarrekeningen, dat zijn ongeveer 15.000 opdrachten.

Vraag

(29) Bent u het, met het oog op verbetering van de structuur van de auditmarkten, eens met verplichte roulatie en aanbesteding na een vastgestelde periode? Hoe lang zou zo'n periode moeten zijn?

In België bestaan er maatregelen die voor een rotatie onder de wettelijke auditors moeten zorgen, althans voor een "interne" rotatie, maar die kan de vorm aannemen van een "externe" rotatie wanneer de wettelijke controleopdracht toegewezen is aan een natuurlijke persoon.

Hierna volgt een uittreksel uit de normatieve bepalingen terzake (normen van 30 augustus 2007 inzake bepaalde aspecten verbonden met de onafhankelijkheid van de commissaris):

"Rotatie

6.1. *Er kunnen zich uit een te verregaand vertrouwen of te grote familiariteit voortvloeiende bedreigingen voordoen wanneer bepaalde leden van het bij de commissarisopdracht betrokken team aan deze opdracht geregeld en voor lange tijd meewerken.*

6.2. *Om deze bedreigingen te beperken, is de commissaris verplicht, in het geval van een commissarismaandaat bij een organisatie van openbaar belang:*

a) ten minste de vaste vertegenwoordiger(s) van het bedrijfsrevisorenkantoor te vervangen, of in het geval het mandaat wordt uitgeoefend door een commissaris natuurlijke persoon, het mandaat over te dragen aan een confrater na uiterlijk zes jaar na zijn/hun benoeming. De vervangen bedrijfsrevisor(en) mag/mogen slechts opnieuw aan de controle van de gecontroleerde entiteit deelnemen na verloop van een periode van tenminste twee jaar².

b) het onafhankelijkheidsrisico te onderzoeken dat kan voortvloeien uit de langdurige medewerking van andere leden van het bij de controle-opdracht betrokken team, en adequate veiligheidsmaatregelen te treffen om dit risico tot een aanvaardbaar niveau te herleiden."

In het Belgisch recht is een geleidelijke inwerkingtreding van die maatregel voorzien, zodanig dat het ogenblik van een "interne" rotatie maximaal samenvalt met de vernieuwing van een wettelijke controleopdracht (die in België een looptijd van drie jaar heeft). De bedoeling hierbij was al te veel mandaatonderbrekingen vóór het verstrijken van die driejarige termijn te vermijden.

Tevens moet de aandacht worden gevestigd op het feit dat bij gewestdecreet ook de verplichting wordt opgelegd een transparantieverlag af te leveren wanneer een dossier wordt ingediend (ingevolge de aankondiging van een offerteaanvraag in het kader van de wetgeving op de overheidsopdrachten) voor de toewijzing van een wettelijke auditopdracht voor de controle van de jaarrekening van bepaalde categorieën van entiteiten, met de bedoeling de specialisatiegebieden van wettelijke auditors die een dossier indienen, beter in kaart te brengen, maar ook om te weten te komen in welke andere entiteiten zij reeds een dergelijke opdracht waarnemen.

² Zie ook het in 2.2. bedoelde toepassingsgebied. Ingeval van de controle van geconsolideerde rekeningen, gelden dezelfde regels inzake rotatie op het niveau van de belangrijke Belgische of buitenlandse dochterondernemingen.

Vraag

(33) Wat is volgens u de beste manier om de grensoverschrijdende mobiliteit van auditors te verbeteren?

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft een studie uitgewerkt (afgerond eind april 2010) met betrekking tot de gegevens inzake de registerinschrijving van Belgische wettelijke auditors in andere landen. Deze studie is gebaseerd op gegevens die door de beroepsbeoefenaars zelf zijn medegedeeld in het Belgisch openbaar register.

Hierna volgt een synthese van de gegevens afkomstig uit het openbaar register van de bedrijfsrevisoren:

Voor de bedrijfsrevisoren (rechtspersonen):

- 3 kantoren (BDO / Deloitte / PKF) vermelden een erkenning bij de Amerikaanse PCAOB.

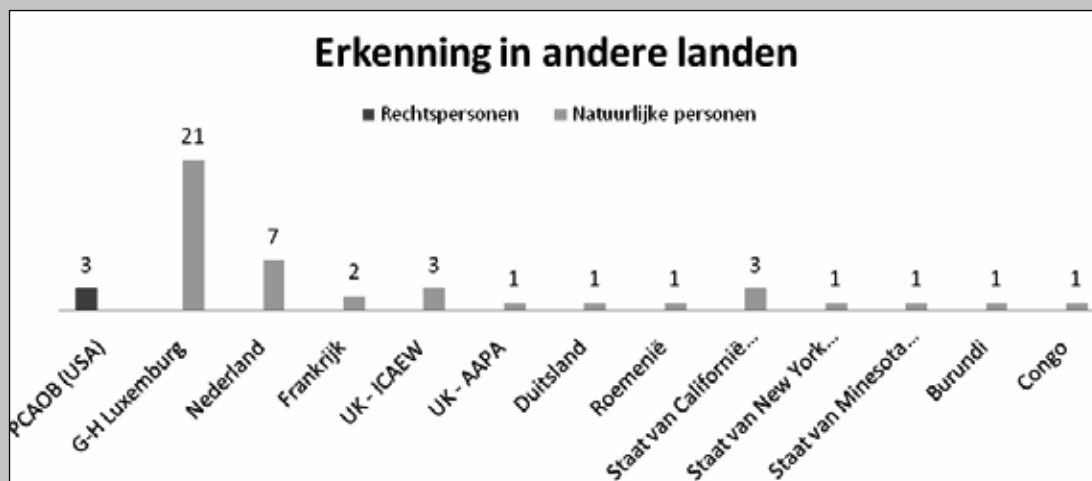
Voor de bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) werden verschillende erkenningen in andere lidstaten van de Europese Unie aangegeven:

- 21 bedrijfsrevisoren verklaren een erkenning te hebben in het Groot-Hertogdom Luxemburg;
- 07 bedrijfsrevisoren verklaren een erkenning te hebben in Nederland;

- 02 bedrijfsrevisoren verklaren een erkenning te hebben in Frankrijk;
- 03 bedrijfsrevisoren verklaren een erkenning te hebben in Groot-Brittannië (ICAEW);
- 01 bedrijfsrevisor verklaart een erkenning te hebben in Groot-Brittannië (AAPA);
- 01 bedrijfsrevisor verklaart een erkenning te hebben in Duitsland;
- 01 bedrijfsrevisor verklaart een erkenning te hebben in Roemenië (zowel bij de "Camera Auditorilor Financiari din România" als bij de "Corpul Expertilor Contabili si Contabililor Autorizati din Romania").

Er werden ook erkenningen in landen buiten de Europese Unie aangegeven:

- 5 bedrijfsrevisoren verklaren een erkenning te hebben in een Amerikaanse Staat (3 in Californië, 1 in New York en 1 in Minesota);
- 1 bedrijfsrevisor verklaart een erkenning te hebben in Burundi;
- 1 bedrijfsrevisor verklaart een erkenning te hebben in Congo.



Bij het afsluiten van de studie heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen de gegevens onderzocht die voorkomen in de openbare registers van landen waarin bedrijfsrevisoren aangeven over een erkenning te beschikken. Het is zo dat de Hoge Raad op zijn minst vermeldt staat van de incoherenties die hij heeft vastgesteld tussen de gegevens die in de verschillende openbare registers voorkomen.

Volgens de Hoge Raad is de incoherentie in de diverse openbare registers tussen de gegevens over bedrijfsrevisoren met een erkenning in andere landen, onrustwekkend. Zouden auditkantoren niet gebaat zijn met interne procedures om de gegevens in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren te checken? Wat is de rol van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren in dat verband? Zit die problematiek ingebed in de kwaliteitscontroleprocedures?

(bron: Jaarverslag 2009 van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren – onderdeel gewijd aan het jaarverslag van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, p. 134 (uittreksels))

Voor het overige lijkt het nuttig om een voldoende harmonisering van de praktijken op het vlak van de audit te organiseren, alvorens maatregelen te treffen om de grensoverschrijdende

mobiliteit te bevorderen; dit is wenselijk om mobiliteit enerzijds en kwaliteit van de audit anderzijds te verzoenen.

7. Vereenvoudiging: MKB-ondernemingen en kleine en middelgrote beroepsbeoefenaren

7.1. MKB-ondernemingen 20

7.2. Kleine en middelgrote beroepsbeoefenaren (SMP's) 21

Vraag

(35) Bent u voorstander van een beperktere dienst dan een controle, namelijk van een zogenoemde 'beperkte controle' of een 'wettelijke beoordeling', voor de financiële overzichten van MKB-ondernemingen, in de plaats van een wettelijke controle? Moet een dergelijke dienst afhankelijk zijn van de vraag of de administratieve vastleggingen zijn opgesteld door een toereikend gekwalificeerde (interne of externe) accountant?

In dit verband heeft de kernvraag te maken met de perceptie van dit soort beoordeling bij derden. Riskeert men qua exacte draagwijdte van de aard van de opdracht van een wettelijke auditor geen verwarring te stichten en daardoor de fameuze "expectation gap" nog groter te maken?

Een andere vraag is te weten of dit niet het gevaar inhoudt dat een beroep met verschillende snelheden wordt gecreëerd, met als gevolg een opsplitsing van beroepsbeoefenaars in verschillende categorieën en dus ook sterkere concentraties in de auditmarkt, zoals aangegeven in dit Groenboek.

Vraag

(36) Zou er een 'veilige zone' moeten komen met betrekking tot een mogelijk toekomstig verbod op niet-auditdiensten bij dienstverlening aan cliënten in het MKB?

In België moet elke wettelijke auditor zijn honoraria voor het merendeel halen uit opdrachten voor de controle van jaarrekeningen. Die regel komt er weliswaar ook op neer dat een bedrijfsrevisor nog andere opdrachten mag uitvoeren, maar zijn voornaamste specialisatie is en blijft jaarrekeningen controleren.

Die verplichting in het Belgisch recht betekent onmiskenbaar een voordeel wat competenties

betreft, maar ook – en misschien zelfs vooral – om de risico's verbonden aan dergelijke wettelijke controleopdrachten in te schatten. De maatregel is ook fundamenteel in die zin dat hij de onafhankelijkheid versterkt van Belgische wettelijke auditors belast met de controle van jaarrekeningen. Hij draagt er ook toe bij dat vele beroepsbeoefenaars die niet tot grote nationale structuren behoren, actief kunnen blijven in de sector van de jaarrekeningaudit.

Belangrijk om weten is dat de toestand sterk verschilt van het ene tot het andere land van de Europese Unie en dat het in bepaalde landen geen uitzondering is om vast te stellen dat er wettelijke auditors zijn die zelden of zelfs nooit jaarrekeningen controleren.

Een antwoord op die vraag lijkt dan ook moeilijk, want men riskeert argumenten naar voor te brengen die relevant zijn voor bepaalde lidstaten, maar niet relevant voor andere.

Vraag

(37) Moet een 'beperkte controle' of een 'wettelijke beoordeling' vergezeld gaan van minder belastende regels voor interne kwaliteitsbeheersing en toezicht door regelgevende instanties? Kunt u voorbeelden geven van hoe dat in de praktijk zou kunnen gebeuren?

In dit verband heeft de kernvraag te maken met de perceptie van dit soort beoordeling bij derden. Riskeert men qua exacte draagwijdte van de aard van de opdracht van een wettelijke auditor geen verwarring te stichten en daardoor de fameuze "expectation gap" nog groter te maken?

Een andere vraag is te weten of dit niet het gevaar inhoudt dat een beroep met verschillende snelheden wordt gecreëerd, met als gevolg een opsplitsing van beroepsbeoefenaars in verschillende categorieën en dus ook sterkere concentraties in de auditmarkt, zoals aangegeven in dit Groenboek.

8. Internationale samenwerking 22

Vraag

(38) Welke maatregelen zouden volgens u de kwaliteit van het toezicht op wereldwijde spelers in de auditmarkt kunnen verbeteren door middel van internationale samenwerking?

Wat de internationale samenwerking betreft, kan gepleit worden voor een verder doorgedreven globale Europese aanpak.

Er moet benadrukt worden dat de voorbereidende onderhandelingen vanwege de Europese Commissie met derde landen inzake bijvoorbeeld de uitwisseling van werkdocumenten en inspecties van auditkantoren, met daarbij aansluitend de besluitvorming vanwege de Commissie, van onschatbare waarde zijn.

Toch moet vastgesteld worden dat de bevoegde autoriteiten van de individuele lidstaten op hun beurt verantwoordelijk blijven voor het onderhandelen van bilaterale werkregelingen. De vrees bestaat dat derde landen vooral druk zullen leggen op de kleinere lidstaten om werk-

regelingen, die in andere lidstaten reeds zijn goedgekeurd, ook te aanvaarden.

Een aanpassing van de auditrichtlijn met het oog op een meer geharmoniseerde en Europese aanpak van de internationale samenwerking zou dan ook wenselijk zijn.

Men kan zich verder zorgen maken over de concrete invulling van het begrip "wederzijds vertrouwen" in het kader van de internationale relaties. Bepaalde derde landen, zoals de Verenigde Staten van Amerika (PCAOB/SEC), interpreteren dit wederzijds vertrouwen volkomen anders dan de Europese instanties.

Hierdoor dreigen de Europese auditkantoren en de Europese stelsels van publiek toezicht het slachtoffer te worden van de extra-territoriale werking van het Amerikaans toezichtssysteem.

Bijlage 1

(link met het antwoord op vraag 19)

Uittreksel uit het Wetboek
van vennootschappen – Artikel 133

§ 1. Diegenen die zich in een positie bevinden die een onafhankelijke taakuitoefening, overeenkomstig de regels geldend voor het beroep van bedrijfsrevisoren, in het gedrang kan brengen, kunnen niet tot commissaris benoemd worden. De commissarissen moeten er op toezien dat zij na hun benoeming niet in een dergelijke positie worden geplaatst.

§ 2. Aldus mogen de commissarissen in de vennootschap die aan hun controle is onderworpen, noch in een daarmee verbonden vennootschap of persoon zoals bepaald in artikel 11, een andere taak, mandaat of opdracht aanvaarden, die zal worden vervuld tijdens de duur van hun mandaat of erna, en die de onafhankelijke uitoefening van hun taak als commissaris in het gedrang zou kunnen brengen.

§ 3. Zij kunnen gedurende een tijdvak van twee jaar na het einde van hun mandaat van commissaris, noch in de vennootschap die aan hun controle is onderworpen, noch in een daarmee verbonden vennootschap of persoon zoals bepaald in artikel 11, een mandaat van bestuurder, zaakvoerder of enige andere functie aanvaarden.

§ 4. Paragraaf 2 is eveneens van toepassing op de personen met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten, met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of op de met de commissaris verbonden vennootschappen of personen zoals bepaald in artikel 11.

§ 5. Onverminderd de verbodsbepalingen die voortvloeien uit het in paragraaf 9 bedoelde koninklijk besluit, mogen de commissaris en de personen met wie hij een arbeidsovereenkomst heeft gesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of de met de commissaris verbonden vennootschappen of personen zoals bepaald in artikel 11, geen andere diensten verrichten dan de opdrachten die krachtens de wet werden toevertrouwd aan de commissaris, voor zover het totale bedrag van de vergoedingen voor deze diensten hoger ligt dan het totaalbedrag van de in artikel 134, § 1, bedoelde bezoldigingen.

Deze bepaling is van toepassing op de genoteerde vennootschappen als gedefinieerd in artikel 4 en op de vennootschappen die deel uitmaken van een groep die verplicht is geconsolideerde jaarrekeningen op te stellen en te publiceren.

§ 6. Van het bijkomend verbod bedoeld in de vorige paragraaf kan worden afgeweken in drie gevallen:

- 1° na een gunstige beslissing van het krachtens de wet of statuten voorziene auditcomité van de betrokken vennootschap, of van een andere vennootschap die haar controleert, indien deze vennootschap Belgisch is of een vennootschap is volgens het recht van een andere Lidstaat van de Europese Unie of van de OESO. Indien de vennootschap krachtens de wet verplicht is om een auditcomité op te richten, wordt de bovenvermelde beslissing genomen door het auditcomité in de zin van artikel 526bis. Ingeval de taken die aan het auditcomité zijn opgedragen, worden uitgevoerd door de raad van bestuur als geheel, is evenwel de goedkeuring vereist van de onafhankelijk bestuurder of, indien er meerdere onafhankelijke bestuurders zijn benoemd, van de meerderheid van de onafhankelijke bestuurders;
- 2° als de commissaris vooraf een positief advies heeft gekregen van het Advies- en controlecomité dat krachtens paragraaf 10 is opgericht;
- 3° als binnen de vennootschap een college van elkaar onafhankelijke commissarissen is opgericht. Dit geval geldt enkel indien de vennootschap niet krachtens de wet verplicht is om een auditcomité op te richten.

In de gevallen bedoeld in vorig lid, wordt de afwijking en de verantwoording ervan vermeld:

- a) in de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening of, bij gebrek aan geconsolideerde jaarrekening, in de toelichting bij de jaarrekening van de vennootschap die gebruik maakt van de vrijstelling voorzien in artikel 113 van dit Wetboek, tenzij deze vennootschap een dochtervennootschap is van een Belgische vennootschap die gebruik maakt van de voornoemde vrijstelling,
- b) in de toelichting bij de jaarrekening van de vennootschap die geen moedervennootschap is zoals bedoeld in artikel 110 of vrijgesteld is

van de verplichting om een geconsolideerde jaarrekening op te stellen krachtens artikel 112 en waarvan de commissaris de afwijking van het verbod bedoeld in de vijfde paragraaf gekregen heeft, tenzij deze vennootschap een dochtervennootschap is van een Belgische vennootschap.

In geval van een beslissing van het auditcomité, bedoeld in het eerste lid, 1^o, is het Advies- en controlecomité niet meer bevoegd om een advies te verlenen met betrekking tot de kwestie die reeds het voorwerp heeft uitgemaakt van de beslissing. In geval van een advies van het Advies- en controlecomité, is het auditcomité bedoeld in het eerste lid, 1^o, niet meer bevoegd om een beslissing te nemen over de kwestie die werd voorgelegd ter advies aan het Advies- en controlecomité.

§ 7. Met de prestaties geleverd om de economische en financiële gegevens van een derde onderneming die de vennootschap of een van haar dochtervennootschappen wenst te verwerven of verworven heeft, te controleren, wordt voor de toepassing van paragrafen 5 en 6 geen rekening gehouden.

De beoordeling van de verhouding tussen de vergoedingen en bezoldigingen moet uitgevoerd worden voor het geheel bestaande uit de vennootschap en de dochtervennootschappen, met dien verstande dat de bezoldigingen voor de controle van de rekeningen van buitenlandse dochtervennootschappen deze zijn die voortvloeien uit de wettelijke en/of contractuele bepalingen die van toepassing zijn op deze dochtervennootschappen.

De beoordeling van de verhouding tussen de vergoedingen en bezoldigingen, die hiervoor bedoeld worden, moet begrepen worden als uit te voeren door globaal, voor de duur van het boekjaar, de vergelijking te maken tussen :

- enerzijds, het totaal van de vergoedingen die betrekking hebben op het boekjaar en betreffende andere diensten dan de opdrachten die door de wet zijn toegekend aan de commissaris en die in hun globaliteit gedurende het boekjaar door de vennootschap en haar dochtervennootschappen zijn toegekend aan de commissaris of aan een persoon met wie hij een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of aan een met de commissaris verbonden vennootschap of persoon als bepaald in artikel 11, en

- anderzijds, het totaal van de bezoldigingen bedoeld in artikel 134, § 1, die betrekking hebben op het boekjaar, en die in hun globaliteit gedurende het boekjaar, zijn toegekend door de vennootschap en haar dochtervennootschappen, aan de commissaris of aan een persoon met wie hij een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of aan een met de commissaris verbonden vennootschap of persoon als bepaald in artikel 11.

Voor de buitenlandse dochtervennootschappen worden de vergoedingen berekend overeenkomstig de gelijkwaardige bepalingen in het buitenland.

De vergoedingen en de bezoldigingen die toegekend worden door de dochtervennootschappen van de vennootschap waarvan de jaarrekening wordt gecontroleerd door de commissaris en die in aanmerking genomen worden voor de beoordeling van de verhouding tussen de vergoedingen en de bezoldigingen, zoals bedoeld in het vorige lid, moeten niet afzonderlijk beoordeeld worden.

§ 8. De commissarissen kunnen zich niet onafhankelijk verklaren wanneer de vennootschap waarvan zij de jaarrekening controleren of een Belgische vennootschap of een Belgische persoon die haar controleert of een :

a) Belgische dochtervennootschap van een Belgische vennootschap die onderworpen is aan de wettelijke controle van haar jaarrekening, bedoeld in de artikelen 142 en 146, tijdens hun mandaat de bestemming is geweest van één of meer andere prestaties dan die welke krachtens de wet werden toevertrouwd aan de commissaris zoals bepaald in § 9 en worden uitgevoerd door hem of door een Belgische of buitenlandse persoon met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of door een met de commissaris verbonden Belgische of buitenlandse vennootschap of Belgische of buitenlandse persoon als bepaald in artikel 11;

b) buitenlandse dochtervennootschap van een Belgische vennootschap die onderworpen is aan de wettelijke controle van haar jaarrekening, bedoeld in artikelen 142 en 146, tijdens hun mandaat de bestemming is geweest van één of meer andere prestaties dan die welke krachtens de wet worden toevertrouwd aan de commissaris, zoals bepaald in § 9 en worden uitgevoerd door hemzelf of door een Bel-

gische persoon met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of door een met de commissaris verbonden Belgische vennootschap of persoon als bepaald in artikel 11.

§ 9. De Koning bepaalt bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad, genomen op initiatief van de minister van Economie en van de minister van Justitie, na advies van de Hoge raad voor de economische beroepen en het Instituut der bedrijfsrevisoren, limitatief de prestaties zoals bedoeld in paragraaf 8 die van aard zijn de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang te brengen.

§ 10. Er wordt een advies- en controlecomité opgericht met zetel te Brussel en bekleed met rechtspersoonlijkheid. Dit comité verstrekt op verzoek van de commissaris een voorafgaandelijk advies over de verenigbaarheid van een prestatie met zijn onafhankelijke taakuitoefening. Dit comité kan tevens met betrekking tot de onafhankelijke taakuitoefening van een commissaris een zaak aanhangig maken bij het bevoegde tuchtorgaan van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Daartoe kan het comité alle nut-

tige informatie opvragen bij het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

Het comité is samengesteld uit leden die niet behoren tot het beroep van bedrijfsrevisor en worden benoemd door de Koning op voordracht van de minister van Economie en de minister van Justitie voor een hernieuwbare periode van vijf jaar. Artikel 458 van het Strafwetboek is van toepassing op de leden van het comité. De Koning bepaalt de regels met betrekking tot de samenstelling, de organisatie, de werking en de financieringswijze van dit comité alsook de vergoeding van zijn leden. Onverminderd de mogelijkheid van het comité om, op de voorwaarden die de Koning vaststelt, bijdragen te ontvangen om zijn kosten en uitgaven te dekken, worden de werkingskosten van het comité gedragen door de rechtspersonen die hun jaarrekening, en in voorkomend geval hun geconsolideerde jaarrekening, openbaar moeten maken door neerlegging bij de Nationale Bank van België.

Op de voorwaarden die de Koning bepaalt int de Nationale Bank van België 0,50 euro per jaarrekening, en in voorkomend geval per geconsolideerde jaarrekening, die neergelegd wordt vanaf 1 januari 2004 en zij stort deze gelden aan het comité.

Jaarverslag 2010 van de federale Minister bevoegd voor Economie

Krachtens artikel 43 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, gecoördineerd op 30 april 2007, maakt de federale Minister bevoegd voor Economie deel uit van het systeem van publiek toezicht dat in België, zoals bepaald door de richtlijn 2006/43/EG, werd ingevoerd.

De opdrachten waarmee de federale Minister bevoegd voor Economie belast is, zijn net zoals de opdrachten van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen van normatieve aard en hebben geen betrekking op de individuele dossiers van de beroepsbeoefenaars. Deze opdrachten werden meer gedetailleerd beschreven in het jaarverslag 2008 waar naar verwezen wordt. De Minister heeft samen met de Hoge Raad voor de Economische Beroepen de bevoegdheid om de beroepsnormen goed te keuren.

De federale Minister bevoegd voor Economie is eveneens de Voogdijminister van het beroep van bedrijfsrevisoren.

1. Opdracht van de federale Minister, bevoegd voor Economie, in het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren - Beroepsnormen

1.1. Norm betreffende de toepassing van de ISA's (International Standards On Auditing) in België

De ISA's of *International Standards on Auditing* zijn internationaal erkende en geactualiseerde standaarden. In heel wat landen, met inbegrip van een aantal lidstaten van de Europese Unie, werden deze standaarden reeds verplicht gesteld. Deze standaarden bevorderen de kwaliteit van de financiële informatie door aanvullende controlewerkzaamheden te voorzien en door een betere documentatie te voorzien voor de auditor bij de uitoefening van zijn werkzaamheden.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft het ontwerp van norm met het oog op de toepassing van de ISA's in België goedgekeurd op 15 december 2009.

De federale Minister bevoegd voor Economie heeft op zijn beurt het ontwerp van norm op 1 april 2010 goedgekeurd.

Het bericht inzake de goedkeuring van de norm werd gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 16 april 2010. Vervolgens werd een *erratum* gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 28 april 2010. Het *erratum* betreft de datum van de goedkeuring van de norm door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (de datum van 10 november 2009 vervangt de datum van 5 oktober 2009 die in de eerste publicatie was vermeld).

Deze norm treedt in werking:

- met betrekking tot de controle van de financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van organisaties van openbaar belang, voor alle boekjaren afgesloten door deze organisaties vanaf 15 december 2012;
- met betrekking tot de controle van de financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van andere entiteiten, voor alle boekjaren afgesloten door deze entiteiten vanaf 15 december 2014.

Voorafgaand aan de goedkeuring van deze norm werd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en de federale Minister bevoegd voor Economie een afweging gemaakt van de voordelen (zoals de ruime internationale aanvaarding van deze normen) en de nadelen (waaronder de kostprijs en de administratieve gevolgen) van deze ISA's.

De norm voorziet dat de ISA's moeten worden toegepast voor de wettelijke controle van de jaarrekeningen met de voornoemde data. De norm is evenwel onderworpen aan een evaluatie vóór 15 december 2011. Eén van de evaluatiecriteria is de naleving door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren van zijn begeleidingsplan. Met dit plan wil het Instituut de kleine auditkantoren begeleiden bij de toepassing van de ISA's. Het bericht voorziet ook een onderzoek naar de noodzaak van een bijkomende specifieke norm waarin bijzondere bepalingen voor België worden opgenomen die niet in de ISA's zijn voorzien.

De norm en het bericht inzake de goedkeuring ervan zijn integraal opgenomen in dit jaarverslag.

1.2. Bericht met betrekking tot de goedkeuring van de specifieke norm inzake medewerking aan het prudentieel toezicht

De Minister heeft op 24 december 2010 een norm goedgekeurd inzake medewerking aan het prudentieel toezicht. Deze norm werd eerder door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen goedgekeurd. Het bericht zal begin 2011 in het *Belgisch Staatsblad* worden gepubliceerd.

De procedure tot goedkeuring van deze norm werd zoals de wet het voorschrijft, geïnitieerd door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren dat zijn ontwerp van norm heeft onderworpen aan een publieke raadpleging. Hieruit is geen enkele reactie ten gronde voortgekomen.

Dit ontwerp van norm werd vervolgens aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen voorgelegd, die deze op 25 oktober 2010 heeft goedgekeurd, na:

- raadpleging van de Commissie voor het Bank-, Financie-, en Assurantiewezen,
- de vertegenwoordigers van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren te hebben gehoord tijdens een vergadering van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

De norm is van toepassing op de erkende bedrijfsrevisoren die opdrachten vervullen in de vennootschappen die onderworpen zijn aan de prudentiële controle van de Commissie voor het Bank-, Financie-, en Assurantiewezen. Deze norm vervangt twee vroegere normen van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. De ene dateert van 5 november 1993 en heeft betrekking op de controle van kredietinstellingen en de andere die dateert van 29 juni 1979 heeft betrekking op de controle van verzekeringsondernemingen.

De norm:

- bevat een toelichting en toepassingsgerichte aanwijzingen bij de wettelijke verplichtingen van de erkende bedrijfsrevisoren in het kader van de uitoefening van hun medewerking aan het prudentieel toezicht en
- bevat ook een toelichting bij de vorm en inhoud van de rapportering bestemd voor de Commissie voor het Bank-, Financie-, en Assurantiewezen.

2. Andere opdrachten van de federale Minister bevoegd voor Economie in het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening

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

Als voogdijminister van het beroep werkt de Minister ontwerpen van wet en van koninklijke besluiten uit die betrekking hebben op het beroep van bedrijfsrevisor.

Er dient aan herinnerd dat, overeenkomstig de maatregelen vervat in artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, de Minister het advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen dient te vragen betreffende elk voorstel van koninklijk besluit dat betrekking heeft op de bedrijfsrevisoren en dat hij enkel van dat advies mag afwijken als hij dit rechtvaardigt in de overwegingen of in het Verslag aan de Koning dat aan het koninklijk besluit voorafgaat.

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

landen werd aangenomen op 3 september 2010. Dit besluit werd gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 15 september 2010.

Het ontwerp van koninklijk besluit en het bijhorende verslag aan de Koning, opgesteld in 2009, werden vooraf op basis van het voornoemde artikel 54 van de wet van 22 april 1999 voorgelegd ter advies aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen die op 4 maart 2010 een gunstig advies uitbracht.

Naar aanleiding van het besluit van 3 september 2010 worden artikelen 45 en 46 van de richtlijn 2006/43/EG betreffende de registerinschrijving van en het toezicht op auditors en auditororganisaties van derde landen volledig in Belgisch recht omgezet.

2.2. Werkzaamheden tot herziening 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, gecoördineerd op 30 april 2007

Zoals aangekondigd in het jaarverslag 2009 heeft de Minister de herziening van de voornoemde wet van 22 juli 1953 geïnitieerd. Het doel van deze herziening is het optimaliseren van de werking van het systeem van publiek toezicht in het kader van de nationale en internationale samenwerking - in het bijzonder met derde landen - en het opnemen in het Belgisch recht van bepaalde principes van een Europese aanbeveling van 6 mei 2008 inzake de externe kwaliteitsborging voor wettelijke auditors en auditkantoren die jaarrekeningen van organisaties van openbaar belang controleren.

3. Opdracht van de federale Minister bevoegd voor Economie op Europees niveau in het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening

Op Europees niveau heeft de Europese Commissie een Groenboek "Auditbeleid: uit de crisis getrokken lessen" opgesteld en onderworpen aan een publieke raadpleging in oktober 2010.

De Minister, als orgaan van het publiek toezicht, heeft meegewerkt aan de opmaak van een gemeenschappelijk antwoord van het Belgische systeem van publiek toezicht. Dit antwoord werd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op 14 december 2010 overgemaakt aan de Europese Commissie.

Als voogdijminister van het beroep heeft de federale Minister bevoegd voor Economie, België in 2010 op Europees niveau vertegenwoordigd in het kader van de vergaderingen van het *Audit Regulatory Committee* (AuRC).

Deze vergaderingen hadden in het bijzonder betrekking op:

a) de onderhandeling over een besluit van adequaatheid van de systemen van publiek toezicht van derde landen

Het nemen van een besluit van adequaatheid door de Europese Commissie is een onontbeerlijke voorwaarde om de lidstaten de mogelijkheid te bieden om vervolgens bilaterale overeenkomsten te onderhandelen met derde landen met het oog op de uitwisseling van auditdocumenten of andere werkdocumenten.

De Commissie heeft een voorstel voor een besluit van adequaatheid inzake Australië en de Verenigde Staten voorgelegd.

De Minister heeft in navolging van de andere lidstaten via zijn vertegenwoordigers vóór dit

voorstel gestemd. Dit ontwerp van besluit werd unaniem door de lidstaten aangenomen.

Het uiteindelijke besluit tot adequaatheid van Australië en de Verenigde Staten werd vervolgens door de Europese Commissie aangenomen op 1 september 2010.

b) de studie van de gelijkwaardigheid van de systemen van publiek toezicht van derde landen inzake audit om te bepalen welke derde landen als gelijkwaardig kunnen worden erkend of kunnen genieten van een overgangsregime via een gelijkwaardigheidsbesluit

Het besluit van gelijkwaardigheid houdt in dat de stelsels van publiek toezicht, van kwaliteitsborging, onderzoek en sancties waaraan de auditors en auditorganisaties van derde landen onderworpen zijn, beschouwd worden als gelijkwaardig aan de stelsels van publiek toezicht, van kwaliteitsborging, onderzoek en sancties waaraan de auditors en auditorganisaties van de lidstaten zijn onderworpen.

De lidstaten kunnen dus beslissen dat de auditors van deze derde landen niet hoeven ingeschreven te zijn in hun register of een inschrijving kunnen genieten waaraan minder voorwaarden zijn verbonden en/of onderworpen worden aan hun systeem van publiek toezicht.

De landen die van een overgangsregime genieten, zijn die landen waarvan het systeem van publiek toezicht inzake audit interessante ontwikkelingen heeft ondergaan, maar dat nog verdere onderzoeken vergt om als gelijkwaardig te worden beschouwd.

Tijdens de overgangsperiode kan een lidstaat de auditoren van deze derde landen niet opleggen om zich in zijn land in te schrijven.

De Minister wordt ook geregeld geïnformeerd over het verloop van de besprekingen op Europees niveau die plaatsvinden binnen de *European Group of Auditors' Oversight Bodies* (EGAOB) en zijn werkgroepen.

Jaarverslag 2010 van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen

Voorwoord

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen is een zelfstandig organisme opgericht door de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

De Hoge Raad is samengesteld uit zeven personen die door de Koning worden benoemd op voordracht van drie federale Ministers: de Minister bevoegd voor Economie, de Minister van KMO's en de Minister van Financiën.

De leden van de Hoge Raad zijn benoemd voor zes jaar. De huidige samenstelling heeft betrekking op de periode 2006-2012 en is als volgt:

- *Op voorstel van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven: mevrouwen Cindy LAUREYS en Bergie VAN DEN BOSSCHE en de heren Philippe LAMBRECHT en Jean-Luc STRUYF en*
- *Op voorstel van de drie federale Ministers: mevrouw Ann JORISSEN en de heren Pierre-Armand MICHEL en Jean-Paul SERVAIS (die met het Voorzitterschap van de Hoge Raad is belast).*

*

* *

Opdrachten van de Hoge Raad in toepassing van de wet van 22 april 1999

De Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat werd in 1985 opgericht. In de tien daaropvolgende jaren werden de bevoegdheden van de Hoge Raad uitgebreid tot alle economische beroepen, *in casu* de bedrijfsrevisoren, accountants, belastingconsulenten en erkende boekhouders(-fiscalisten). Die bevoegdheden van de Hoge Raad zijn vastgelegd in artikel 54 van de wet van 22

april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

Uit dit artikel 54 van de wet van 22 april 1999 vloeit voort dat de Hoge Raad voor de Economische Beroepen als taak heeft ertoe bij te dragen dat bij de uitoefening van de opdrachten die de wet toevertrouwt aan (bepaalde categorieën van) economische-beroepsbeoefenaars en hun werkzaamheden het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer in acht worden genomen.

Die taak krijgt gestalte in adviezen en aanbevelingen.

Deze adviezen of aanbevelingen worden op eigen initiatief of op verzoek verstrekt aan:

- de Regering;
- het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR);
- het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB);
- het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten (BIBF).

De Hoge Raad formuleert onder meer aanbevelingen of adviezen in verband met de opdrachten die bij wet zijn toevertrouwd aan bedrijfsrevisoren in ondernemingen met een ondernemingsraad.

De Hoge Raad moet verplicht worden geraadpleegd in de volgende gevallen:

A. Uitwerking van het reglementair kader voor bedrijfsrevisoren, accountants, belasting- consulenten en erkende boekhouders(-fiscalisten)

A.1. Ontwerpen van koninklijke besluiten

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen moet vooraf worden geraadpleegd voor elk koninklijk besluit tot uitvoering van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige

en fiscale beroepen, alsook van elke andere wet die betrekking heeft op (bepaalde categorieën van) economische-beroepsbeoefenaars.

Ingeval de Koning wenst af te wijken van een eensluidend advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, dient dergelijke afwijking te worden verantwoord. In dit verband wordt verwezen naar artikel 159 van de Grondwet. Uit dit artikel blijkt dat de Hoven en Rechtbanken koninklijke besluiten enkel toepassen indien zij stroken met de wet.

A.2. Normatieve ontwerpteksten

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen moet vooraf worden geraadpleegd wanneer de Raad van één van de drie Instituten een beslissing met een algemene draagwijdte dient te nemen.

Ingeval één van de drie Instituten de Hoge Raad voor de Economische Beroepen om advies verzoekt, gelden in verband met het dwingende karakter van het advies de volgende regels:

- indien het advies betrekking heeft op een aangelegenheid in verband met meer dan één beroep of hoedanigheid, mag de normatieve tekst van de betrokken Instituten geenszins van het advies van de Hoge Raad afwijken wanneer de meerderheid van de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen het advies heeft goedgekeurd;
- indien het advies slechts betrekking heeft op één beroep of hoedanigheid mag de raad van het betrokken Instituut hiervan enkel afwijken indien dit uitdrukkelijk met redenen wordt omkleed.

De toepassing van deze wettelijk omschreven adviesbevoegdheid verdient een korte aanvullende toelichting. Het advies bindt de instituten van zodra het betrekking heeft op meer dan één beroep of hoedanigheid. Niet het Instituut dat het advies vraagt, noch de Hoge Raad voor de Economische Beroepen bepaalt of een aangelegenheid betrekking heeft op één of meer beroepen of hoedanigheden. Overigens behoren zowel bij het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten als bij het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten twee soorten beroepsbeoefenaars tot ieder Instituut. Aangelegenheden waarover advies moet worden ingewonnen bij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen zullen derhalve in deze

gevallen vaak leiden tot een afdwingbaar advies.

Tot slot moet worden opgemerkt dat voor de tweede adviesregeling niets is bepaald omtrent de wijze waarop het advies wordt goedgekeurd. De algemene regels van toepassing op de beraadslagende organen mogen worden gevolgd: de goedkeuring geschiedt bij gewone meerderheid.

B. Overleg tussen de diverse geledingen van de economische beroepen

De Hoge Raad organiseert een permanent overleg met elk van de drie Instituten. Daartoe kunnen met elk van de drie Instituten werkgroepen worden opgericht.

Daarnaast beschikt de Hoge Raad nog over bijzondere informatierechten. Als voorbeeld kan worden verwezen naar de verplichting van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (artikel 10 van het koninklijk besluit van 30 april 2007 betreffende de toegang tot het beroep van bedrijfsrevisor) en de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (artikel 47, 7^{de} lid van het koninklijk besluit van 8 april 2003 betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent) om de Hoge Raad ieder jaar te informeren omtrent de activiteiten van de Stagecommissie opgericht in de schoot van de Instituten.

C. Initiatiefrecht in tuchtrechtelijke aangelegenheden met betrekking tot de diverse geledingen van de economische beroepen

De Hoge Raad is bevoegd om bij de Tuchtcommissie van de drie Instituten klacht neer te leggen. Deze commissie is verplicht de Hoge Raad in kennis te stellen van het gevolg dat aan deze klacht is gegeven.

Over de werkzaamheden ingevolge artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen brengt de Hoge Raad voor de Economische Beroepen afzonderlijk jaarlijks verslag uit.

* *
*

Opdrachten van de Hoge Raad in toepassing van de wet van 22 juli 1953

In het kader van de omzetting in Belgisch recht van de richtlijn 2006/43/EG, de zogenaamde "auditrichtlijn", heeft de wetgever de Hoge Raad voor de Economische Beroepen een aantal opdrachten in verband met het bedrijfsrevisoraat toevertrouwd, waarvoor hij op het vlak van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, samen met de federale Minister die voor Economie bevoegd is, de heer Vincent VAN QUICKENBORNE, de eindverantwoordelijkheid draagt.

Die opdrachten betreffen algemene aspecten van het beroep van wettelijke auditor in de zin van artikel 32, § 4, b) van de "auditrichtlijn", *in casu* de eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op de goedkeuring van normen op het gebied van beroepsethiek en interne kwaliteitsbeheersing van auditkantoren, alsook van controlestandaarden.

1. Eerste opdracht van de Hoge Raad

Goedkeuring van professionele normen en aanbevelingen

1.1. Aard van de goed te keuren normen en aanbevelingen

Met betrekking tot de normen en aanbevelingen waarvoor de goedkeuring is vereist van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, enerzijds, en van de federale Minister die bevoegd is voor Economie, anderzijds, heeft artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 geen beperkende draagwijdte.

Dit betekent dat de hierna beschreven procedure geldt voor alle door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) uitgebrachte normen en aanbevelingen.

In België geldt dit voor de normering in vier domeinen:

- controlenormen;
- ethische normen;
- normen inzake de permanente vorming;
- normen inzake kwaliteitscontrole bij auditkantoren.

1.2. Goedkeuringsprocedure voor normen en aanbevelingen

1.2.1. Algemeen

Voor elke norm of aanbeveling die na 30 augustus 2007 is goedgekeurd, geldt de volgende procedure (artikel 30, §§ 1 en 4 van de wet van 22 juli 1953):

1. Het initiatiefrecht inzake het uitwerken van normen en aanbevelingen is door de wetgever aan de beroepsorganisatie die de bedrijfsrevisoren vertegenwoordigt, toevertrouwd. In dit verband formuleert de Raad van het IBR de voorstellen van beroepsnormen en -aanbevelingen:
 - die nuttig zijn voor de uitvoering van de opdrachten van wettelijke controle van jaarrekeningen en andere opdrachten die door of krachtens de wet aan de bedrijfsrevisoren zijn voorbehouden;
 - die nuttig zijn voor de onafhankelijke uitoefening van opdrachten van wettelijke controle van jaarrekeningen;
 - die nuttig zijn voor een verderzetting van de permanente vorming van bedrijfsrevisoren;
 - die nuttig zijn voor de controle van de goede uitoefening van de opdrachten van bedrijfsrevisoren via kwaliteitscontrole en toezicht.
2. De Raad van het IBR maakt de inhoud van elke ontwerpnorm of -aanbeveling openbaar en deelt (in voorkomend geval na aanpassing van de tekst die het voorwerp heeft uitgemaakt van de openbare raadpleging) een ontwerp van norm of aanbeveling mee aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen neemt kennis van de reacties die zijn geformuleerd in het kader van de openbare raadpleging en stelt vast in welke mate er (al dan niet) rekening is mee gehouden in het ontwerp van norm of aanbeveling dat voor goedkeuring is overgemaakt. De Hoge Raad vraagt aan het IBR om de onderliggende motieven, die aan de grondslag liggen van de wijzigingen die zijn aangebracht aan het document dat voor goedkeuring is overgemaakt, toe te lichten.

3. Uit artikel 30, § 1, vijfde lid van de wet van 22 juli 1953 volgt: *“De Hoge Raad voor de Economische Beroepen kan de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen (CBFA) raadplegen betreffende alle aspecten van een ontwerpnorm of -aanbeveling met betrekking tot organisaties van openbaar belang.”*

Daarentegen vloeit uit artikel 30, § 1, zesde lid van de wet van 22 juli 1953 voort dat de Hoge Raad verplicht is om in het volgende geval een raadpleging te organiseren: *“De bepalingen eigen aan de organisaties van openbaar belang in de normen inzake de kwaliteitscontrole worden vastgesteld na raadpleging door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen.”*

De wet van 2 juli 2010 heeft echter de toezichtsarchitectuur van de financiële sector in België gewijzigd, waarbij het geïntegreerd model met één enkele toezichthouder, verantwoordelijk voor zowel het prudentieel toezicht als het toezicht op de naleving van de gedragsregels en voor de controle van de markten, vervangen wordt door een bipolair toezichtsmodel, de zogenaamde *“Twin Peaks”*. Voortaan zal de Hoge Raad verplicht zijn om, naargelang de omstandigheden, de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (verkort FSMA) en/of de Nationale Bank van België (verkort NBB) te raadplegen.

4. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen beraadslaagt over de ontwerpnormen of -aanbevelingen na de vertegenwoordiger(s) van de Raad van het IBR te hebben gehoord.
5. De normen en aanbevelingen hebben pas uitwerking na goedkeuring door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en de federale Minister die bevoegd is voor Economie.

De goedkeuring door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen gebeurt binnen de drie maanden na indiening van het verzoek daartoe door het IBR. In geval van speciaal gemotiveerde hoogdringendheid kan die termijn worden herleid tot één maand, na onderlinge overeenstemming tussen de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en het IBR.

Wettelijk is er geen enkele termijn bepaald voor de goedkeuring van een ontwerp van norm of aanbeveling door de federale Minister, bevoegd voor Economie.

6. Over de goedkeuring door de federale Minister die bevoegd is voor Economie, van de normen en aanbevelingen en van latere bijwerkingen hiervan, wordt een bericht gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad*.

De normen en aanbevelingen krijgen uitwerking op de dag van de publicatie van voormeld bericht in het *Belgisch Staatsblad*.

7. De normen en aanbevelingen alsook de bijwerkingen hiervan worden, enerzijds, op papier en op de website van het IBR en, anderzijds, op de website van de Hoge Raad gepubliceerd.

De hierboven toegelichte regels van artikel 30 van de wet van 1953 gelden voor de controle-normen en -aanbevelingen die in België van toepassing zijn, zolang op Europees niveau de beslissing uitblijft om het gebruik van internationale controlestandaarden op te leggen (artikel 26 van de *“auditrichtlijn”*). In dit verband vermeldt de *“auditrichtlijn”* geen enkele streefdatum.

1.2.2. Bijzondere gevallen

- A. Indien het Instituut nalaat zijn normen en aanbevelingen aan te passen aan de gewijzigde toepasselijke wettelijke en reglementaire bepalingen of aan de internationale controlestandaarden, erkend in een wetgevingsinstrument van de Europese Commissie, kan de federale Minister die bevoegd is voor Economie, na advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en het Instituut, de nodige wijzigingen aanbrengen (artikel 30, § 2 van de wet van 22 juli 1953).

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen en het Instituut moeten de hen gevraagde adviezen binnen de drie maanden uitbrengen. Zoniet worden zij geacht een gunstig advies te hebben uitgebracht.

- B. Voorts wordt erop gewezen dat het Verslag aan de Koning dat het koninklijk besluit van 21 april 2007 voorafgaat, stelt dat *“indien de Hoge Raad in een bepaalde materie tekortkomingen vaststelt inzake de normatieve en reglementaire teksten die niet gedekt zijn door maatregelen op Europees niveau, de Raad van het Instituut ertoe gehouden is om het aspect, zoals door de Hoge Raad geïdentificeerd, binnen een redelijke termijn te onderzoeken”*.

Van deze passage uit het Verslag aan de Koning vindt men geen enkel spoor terug in het koninklijk besluit van 21 april 2007. Wel vindt men dit voorschrift terug in artikel 34, § 1 van het koninklijk besluit van 7 juni 2007 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (*Belgisch Staatsblad* van 29 juni 2007, 3^e editie) dat als volgt luidt: “De Raad [van het IBR] wordt op de hoogte gebracht door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen van de domeinen die niet gedekt worden door maatregelen genomen op Europees niveau, waarin deze laatste een leemte in normatieve en reglementaire teksten heeft vastgesteld”.

1.3. Bindende kracht van normen en aanbevelingen

De derde paragraaf van artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 stelt dat:

- de normen bindend zijn voor de bedrijfsrevisoren;
- de aanbevelingen eveneens bindend zijn, tenzij de bedrijfsrevisor in bijzondere omstandigheden kan motiveren dat de afwijking ten aanzien van de aanbeveling geen afbreuk doet aan de criteria vastgesteld in artikel 14, § 3 van de wet, met name:
 - vooraleer een opdracht te aanvaarden, beschikken over de bekwaamheid, medewerking en tijd vereist om deze opdracht goed uit te voeren;
 - zich met de nodige zorg en in volledige onafhankelijkheid kwijten van de hem toevertrouwde revisorale opdrachten;
 - geen opdrachten aanvaarden onder voorwaarden die een objectieve uitvoering daarvan in het gedrang zouden kunnen brengen;
 - geen werkzaamheden uitoefenen die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van zijn taak;
 - alle aanzienlijke bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid en de veiligheidsmaatregelen die zijn genomen om deze bedreigingen in te perken, onderbouwen in zijn werkdocumenten.

1.4. Beschikbaarheid van normen en aanbevelingen

Alle normen en aanbevelingen, inclusief bijwerkingen, worden, enerzijds, op papier en op de website van het IBR en, anderzijds, op de website van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen openbaar gemaakt (artikel 30, § 4 van de wet van 22 juli 1953).

In dit verband stelt de tweede paragraaf van artikel 34 van het koninklijk besluit van 7 juni 2007 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren het volgende: “De normen en aanbevelingen zoals bedoeld in artikel 30 van de wet, evenals hun bijwerkingen, worden openbaar gemaakt op papier en op de website van het Instituut, alwaar het publiek hiervan inzage kan nemen; zij worden tevens per post overgemaakt aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen”.

Op de website van de Hoge Raad staan enkel de controlenormen en -aanbevelingen die door de Hoge Raad zijn goedgekeurd (sedert 31 augustus 2007).

Deze normen zijn eveneens beschikbaar op de gezamenlijke portaalsite van de diverse instellingen van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren (<http://www.oversight-audit-belgium.eu>).

Vroegere normen, waarvoor geen goedkeuring door het Belgisch systeem van publiek toezicht is gegeven, zijn beschikbaar op de website van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (<http://www.ibr-ire.be>, onder de rubriek “documentatie”).

1.5. Normen en aanbevelingen ter goedkeuring voorgelegd in 2010

1.5.1. Goedkeuring van een specifieke norm inzake medewerking van de bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht

Met toepassing van artikel 30 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, heeft de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen een ontwerpnorm voorgelegd die de Raad van het IBR op 11 juni 2010 had aangenomen, met de bedoeling die te laten

goedkeuren door de overheden belast met het publiek toezicht op de normatieve aspecten van het beroep van bedrijfsrevisor.

Context

Deze ontwerpnorm moest twee normen van het IBR vervangen:

- de ene van 5 november 1993 inzake de controle van kredietinstellingen en
- de andere van 29 juni 1979 inzake de controle van verzekeringsondernemingen.

Voor de overige entiteiten onder prudentieel toezicht waarop de ter goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm van toepassing zou zijn, bestond er voordien geen specifiek normatief kader terzake.

De voorgelegde ontwerpnorm is in zekere zin een "spiegelversie" van de circulaire van de CBFA van 8 mei 2009¹ in verband met de medewerkingsopdracht van de erkende revisoren (circulaire 2009/19).

De voorgelegde ontwerpnorm over de opdracht van de bedrijfsrevisoren om mee te werken aan het prudentieel toezicht behandelt:

- enerzijds, de specifieke audittaken van erkende revisoren in entiteiten onder prudentieel toezicht en
- anderzijds, de manier van rapporteren aan de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen (verkort CBFA) in het kader van het prudentieel toezicht.

Deze werkzaamheden van de erkende revisor worden afgesloten met een niet-publiek verslag van de commissaris aan de prudentiële toezichthouder. Het is inderdaad zo dat enkel de attestering in verband met de statutaire (en in voorkomend geval geconsolideerde) jaarrekening openbaar wordt gemaakt, overeenkomstig de algemene regels onder Belgisch recht.

¹ Circulaire CBFA 2009/19 van 8 mei 2009 over de medewerkingsopdracht van de erkende revisoren. Naar aanleiding van de invoering van de "TwinPeaks" in België kan deze circulaire met de twee bijlagen worden gedownload:

- hetzij van de website van de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (verkort FSMA): http://www.fsma.be/~media/Files/circbhv/NL/cs/bhv/cbfa_2009_19.ashx.

- hetzij van de website van de Nationale Bank van België (verkort NBB): http://www.nbb.be/doc/cp/nl/ki/circ/pdf/cbfa_2009_19.pdf.

Procedure

Over deze ontwerpnorm is conform de voorschriften van artikel 30, § 1, tweede lid 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, een publieke consultatie gehouden (tussen 20 april en 18 mei 2010) vooraleer die is voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

In antwoord op een vraag van de Hoge Raad van 14 juni 2010, heeft de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren de Hoge Raad op 21 juni 2010 gemeld dat er in het kader van de publieke consultatie geen enkele reactie ten gronde was geformuleerd; tevens heeft hij een versie van de norm meegedeeld waarin kon worden gezien waar in de norm, zoals die op 11 juni 2010 door de Raad van het IBR was goedgekeurd, (formele) aanpassingen waren aangebracht.

Alvorens over te gaan tot de goedkeuring van de voorgelegde ontwerpnorm, hebben de leden van de Hoge Raad een aantal initiatieven genomen, zoals vereist door artikel 30 van de voornoemde wet:

- een raadpleging van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen over de ter goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm;
- een hoorzitting met vertegenwoordigers van het IBR tijdens de vergadering van de Hoge Raad op 6 september 2010.

In het kader van deze hoorzitting hebben de vertegenwoordigers van de Raad van het IBR gewezen op het belang – zowel voor de bedrijfsrevisoren als voor de CBFA – van een snelle goedkeuring van deze norm voor de noodzakelijke rechtszekerheid. Voorts hebben de vertegenwoordigers van het IBR nadere uitleg verstrekt in verband met de formele aanpassingen aan de ontwerpnorm na afloop van de publieke consultatie.

Naar aanleiding van het advies van de CBFA van 28 september 2010 werd over een aantal elementen uit de ontwerpnorm van gedachten gewisseld tijdens een vergadering op 4 oktober 2010 met vertegenwoordigers van het beroep (Instituut van de Bedrijfsrevisoren en erkende revisoren), van de CBFA en van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, met de bedoeling een passende formulering te zoeken voor een aantal formele aanpassingen aan de ontwerpnorm zoals die door de Raad van het In-

stituut van de Bedrijfsrevisoren op 11 juni 2010 was goedgekeurd.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft een aantal vergaderingen gewijd aan het onderzoek van dit dossier (hoorzitting met vertegenwoordigers van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 6 september 2010 en bespreking ten gronde en *in globo* op 6 oktober 2010). Na afloop van zijn vergadering van 6 oktober 2010 heeft de Hoge Raad een brief gestuurd naar het Instituut van de Bedrijfsrevisoren in verband met de bedenkingen van de CBFA in haar advies van 28 september 2010, meer bepaald op het vlak van de kwaliteitscontrole.

De Raad van het IBR heeft in zijn norm de formele aanpassingen aangebracht zoals besproken op 4 oktober 2010 tijdens de hoger vermelde vergadering en een nieuwe versie meegedeeld zoals goedgekeurd op 8 oktober 2010. In zijn brief van 12 oktober 2010 heeft de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren overigens de nodige garanties gegeven in verband met de bedenkingen van de CBFA op het vlak van de kwaliteitscontrole.

De Hoge Raad heeft op 25 oktober 2010 beslist om de ontwerpnorm van 8 oktober 2010 goed te keuren en heeft zijn beslissing bij brief meegedeeld aan de federale Minister, bevoegd voor Economie, de heer Vincent VAN QUICKENBORNE. Die brief van 25 oktober 2010 is als bijlage 1 bij dit jaarverslag gevoegd.

In dit schrijven heeft de Hoge Raad de federale Minister, bevoegd voor Economie, gewezen op het fundamentele belang van deze norm, zowel voor de bedrijfsrevisoren als voor de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen, want hierin wordt het opdrachtenkader vastgelegd zoals dat zal gelden voor bedrijfsrevisoren belast met de jaarrekeningcontrole in ondernemingen onder prudentieel toezicht van de CBFA. Eens die norm in werking zal zijn getreden, zal de naleving van de in deze norm vervatte regels immers worden gecontroleerd in het kader van de periodieke kwaliteitscontrole bij de bedrijfsrevisoren.

Impact van de invoering van een nieuwe toezichtsarchitectuur

Zoals hierboven vermeld, werd het toezicht op de Belgische financiële sector structureel gewijzigd door de wet van 2 juli 2010: in de plaats van een geïntegreerd model waar één enkele toezichthouder verantwoordelijk was voor zo-

wel het prudentieel toezicht als de controle op de naleving van de gedragsregels, stelt de wet een bipolair toezichtsmodel in, "Twin Peaks" genoemd.

In dit model worden het micro-economisch en systeemtoezicht alsook het macro-economisch toezicht opgedragen aan de Nationale Bank van België (verkort NBB), terwijl de controle op de naleving van de gedragsregels voor financiële instellingen, die een loyale, billijke en professionele cliëntbehandeling moeten waarborgen, wordt opgedragen aan de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (verkort FSMA) die de plaats inneemt van de CBFA.

In dit verband wordt gewezen op het voorschrift van artikel 330 van het koninklijk besluit van 3 maart 2011 tot uitvoering van de evolutie van de toezichtsarchitectuur voor de financiële sector: *"De besluiten, reglementen, circulaires en mededelingen over de materies waarvoor de controlebevoegdheid door het onderhavige besluit wordt overgedragen aan de Bank [Nationale Bank van België], blijven van kracht tot zij eventueel gewijzigd of opgeheven worden."*

Nu wordt in § 1.3 van de specifieke norm van 8 oktober 2010 over de medewerking van bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht, het toepassingsgebied als volgt afgebakend:

"1.3. Deze specifieke norm betreft de regels van het vak en is van toepassing op de uitvoering door de erkende bedrijfsrevisoren van de in paragraaf 1.5 van deze specifieke norm beschreven wettelijke opdrachten bij:

- kredietinstellingen naar Belgisch recht;
- beursvennootschappen naar Belgisch recht;
- beheervenootschappen van instellingen voor collectieve belegging naar Belgisch recht;
- vereffeningsinstellingen en de met vereffeningsinstellingen gelijkgestelde instellingen naar Belgisch recht;
- in België gevestigde bijkantoren van kredietinstellingen, beursvennootschappen en beheervenootschappen van instellingen voor collectieve belegging die ressorteren onder het recht van een andere Lidstaat van de Europese Economische Ruimte (bijkantoren van EER instellingen);
- in België gevestigde bijkantoren van de hiervoor genoemde instellingen die ressorteren onder het recht van een Staat die geen lid is van de Europese Economische Ruimte (bijkantoren van niet-EER instellingen);

- *financiële holdings naar Belgisch recht;*
- *financiële dienstengroepen naar Belgisch recht (gemengde financiële holdings naar Belgisch recht);*
- *verzekeringsondernemingen naar Belgisch recht;*
- *herverzekeringsondernemingen naar Belgisch recht;*
- *bijkantoren in België van verzekerings- en herverzekeringsondernemingen die ressorteren onder het recht van een Staat die geen lid is van de Europese Economische Ruimte;*
- *verzekeringsondernemingen die deel uitmaken van een verzekeringsgroep, en*
- *herverzekeringsondernemingen die deel uitmaken van een herverzekeringsgroep.”*

Dit betekent dat ingevolge de hervorming van de toezichtsarchitectuur voor de Belgische financiële sector, een gedeelte van het toepassingsgebied van de norm betrekking heeft op instellingen die voortaan onder het prudentieel toezicht van de Nationale Bank van België vallen. Dat is zo voor de volgende categorieën:

- kredietinstellingen naar Belgisch recht, in België gevestigde bijkantoren van kredietinstellingen en bijkantoren van dergelijke instellingen die ressorteren onder het recht van een Staat die geen lid is van de Europese Economische Ruimte;
- beursvennootschappen naar Belgisch recht, in België gevestigde bijkantoren van beursvennootschappen en bijkantoren van dergelijke vennootschappen die ressorteren onder het recht van een Staat die geen lid is van de Europese Economische Ruimte;
- vereffeningsinstellingen en de met vereffeningsinstellingen gelijkgestelde instellingen naar Belgisch recht,
- in België gevestigde bijkantoren van vereffeningsinstellingen en bijkantoren van dergelijke instellingen die ressorteren onder het recht van een Staat die geen lid is van de Europese Economische Ruimte (hierna bijkantoren van instellingen buiten de EER);
- financiële holdings naar Belgisch recht en financiële dienstengroepen naar Belgisch recht (gemengde financiële holdings naar Belgisch recht);
- verzekeringsondernemingen naar Belgisch recht en bijkantoren in België van verzekerings- en herverzekeringsondernemingen die ressorteren onder het recht van een Staat die geen lid is van de Europese Economische Ruimte;
- verzekeringsondernemingen die deel uitmaken van een verzekeringsgroep;
- herverzekeringsondernemingen naar Belgisch recht en bijkantoren in België van herverzekeringsondernemingen die ressorteren onder het recht van een Staat die geen lid is van de Europese Economische Ruimte;
- herverzekeringsondernemingen die deel uitmaken van een herverzekeringsgroep.

Een ander gedeelte van het toepassingsgebied van de norm heeft dan weer betrekking op instellingen die onder het toezicht vallen van de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (verkort FSMA) die in de plaats komt van de Commissie voor het Bank-, Financier- en Assurantiewezen:

- beheersvennootschappen van instellingen voor collectieve belegging naar Belgisch recht;
- beheersvennootschappen van instellingen voor collectieve belegging die ressorteren onder het recht van een andere Lidstaat van de Europese Economische Ruimte (bijkantoren van EER);
- in België gevestigde bijkantoren van beheersvennootschappen van instellingen voor collectieve belegging die ressorteren onder het recht van een Staat die geen lid is van de Europese Economische Ruimte.

Artikel 330 *in fine* van het koninklijk besluit van 3 maart 2011 tot uitvoering van de evolutie van de toezichtsarchitectuur voor de financiële sector bepaalt wat volgt: *“Waar de CBFA of het CSRSFI in deze teksten worden vermeld wat hun bevoegdheden betreft die door het onderhavige besluit worden overgedragen aan de Bank [Nationale Bank van België], dient “Bank” te worden gelezen in plaats van “CBFA”*”.

Wat dat betreft kan er dus geen rechtsvacuüm optreden naar aanleiding van de hervorming van de toezichtsarchitectuur voor de financiële sector.

Specifieke norm van 8 oktober 2010 inzake medewerking aan het prudentieel toezicht

Overeenkomstig de wettelijke bepalingen, vervat in het artikel 30 van de wet van 22 juli 1953, heeft deze norm, goedgekeurd door de Raad van het IBR op 8 oktober 2010, het voorwerp uitgemaakt van een goedkeuring door de instellingen van het Belgisch systeem van publiek toezicht belast met de normatieve aspecten, met name door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op 25 oktober 2010 en door de federale Minister, bevoegd voor Economie, op 24 december 2010.

Een bericht betreffende de goedkeuring van deze norm is bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad van 12 januari 2011 (2^{de} editie).

Deze norm is in werking getreden op de datum van de bekendmaking van het bericht in het Belgisch Staatsblad.

INHOUDSTAFEL

Inleidende beschouwingen 67

Ten geleide

Toepassingsgebied

Datum van inwerkingtreding

Doel van de specifieke norm

Definities

Beperkt nazicht en controle van de periodieke staten per einde halfjaar en per einde boekjaar 70

Beperkt nazicht van de periodieke staten per einde halfjaar

Opdracht

Vereisten voor de uitvoering van het beperkt nazicht

Vereisten voor het verslag

Controle van de periodieke staten per einde boekjaar

Opdracht

Vereisten voor de uitvoering van de controle

Vereisten voor het verslag

Toepassingsgerichte aanwijzingen en overige verklarende informatie

Beoordeling van de interne controlemaatregelen 78

Opdracht

Vereisten voor de beoordeling van de interne controlemaatregelen van instellingen naar Belgisch recht, met uitzondering van de gemengde financiële holdings naar Belgisch recht, en bijkantoren in België van niet-EER instellingen met inbegrip, voor zover van toepassing, van de beoordeling van de deugdelijkheid van de maatregelen getroffen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten

Vereisten voor de uitvoering van de beoordeling van de interne controlemaatregelen bij bijkantoren van EER instellingen en gemengde financiële holdings naar Belgisch recht

Vereisten voor het verslag

Toepassingsgerichte aanwijzingen en overige verklarende informatie	
Opdracht	
Signaalfunctie	92
Opdracht	
Vereisten inzake de organisatie van de signaalfunctie	
Vereisten voor het verslag	
Toepassingsgerichte aanwijzingen en overige verklarende informatie	
Bijkomend aan de CBFA te verstrekken informatie	94
Opdracht	
Vereisten inzake verstrekking bijkomende informatie	
Bijlage A	Verslag over de halfjaarlijkse periodieke staten 95
Bijlage B	Verslag over de periodieke staten per einde boekjaar 97
Bijlage C-1	Verslag dat kan worden gebruikt in het kader van de verslaggeving van bevindingen van de erkende bedrijfsrevisor naar aanleiding van de beoordeling van de interne controlemaatregelen van een kredietinstelling naar Belgisch recht (beursvennootschap naar Belgisch recht) 99
Bijlage C-2	Verslag dat kan worden gebruikt in het kader van de verslaggeving van bevindingen van de erkende bedrijfsrevisor naar aanleiding van de beoordeling van de interne controlemaatregelen van bijkantoren in België van EER-instellingen 103
Bijlage C-3	Verslag dat kan worden gebruikt in het kader van de verslaggeving van bevindingen van de erkende bedrijfsrevisor naar aanleiding van de beoordeling van de interne controlemaatregelen van een verzekeringsonderneming naar Belgisch recht..... 106

Inleidende beschouwingen

Ten geleide

- 1.1. Diverse toezichtwetten¹ bepalen dat de erkende bedrijfsrevisoren hun medewerking dienen te verlenen aan het prudentieel toezicht dat door de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen (CBFA) wordt uitgeoefend. Deze specifieke norm heeft uitsluitend betrekking op de medewerkingsopdracht van de erkende bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht dat door de CBFA wordt uitgeoefend, en is van toepassing zonder afbreuk te doen aan de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België.
- 1.2. Deze medewerking dient door de erkende bedrijfsrevisoren te worden verleend overeenkomstig de bepalingen van de toezichtwetten die op de instellingen onder toezicht van de CBFA van toepassing zijn, op hun eigen en uitsluitende verantwoordelijkheid, volgens de regels van het vak en de richtlijnen van de CBFA.

Toepassingsgebied

- 1.3. Deze specifieke norm betreft de regels van het vak en is van toepassing op de uitvoering door de erkende bedrijfsrevisoren van de in paragraaf 1.5 van deze specifieke norm beschreven wettelijke opdrachten bij:
 - kredietinstellingen naar Belgisch recht;
 - beursvennootschappen naar Belgisch recht;
 - beheervenootschappen van instellingen voor collectieve belegging naar Belgisch recht;
 - vereffeningsinstellingen en de met vereffeningsinstellingen gelijkgestelde instellingen naar Belgisch recht;
 - in België gevestigde bijkantoren van kredietinstellingen, beursvennootschappen en beheervenootschappen van instellingen voor collectieve belegging die ressorteren onder het recht van een andere Lidstaat van de Europese Economische Ruimte (bijkantoren van EER instellingen);

¹ Verschillende termen worden toegelicht op het einde van dit hoofdstuk.

- in België gevestigde bijkantoren van de hiervoor genoemde instellingen die ressorteren onder het recht van een Staat die geen lid is van de Europese Economische Ruimte (bijkantoren van niet-EER instellingen);
- financiële holdings naar Belgisch recht;
- financiële dienstengroepen naar Belgisch recht (gemengde financiële holdings naar Belgisch recht);
- verzekeringsondernemingen naar Belgisch recht;
- herverzekeringsondernemingen naar Belgisch recht;
- bijkantoren in België van verzekerings- en herverzekeringsondernemingen die ressorteren onder het recht van een Staat die geen lid is van de Europese Economische Ruimte;
- verzekeringsondernemingen die deel uitmaken van een verzekeringsgroep, en
- herverzekeringsondernemingen die deel uitmaken van een herverzekeringsgroep.

- 1.4. Deze specifieke norm is niet van toepassing op de medewerkingsopdracht van de erkende bedrijfsrevisoren aan het toezicht bij instellingen voor collectieve belegging en instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening.

- 1.5. De wettelijke opdrachten die in deze norm nader worden toegelicht betreffen:
 - de uitvoering van het beperkt nazicht (beoordeling) van de periodieke staten per einde halfjaar;
 - de uitvoering van de volkomen controle (controle) van de periodieke staten per einde boekjaar;
 - de beoordeling van de interne controlemaatregelen met inbegrip van de beoordeling, voor zover van toepassing, van de deugdelijkheid van de maatregelen die kredietinstellingen en beleggingsondernemingen hebben getroffen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten; en
 - de signaalfunctie en de mededeling van de bijkomend aan de CBFA te verstrekken informatie.

Deze begrippen worden verduidelijkt in de verschillende toezichtwetten en de diverse richtlijnen van de CBFA aan de erkende commissarissen.

- 1.6. Deze specifieke norm vervangt de bestaande specifieke normen van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren inzake de controle van kredietinstellingen van 5 november 1993, evenals van verzekeringsondernemingen van 29 juni 1979. Voor genoemde specifieke normen zijn opgeheven (zie 1.7 hierna).

Datum van inwerkingtreding

- 1.7. De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft op DD/MM/JJJ de hiernavolgende norm aangenomen. Deze werd op DD/MM/JJJ door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en op DD/MM/JJJ door de Minister die bevoegd is voor Economie goedgekeurd. Deze goedkeuring heeft het voorwerp uitgemaakt van een publicatie van een bericht in het *Belgisch Staatsblad* van DD/MM/JJJJ.

Doel van de specifieke norm

- 1.8. Het doel van deze specifieke norm is:

- toelichtingen te geven bij de wettelijke verplichtingen van de erkende bedrijfsrevisoren in het kader van de uitoefening van hun medewerking aan het prudentieel toezicht, waarvan de modaliteiten worden beschreven in de richtlijnen van de CBFA van 8 mei 2009 en 9 februari 2010, en
- toepassingsgerichte aanwijzingen te geven omtrent de regels van het vak ten aanzien van de uitvoering van de medewerkingsopdracht aan het prudentieel toezicht en omtrent de vorm en inhoud van de rapportering aan de CBFA.

- 1.9. Deze specifieke norm bepaalt de vereisten die de erkende bedrijfsrevisoren dienen na te leven bij de uitvoering van:

- het beperkt nazicht van de periodieke staten per einde halfjaar en de controle van de periodieke staten per einde boekjaar;
- de beoordeling van de interne controlemaatregelen, en
- de rapporteringen aan de CBFA betreffende de periodieke staten en de beoordeling van de interne controle en de rapporteringen in het kader van de signaalfunctie en de overeenkomstig de richtlijnen van de CBFA bijkomend aan de CBFA te verstrekken informatie.

Definities

- 1.10. De hiernavolgende definities zijn illustratief, enkel de definities in de toezichtwetten zijn rechtsgeldig. De erkende bedrijfsrevisoren dienen ook rekening te houden met de circulaire van de CBFA in deze materie.

- **Toezichtwetten**: de wetten die het statuut en het toezicht regelen van de instellingen onder toezicht van de CBFA. Voor sommige instellingen wordt het statuut en toezicht evenwel geregeld bij koninklijk besluit. De verwijzing in de specifieke norm naar de toezichtwetten slaat zowel op de wetten als de koninklijke besluiten die het statuut en het toezicht regelen van de instellingen onder toezicht;
- **Wet van 22 maart 1993 of de bankwet**: de wet van 22 maart 1993 op het statuut van en het toezicht op de kredietinstellingen;
- **Wet van 6 april 1995**: de wet van 6 april 1995 inzake het statuut van en het toezicht op de beleggingsondernemingen;
- **Koninklijk besluit van 21 november 2005**: het koninklijk besluit van 21 november 2005 over het aanvullend groepstoezicht op kredietinstellingen, verzekeringsondernemingen, herverzekeringsondernemingen, beleggingsondernemingen en beheervennootschappen van instellingen voor collectieve belegging in een financiële dienstengroep, en tot wijziging van het koninklijk besluit van 22 februari 1991 houdende het algemeen reglement betreffende de controle op de verzekeringsondernemingen en het koninklijk besluit van 12 augustus 1994 over het toezicht op geconsolideerde basis op kredietinstellingen;
- **Koninklijk besluit van 3 juni 2007**: het koninklijk besluit van 3 juni 2007 tot bepaling van nadere regels tot omzetting van de richtlijn betreffende markten voor financiële instrumenten;
- **Richtlijnen van de CBFA**: deze richtlijnen zijn opgenomen in:
 - circulaire CBFA_2009_19 van 8 mei 2009 voor wat betreft de opdracht tot medewerking aan het prudentieel toezicht door de erkende bedrijfsrevisoren bij:

- kredietinstellingen, beursvennootschappen, beheervenootschappen van instellingen voor collectieve belegging, vereffeningsinstellingen en de met vereffeningsinstellingen gelijkgestelde instellingen naar Belgisch recht;
- in België gevestigde bijkantoren van kredietinstellingen, beursvennootschappen en beheervenootschappen van instellingen voor collectieve belegging die ressorteren onder het recht van een andere Lidstaat van de Europese Economische Ruimte;
- in België gevestigde bijkantoren van de hiervoor genoemde instellingen die ressorteren onder het recht van een Staat die geen lid is van de Europese Economische Ruimte;
- financiële holdings naar Belgisch recht; en
- financiële dienstengroepen naar Belgisch recht (gemengde financiële holdings naar Belgisch recht.
- o circulaire CBFA_2010_06 van 9 februari 2010 voor wat betreft de opdracht tot medewerking aan het prudentieel toezicht door de erkende commissarissen bij:
 - verzekeringsondernemingen en herverzekeringsondernemingen naar Belgisch recht; en
 - in België gevestigde bijkantoren van verzekerings- of herverzekeringsondernemingen die ressorteren onder het recht van een Staat die geen lid is van de Europese Economische Ruimte;
- o Circulaire PPB-2007-7-CPB: circulaire PPB-2007-7-CPB aan de kredietinstellingen, beursvennootschappen, vereffeningsinstellingen en de met vereffeningsinstellingen gelijkgestelde instellingen met betrekking tot de administratie van financiële instrumenten;
- **Periodieke staten**: zij omvatten de tabellen die de instellingen onder toezicht aan de CBFA rapporteren met het oog op het toezicht op hun financiële toestand, de naleving van de verschillende reglementaire normen en verplichtingen in uitvoering van de toezichtwetten en reglementen genomen in uitvoering van de toezichtwetten. De periodieke staten zijn nader bepaald in de richtlijnen van de CBFA;
- **Juistheid**: deze term wordt toegelicht in de toezichtwetten. Onder de juistheid van de in de periodieke staten gerapporteerde boekhoudkundige gegevens moet worden verstaan dat deze gegevens, in alle van materieel belangrijke opzichten, correct werden overgenomen uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten worden opgesteld;
- **Volledigheid**: deze term wordt toegelicht in de toezichtwetten. Onder de volledigheid van de in de periodieke staten gerapporteerde boekhoudkundige gegevens moet worden verstaan dat de staten, in alle van materieel belangrijke opzichten, alle gegevens bevatten uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten worden opgesteld.
 Staten worden geacht volledig te zijn wanneer zij alle gegevens bevatten die overeenkomstig de richtlijnen van de CBFA in de periodieke staten dienen gerapporteerd te worden.
 De erkende bedrijfsrevisoren kunnen enkel een beperkte dan wel een redelijke mate van zekerheid tot uitdrukking brengen ten aanzien van de naleving door de instelling van de richtlijnen van de CBFA met betrekking tot de opstelling van de periodieke staten in hun geheel na de uitvoering van respectievelijk een beperkt nazicht of een controle van de periodieke staten;
- **Interne controle**: de CBFA heeft in haar richtlijnen interne controle gedefinieerd als het geheel van maatregelen dat, onder de verantwoordelijkheid van de effectieve leiding, met redelijke zekerheid moet toelaten dat:
 - de bedrijfsvoering geordend en voorzichtig gebeurt met afgelijnde doelstellingen;
 - de ingezette middelen economisch en efficiënt gebruikt worden;
 - de risico's gekend zijn en afdoende beheerst worden ter bescherming van het vermogen;
 - de financiële- en beheersinformatie integer en betrouwbaar is;
 - de wetten en reglementen alsmede de algemene beleidslijnen, plannen en interne voorschriften nageleefd worden.

Beperkt nazicht en controle van de periodieke staten per einde halfjaar en per einde boekjaar

Beperkt nazicht van de periodieke staten per einde halfjaar

Opdracht

2.1. Diverse toezichtwetten bepalen dat de erkende bedrijfsrevisoren bij de CBFA verslag dienen uit te brengen over de resultaten van het beperkt nazicht van de periodieke staten per einde halfjaar. Wat met periodieke staten per einde halfjaar wordt bedoeld, wordt nader toegelicht in de richtlijnen van de CBFA.

Vereisten voor de uitvoering van het beperkt nazicht

2.2. De erkende bedrijfsrevisoren dienen te bevestigen dat zij geen kennis hebben van feiten waaruit zou blijken dat de periodieke staten per einde halfjaar niet in alle materieel belangrijke opzichten volgens de geldende richtlijnen van de CBFA werden opgesteld. (*Ref.: Par. 2.A.4*)

Bovendien dienen zij te bevestigen dat:

- de periodieke staten per einde halfjaar, voor wat de boekhoudkundige gegevens betreft in alle materieel belangrijke opzichten in overeenstemming zijn met de boekhouding en de inventarissen, inzake volledigheid, dit is alle gegevens bevatten uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten worden opgesteld, en juistheid, dit is de gegevens correct weergeven uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten per einde halfjaar worden opgesteld; (*Ref.: Par. 2.A.6 - 2.A.11*)
- zij geen kennis hebben van feiten waaruit zou blijken dat de periodieke staten per einde halfjaar niet zijn opgesteld met toepassing van de boeking- en waarderingsregels voor de opstelling van de jaarrekening met betrekking tot het laatste boekjaar. (*Ref.: Par. 2.A.12 - 2.A.14*)

2.3. De richtlijnen van de CBFA kunnen bepalen dat de erkende bedrijfsrevisoren aanvullende bevestigingen tot uitdrukking dienen te brengen met betrekking tot de opstelling

van bepaalde tabellen van de periodieke staten per einde halfjaar die belangrijk zijn in het kader van de opvolging van de naleving van het reglement op het eigen vermogen. De erkende bedrijfsrevisoren dienen hiervoor de werkzaamheden uit te voeren die zij vanuit professioneel oogpunt noodzakelijk achten. (*Ref.: Par. 2.A.18*)

2.4. Het beperkt nazicht van de periodieke staten per einde halfjaar waarvan sprake in de toezichtwetten dient te worden uitgevoerd overeenkomstig de internationale standaard voor beoordelingsopdrachten 2410 - *“Beoordeling van tussentijdse financiële informatie, uitgevoerd door de onafhankelijke auditor van de entiteit”*² en de richtlijnen van de CBFA.

2.5. De erkende bedrijfsrevisoren dienen in het kader van de uitvoering van het beperkt nazicht van de periodieke staten per einde halfjaar er over te waken dat de werkzaamheden, voor zover van toepassing, alle procedures omvatten die de erkende bedrijfsrevisoren overeenkomstig de richtlijnen van de CBFA dienen uit te voeren met inbegrip van deze procedures die betrekking hebben op de opstelling van bepaalde tabellen van de periodieke staten per einde halfjaar die belangrijk zijn in het kader van de opvolging van de naleving van het reglement op het eigen vermogen.

Vereisten voor het verslag

2.6. Het verslag ingevolge de uitvoering van het beperkt nazicht dient opgesteld te worden overeenkomstig ISRE 2410 en de richtlijnen van de CBFA.

2.7. Indien er sprake is van een beperking in de uitvoering van de opdracht (*scope limitation*) dienen de erkende bedrijfsrevisoren deze beperking in hun verslag te omschrijven en dienen zij aan te geven tot welke onzekerheden de beperking heeft geleid en indien mogelijk de draagwijdte ervan. (*Ref.: Par. 2.A.17*)

2.8. Het verslag dient zo snel als mogelijk aan de CBFA te worden overgemaakt en ten

² ISRE 2410: *Review of interim financial information performed by the independent auditor of the entity*

laatste binnen de termijnen die worden vastgelegd door de CBFA. Het verslag per einde halfjaar dient onder meer volgende elementen te bevatten:

- a. het opschrift dat dient te verwijzen naar het artikel van de toezichtwet die van toepassing is;
- b. de geadresseerde, met name de CBFA;
- c. de identificatie van de periodieke staten per einde halfjaar waarop het beperkt nazicht betrekking heeft;
- d. een vermelding dat de effectieve leiding verantwoordelijk is voor het opstellen van de periodieke staten per einde halfjaar in overeenstemming met de richtlijnen van de CBFA; (*Ref.: Par. 2.A.1 - 2.A.3*)
- e. een vermelding dat de erkende bedrijfsrevisor verantwoordelijk is voor het formuleren van een conclusie bij de periodieke staten per einde halfjaar ingevolge de uitvoering van een beperkt nazicht;
- f. een vermelding dat het beperkt nazicht van de periodieke staten per einde halfjaar is uitgevoerd overeenkomstig deze specifieke norm die vereist dat het beperkt nazicht wordt uitgevoerd overeenkomstig ISRE 2410 en de richtlijnen van de CBFA, alsmede een vermelding dat een dergelijk nazicht bestaat uit het inwinnen van inlichtingen, met name bij personen die verantwoordelijk zijn voor financiën en boekhouding, en het uitvoeren van cijferanalyses en andere werkzaamheden;
- g. een vermelding dat de reikwijdte van een beperkt nazicht aanzienlijk geringer is dan die van een controle uitgevoerd in overeenstemming met algemeen aanvaarde controlestandaarden en daarom de erkende bedrijfsrevisor niet in staat stelt zekerheid te verkrijgen dat hij kennis heeft genomen van alle aangelegenheden van materieel belang die bij een controle onderkend zouden worden, en dat om die reden geen controleverklaring tot uitdrukking wordt gebracht;
- h. een conclusie waarin bevestigd wordt dat de erkende bedrijfsrevisor geen kennis heeft van feiten waaruit zou blijken dat de periodieke staten per einde halfjaar niet in alle materieel belangrijke

opzichten volgens de geldende richtlijnen van de CBFA werden opgesteld;

- i. de erkende bedrijfsrevisoren dienen overeenkomstig de toezichtwetten bijkomend te bevestigen dat:
 - i. de periodieke staten per einde halfjaar, voor wat de boekhoudkundige gegevens betreft in alle materieel belangrijke opzichten in overeenstemming zijn met de boekhouding en de inventarissen, inzake volledigheid, dit is alle gegevens bevatten uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten per einde halfjaar worden opgesteld, en juistheid, dit is de gegevens correct weergegeven uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten per einde halfjaar worden opgesteld;
 - ii. zij geen kennis hebben van feiten waaruit zou blijken dat de periodieke staten per einde halfjaar niet zijn opgesteld met toepassing van de boekings- en waarderingsregels voor de opstelling van de jaarrekening met betrekking tot het laatste boekjaar;
 - j. voor zover van toepassing, de in de richtlijnen van de CBFA voorziene aanvullende bevestigingen met betrekking tot de opstelling van bepaalde tabellen voor de opvolging van de naleving van het reglement op het eigen vermogen;
 - k. de vermelding dat het verslag enkel bestemd is voor gebruik door de CBFA in het kader van de medewerkingsopdracht;
 - l. de datum van het verslag;
 - a. de naam en het adres van de erkende bedrijfsrevisor, en
 - b. de handtekening van de erkende bedrijfsrevisor.
- (*Ref.: Par. 2.A.19*)

Controle van de periodieke staten per einde boekjaar

Opdracht

Diverse toezichtwetten bepalen dat de erkende bedrijfsrevisoren bij de CBFA verslag dienen uit te brengen over de resultaten van de controle van de periodieke staten per einde boekjaar. Wat met periodieke staten wordt bedoeld, wordt nader toegelicht in de richtlijnen van de CBFA.

Vereisten voor de uitvoering van de controle

2.10. De erkende bedrijfsrevisoren dienen te bevestigen dat de periodieke staten per einde boekjaar in alle materieel belangrijke opzichten opgesteld werden volgens de geldende richtlijnen van de CBFA. (Ref.: Par. 2.A.5)

Bovendien dienen zij te bevestigen dat:

- de periodieke staten per einde van het boekjaar, voor wat de boekhoudkundige gegevens betreft in alle materieel belangrijke opzichten in overeenstemming zijn met de boekhouding en de inventarissen, inzake volledigheid, dit is alle gegevens bevatten uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten worden opgesteld, en juistheid, dit is de gegevens correct weergegeven uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten worden opgesteld; (Ref.: Par. 2.A.6 - 2.A.11)
- de periodieke staten per einde van het boekjaar werden opgesteld met toepassing van de boekings- en waarderingsregels voor de opstelling van de jaarrekening. (Ref.: Par. 2.A.15 en 2.A.16)

2.11. De richtlijnen van de CBFA kunnen bepalen dat de erkende bedrijfsrevisoren aanvullende bevestigingen tot uitdrukking dienen te brengen met betrekking tot de opstelling van bepaalde tabellen van de periodieke staten die belangrijk zijn in het kader van de opvolging van de naleving van het reglement op het eigen vermogen. De erkende bedrijfsrevisoren dienen hiervoor de werkzaamheden uit te voeren die zij vanuit professioneel oogpunt noodzakelijk achten. (Ref.: Par. 2.A.18)

2.12. De controle van de periodieke staten waarvan sprake in de toezichtwetten dient te worden uitgevoerd overeenkomstig de Internationale Controlestandaarden (*International Standards on Auditing, ISA's*) en de richtlijnen van de CBFA.

2.13. De erkende bedrijfsrevisoren dienen in het kader van de uitvoering van de controle van de periodieke staten er over te waken dat de werkzaamheden, voor zover van toepassing, alle procedures omvatten die de erkende bedrijfsrevisoren overeenkomstig de richtlijnen van de CBFA dienen uit te voeren met inbegrip van deze procedures die betrekking hebben op de opstelling van bepaalde tabellen van de periodieke staten die belangrijk zijn in het kader van de opvolging van de naleving van het reglement op het eigen vermogen.

2.14. De erkende bedrijfsrevisoren dienen na te gaan dat de gegevens opgenomen in de periodieke staten per einde boekjaar waarvoor de richtlijnen van de CBFA voorschrijven dat zij rechtstreeks voortvloeien uit de jaarrekening in alle materieel belangrijke opzichten in overeenstemming zijn met de jaarrekening.

Vereisten voor het verslag

2.15. Het controleverslag dient opgesteld te worden overeenkomstig ISA 800 - "*Speciale overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*"³ en de richtlijnen van de CBFA.

2.16. Indien er sprake is van een beperking in de uitvoering van de opdracht (*scope limitation*) dienen de erkende bedrijfsrevisoren deze beperking in hun verslag te omschrijven en dienen zij aan te geven tot welke onzekerheden de beperking heeft geleid en indien mogelijk de draagwijdte ervan. (Ref.: Par. 2.A.17)

2.17. Het verslag dient zo snel mogelijk aan de CBFA te worden overgemaakt en ten laatste binnen de termijnen die worden vastgelegd door de CBFA. Het verslag per einde boekjaar dient onder meer volgende elementen te bevatten:

3 ISA 800 - *Special considerations—Audits of financial statements prepared in accordance with special purpose frameworks*

- a. het opschrift dat dient te verwijzen naar het artikel van de toezichtwet die van toepassing is;
 - b. de geadresseerde, met name de CBFA;
 - c. de openings- of inleidende paragraaf:
 - i. identificatie van de periodieke staten waarop de controle betrekking heeft; en
 - ii. vermelding van de verantwoordelijkheden van de effectieve leiding van de instelling en van de erkende bedrijfsrevisor; (*Ref.: Par. 2.A.1 - 2.A.3*)
 - d. een paragraaf omtrent de reikwijdte van de controle (omschrijving van de aard van de controle):
 - i. een verwijzing naar deze specifieke norm, de ISA's en de richtlijnen van de CBFA; en
 - ii. een omschrijving van de door de erkende bedrijfsrevisor verrichte werkzaamheden;
 - e. een conclusie waarin bevestigd wordt dat de periodieke staten in alle materieel belangrijke opzichten opgesteld werden volgens de geldende richtlijnen van de CBFA;
 - f. de erkende bedrijfsrevisoren dienen overeenkomstig de toezichtwetten bijkomend te bevestigen dat:
 - i. de periodieke staten per einde boekjaar, voor wat de boekhoudkundige gegevens betreft, in alle materieel belangrijke opzichten in overeenstemming zijn met de boekhouding en de inventarissen, inzake volledigheid, dit is alle gegevens bevatten uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten worden opgesteld, en juistheid, dit is de gegevens correct weergeven uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten worden opgesteld;
 - ii. de periodieke staten per einde boekjaar werden opgesteld met toepassing van de boeking- en waarderingsregels voor de opstelling van de jaarrekening;
 - g. voor zover van toepassing, de in de richtlijnen van de CBFA voorziene aanvullende bevestigingen met betrekking tot de opstelling van bepaalde tabellen voor de opvolging van de naleving van het reglement op het eigen vermogen;
 - h. de vermelding dat het verslag enkel bestemd is voor gebruik door de CBFA in het kader van de medewerkingsopdracht;
 - i. de datum van het verslag;
 - j. de naam en het adres van de erkende bedrijfsrevisor, en
 - k. de handtekening van de erkende bedrijfsrevisor.
- (*Ref.: Par. 2.A.20*)

Toepassingsgerichte aanwijzingen en overige verklarende informatie

Verantwoordelijkheid van de effectieve leiding met betrekking tot de opstelling van de periodieke staten (Ref.: Par. 2.8 en 2.17)

- 2.A.1. De verantwoordelijkheid voor het opstellen en de presentatie van de periodieke staten in overeenstemming met de geldende richtlijnen van de CBFA alsook de verantwoordelijkheid voor de organisatie van een systeem van interne controle dat een redelijke mate van zekerheid verschaft over de betrouwbaarheid van het financiële verslaggevingproces ligt bij de effectieve leiding van de instelling.
- 2.A.2. Deze verantwoordelijkheid omvat onder meer:
- het opzetten, implementeren en handhaven van een interne controle die relevant is voor het opstellen en de presentatie van de periodieke staten welke geen afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of het maken van fouten bevat;
 - het toepassen van geschikte boekingen en waarderingsregels, alsook
 - het maken van boekhoudkundige schattingen die onder de gegeven omstandigheden redelijk zijn.
- 2.A.3. In overeenstemming met de toezichtwetten dient de effectieve leiding aan de CBFA te verklaren dat:
- de periodieke staten in overeenstemming zijn met de boekhouding en de inventarissen;
 - zij het nodige heeft gedaan opdat de periodieke staten volgens de geldende richtlijnen van de CBFA zijn opge maakt;
 - de periodieke staten opgesteld zijn met toepassing van de boeking- en waarderingsregels voor de opstelling van, naar gelang, de jaarrekening of de jaarrekening met betrekking tot het laatste boekjaar.

Naleving van de richtlijnen van de CBFA per einde halfjaar (Ref.: Par. 2.2)

- 2.A.4. De uitvoering van een beperkt nazicht overeenkomstig deze specifieke norm heeft tot doel de erkende bedrijfsrevisoren in staat te stellen te bevestigen dat zij geen kennis hebben van feiten waaruit zou blijken dat de periodieke staten per einde halfjaar niet in alle materieel belangrijke opzichten volgens de geldende richtlijnen van de CBFA werden opgesteld (beperkte mate van zekerheid onder de vorm van een negatief geformuleerde verklaring).

Naleving van de richtlijnen van de CBFA met betrekking tot de periodieke staten per einde boekjaar (Ref.: Par. 2.10)

- 2.A.5. De uitvoering van een controle overeenkomstig deze specifieke norm heeft tot doel de erkende bedrijfsrevisoren in staat te stellen te bevestigen dat de periodieke staten per einde boekjaar in alle materieel belangrijke opzichten werden opgesteld volgens de geldende richtlijnen van de CBFA (redelijke mate van zekerheid onder de vorm van een positief geformuleerde verklaring).

Overeenstemming per einde halfjaar en per einde boekjaar tussen de periodieke staten en de boekhouding en de inventarissen (Ref.: Par. 2.2 en 2.10)

- 2.A.6. De overeenstemming van de boekhoudkundige gegevens opgenomen in de periodieke staten met de boekhouding en de inventarissen houdt in dat:
- de periodieke staten alle boekhoudkundige gegevens bevatten overeenkomstig de geldende richtlijnen van de CBFA (volledigheid van de periodieke staten);
 - de gerapporteerde boekhoudkundige gegevens juist werden overgenomen in de periodieke staten (juistheid van de periodieke staten).
- 2.A.7. Voor wat betreft de overeenstemming tussen de periodieke staten en de boekhouding en de inventarissen voorzien de toezichtwetten dat de erkende bedrijfsrevisoren een positief geformuleerde

- verklaring tot uitdrukking brengen zowel per einde halfjaar als per einde boekjaar.
- 2.A.8. Het nazicht van de overeenstemming tussen de periodieke staten en de boekhouding en de inventarissen is een procedure die onderdeel uitmaakt van het werkprogramma van een beperkt nazicht en controle uitgevoerd overeenkomstig deze specifieke norm. De erkende bedrijfsrevisoren kunnen derhalve over dit aspect afzonderlijk verslag uitbrengen in aanvulling op de conclusie ingevolge de uitvoering van het beperkt nazicht en de controle van de periodieke staten.
- 2.A.9. Voor wat de overeenstemming tussen de periodieke staten en de boekhouding en de inventarissen betreft, voorziet het werkprogramma onder meer in een beoordeling van het financiële verslaggevingproces voor de opmaak van de periodieke staten alsook in een steekproefsgewijze afstemming tussen de periodieke staten en de boekhouding en de inventarissen.
- 2.A.10. De beoordeling door de erkende bedrijfsrevisoren van het financiële verslaggevingproces heeft niet tot doel een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van het betreffende verslaggevingproces, maar wel, net zoals de steekproefsgewijze afstemming tussen de periodieke staten en de boekhouding en de inventarissen, de bevestiging te onderbouwen dat de boekhoudkundige gegevens opgenomen in de periodieke staten in alle materieel belangrijke opzichten in overeenstemming zijn met de boekhouding en de inventarissen.
- 2.A.11. De erkende bedrijfsrevisoren kunnen zich hierbij onder meer steunen op de resultaten van de beoordeling van het financiële verslaggevingproces door de effectieve leiding.
- Toepassing van de boeking- en waarderingsregels per einde halfjaar (Ref.: Par. 2.2)*
- 2.A.12. Voor wat de naleving van de boeking- en waarderingsregels voor de opstelling van de jaarrekening met betrekking tot het laatste boekjaar betreft voorzien de toezichtwetten dat de erkende bedrijfsrevisoren een negatief geformuleerde verklaring tot uitdrukking brengen.
- 2.A.13. Het inwinnen van inlichtingen bij personen die financiële en boekhoudkundige verantwoordelijkheid dragen inzake onder meer de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling en beoordeling of zij:
- in overeenstemming zijn met de van toepassing zijnde grondslagen;
 - dienovereenkomstig zijn toegepast, en
 - op consistente wijze zijn toegepast en, zo dat niet het geval is, of de wijzigingen in de (toepassing van de) grondslagen in voldoende mate zijn toegelicht;
 - is een procedure die onderdeel uitmaakt van het werkprogramma van een beperkt nazicht uitgevoerd overeenkomstig ISRE 2410.
- 2.A.14. Daar het inwinnen van inlichtingen inzake de overeenstemming van de toegepaste grondslagen voor waardering met de van toepassing zijnde grondslagen deel uitmaakt van het werkprogramma van een beperkt nazicht uitgevoerd overeenkomstig ISRE 2410, kunnen de erkende bedrijfsrevisoren over dit aspect afzonderlijk verslag uitbrengen in aanvulling op de conclusie ingevolge de uitvoering van het beperkt nazicht van de halfjaarlijkse periodieke staten.
- Toepassing van de boeking- en waarderingsregels per einde boekjaar (Ref.: Par. 2.10)*
- 2.A.15. Voor wat de naleving van de boeking- en waarderingsregels voor de opstelling van de jaarrekening betreft, voorzien de toezichtwetten dat de erkende bedrijfsrevisoren een positief geformuleerde verklaring tot uitdrukking brengen.
- 2.A.16. Daar de controle op de consistentie van de toegepaste grondslagen voor waardering met de van toepassing zijnde grondslagen deel uitmaakt van het werkprogramma van een controle uitgevoerd overeenkomstig de ISA's en de specifieke norm vereist dat de periodieke staten worden aangesloten met de jaarrekening, kunnen de erkende bedrijfsrevisoren over dit aspect afzonderlijk verslag uitbrengen in aanvulling op het verslag ingevolge de uitvoering van de controle van de periodieke staten per einde boekjaar.

*Beperking in de uitvoering van de opdracht
(Ref.: Par. 2.7 en 2.16)*

2.A.17. De richtlijnen van de CBFA bepalen onder meer dat voor de modelmatige aanpak, dit is de aanpak waarbij de instelling middels modellen rechtstreeks het vereiste reglementair eigen vermogen berekent (zoals bijvoorbeeld VaR voor het marktrisico en AMA voor het operationeel risico) of middels modellen die als input worden gebruikt voor de berekening van het vereiste reglementair eigen vermogen (zoals PD, LGD, EAD modellen voor kredietrisico), de erkende bedrijfsrevisoren het model niet dienen te valideren. De richtlijnen bepalen eveneens dat de controle van de naleving van de erkenningsvoorwaarden van de interne modellen zoals bepaald in de reglementaire normen niet onder de verantwoordelijkheid valt van de erkende bedrijfsrevisor. Onder erkenningsvoorwaarden worden onder meer begrepen de initiële goedkeuring van de modellen, de opvolging van bepaalde kwalitatieve vereisten en de jaarlijkse herziening.

Aanvullende bevestigingen - andere dan deze met betrekking tot de juistheid en volledigheid van de periodieke staten en de toepassing van de boekings- en waarderingsregels (Ref.: Par. 2.3 en 2.11)

2.A.18. De richtlijnen van de CBFA kunnen bepalen dat de erkende bedrijfsrevisoren aanvullende bevestigingen tot uitdrukking dienen te brengen met betrekking tot de opstelling van bepaalde tabellen van de periodieke staten die belangrijk zijn in het kader van de opvolging van de naleving van het reglement op het eigen vermogen. De werkzaamheden die de erkende bedrijfsrevisoren in dit verband dienen uit te voeren vallen buiten het toepassingsgebied van deze specifieke norm.

Verslaggeving per einde halfjaar (Ref.: Par. 2.8)

2.A.19. Bijlage A bij deze specifieke norm bevat een voorbeeld van een verslag dat gebruikt kan worden in het kader van het nazicht van de periodieke staten per einde halfjaar. Bij de opstelling van het verslag werd onder meer rekening gehouden met de voorschriften inzake de rapportering van de bevindingen ingevolge de uitvoering van een beperkt nazicht overeenkomstig ISRE 2410, de richtlijnen van de CBFA en de voorschriften vervat in deze specifieke norm.

Het verslag bevat naast de in de toezichtwetten voorziene beperkte mate van zekerheid inzake de naleving door de instelling van de geldende richtlijnen van de CBFA inzake de opstelling van de periodieke staten:

- de in de toezichtwetten en de richtlijnen van de CBFA voorziene bevestigingen inzake:
 - de volledigheid en juistheid van de periodieke staten (positief geformuleerde verklaring);
 - de toepassing van de boekings- en waarderingsregels voor de opstelling van de jaarrekening met betrekking tot het laatste boekjaar (negatief geformuleerde verklaring);
- voor zover van toepassing, de in de richtlijnen van de CBFA voorziene aanvullende bevestigingen met betrekking tot de opstelling van bepaalde tabellen voor de opvolging van de naleving van het reglement op het eigen vermogen.

Verslaggeving per einde jaar (Ref.: Par. 2.17)

2.A.20. Bijlage B bij deze norm bevat een voorbeeld van een controleverslag dat gebruikt kan worden in het kader van de controle van de periodieke staten per einde boekjaar. Bij de opstelling van het verslag werd onder meer rekening gehouden met de voorschriften vervat in ISA 800 inzake de rapportering van de bevindingen ingevolge de uitvoering van een controle overeenkomstig de ISA's, de richtlijnen van de CBFA en de voorschriften vervat in deze specifieke norm.

Het verslag bevat naast de in de toezichtwetten voorziene redelijke mate van zekerheid inzake de naleving door de instelling van de geldende richtlijnen van de CBFA inzake de opstelling van de periodieke staten:

- de in de toezichtwetten en de richtlijnen van de CBFA voorziene bevestigingen inzake:
 - de volledigheid en juistheid van de periodieke staten (positief geformuleerde verklaring);
 - de toepassing van de boeking- en waarderingsregels voor de opstelling van de jaarrekening (positief geformuleerde verklaring);
- voor zover van toepassing, de in de richtlijnen van de CBFA voorziene aanvullende bevestigingen met betrekking tot de opstelling van bepaalde tabellen voor de opvolging van de naleving van het reglement op het eigen vermogen.

Beoordeling van de interne controlemaatregelen

Opdracht

- 3.1. Diverse toezichtwetten bepalen dat de erkende bedrijfsrevisoren de interne controlemaatregelen die de instellingen onder toezicht hebben getroffen dienen te beoordelen en hun bevindingen ter zake aan de CBFA dienen mede te delen.
- 3.2. De CBFA heeft de draagwijdte van de opdracht van de erkende bedrijfsrevisoren nader omschreven in haar richtlijnen. De opdracht heeft tot doel de beoordeling van het geheel van de interne controlemaatregelen uitgewerkt om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen over de betrouwbaarheid van de financiële en prudentiële verslaggeving en het geheel van de interne controlemaatregelen gericht op de beheersing van de risico's verbonden aan de operationele activiteiten. (Ref.: Par. 3.A.1)
- 3.3. De opdracht omvat de *compliance*functie als onderdeel van een aangepaste organisatie maar de opdracht omvat niet het nagaan of de instelling het geheel van wetgevingen naleeft.
- 3.4. De opdracht van de erkende bedrijfsrevisoren omvat eveneens, voor zover van toepassing, de beoordeling van de deugdelijkheid van de maatregelen die de kredietinstellingen naar Belgisch recht, de bijkantoren in België van niet-EER kredietinstellingen, de beleggingsondernemingen naar Belgisch recht en de bijkantoren in België van niet-EER beleggingsondernemingen getroffen hebben ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten in toepassing van de artikelen 77 (enkel voor beursvennootschappen), 77bis en 77ter van de wet van 6 april 1995 en van de op grond van deze bepalingen door de Koning genomen uitvoeringsmaatregelen evenals de mededeling van hun bevindingen terzake aan de CBFA.

Deze opdracht omvat de beoordeling van de door de instelling getroffen maatregelen in uitvoering van de principes van circulaire PPB-2007-7-CPB.
- 3.5. Voor bijkantoren in België van EER instellingen is de opdracht, voor zover het wettelijk statuut en de richtlijnen van de CBFA voorzien in een beoordeling van de interne controlemaatregelen, beperkt tot de beoordeling van de maatregelen die de instellingen hebben getroffen tot naleving van de wetten, besluiten en reglementen die op deze instellingen van toepassing zijn en waarvoor de CBFA bevoegd is. De opdracht bij bijkantoren in België van EER instellingen omvat eveneens:
 - de beoordeling van het geheel van de interne controlemaatregelen om een redelijke zekerheid te verschaffen over de betrouwbaarheid van de financiële en prudentiële verslaggeving, evenals
 - de *compliance*functie.(Ref.: Par. 3.A.2)
- 3.6. De opdracht heeft tot doel de mededeling van bevindingen aan de CBFA ingevolge de beoordeling, voor zover van toepassing, van het geheel van de interne controlemaatregelen uitgewerkt:
 - om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen over de betrouwbaarheid van de financiële en prudentiële verslaggeving;
 - voor de beheersing van de operationele activiteiten;
 - ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten;
 - tot naleving van de wetten, besluiten en reglementen die op de bijkantoren van EER instellingen van toepassing zijn en waarvoor de CBFA bevoegd is.
- 3.7. De opdracht van de erkende bedrijfsrevisor doet geen afbreuk aan de verantwoordelijkheden van de personen belast met de effectieve leiding, evenals van het wettelijk bestuursorgaan, voor zover dit bestaat, zoals beschreven in de van toepassing zijnde wetgeving.

Vereisten voor de beoordeling van de interne controlemaatregelen van instellingen naar Belgisch recht, met uitzondering van de gemengde financiële holdings naar Belgisch recht, en bijkantoren in België van niet-EER instellingen met inbegrip, voor zover van toepassing, van de beoordeling van de deugdelijkheid van de maatregelen getroffen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten

- 3.8. De erkende bedrijfsrevisoren dienen het geheel van de interne controlemaatregelen te beoordelen die door de instelling werden uitgewerkt:
- om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen over de betrouwbaarheid van de financiële en prudentiële verslaggeving; (*Ref.: Par. 3.A.11 - 3.A.13*)
 - gericht op de beheersing van de risico's verbonden aan de operationele activiteiten. (*Ref.: Par. 3.A.14*)
- 3.9. De erkende bedrijfsrevisoren dienen na te gaan hoe de effectieve leiding er zich van vergewist heeft dat de beoordeling die zij heeft uitgevoerd, alsook de documentatie en het verslag die zij in dit verband heeft opgesteld beantwoorden aan de vereisten van de circulaire van de CBFA inzake de beoordeling van het interne controlesysteem. De erkende bedrijfsrevisoren dienen in dit verband een kritische analyse uit te voeren van het verslag van de effectieve leiding waarbij onderzocht wordt:
- of het verslag van de effectieve leiding weerspiegelt hoe de personen belast met de effectieve leiding te werk zijn gegaan bij het opstellen van hun verslag;
 - of het verslag ondersteund wordt door voldoende documentatie. (*Ref.: Par. 3.A.26 - 3.A.43*)
- 3.10 De erkende bedrijfsrevisoren dienen minstens de in de richtlijnen van de CBFA opgesomde procedures uit te voeren en dienen deze procedures te vervolledigen indien zij dit noodzakelijk achten en steunen hiervoor op het resultaat van hun professionele beoordeling. De erkende bedrijfsrevisoren dienen in hun rapportering duidelijk de aard aan te geven van de bijkomend uitgevoerde procedures evenals

de relevante bevindingen die het resultaat zijn van deze bijkomende procedures. (*Ref.: Par. 3.A.15*)

- 3.11. Voor zover van toepassing, dienen de erkende bedrijfsrevisoren de deugdelijkheid van de maatregelen te beoordelen met betrekking tot de vrijwaring van de tegoeden van de cliënten in toepassing van de artikelen 77 (enkel voor beursvennootschappen), 77bis en 77ter van de wet van 6 april 1995 en van de op grond van deze bepalingen door de Koning genomen uitvoeringsmaatregelen. Deze beoordeling houdt in dat de erkende bedrijfsrevisoren dienen na te gaan of de instelling de principes van een gezonde praktijk toepast betreffende de administratie van de financiële instrumenten en de erbij horende interne controleprocedures zoals nader toegelicht in circulaire PPB-2007-7-CPB. (*Ref.: Par. 3.A.16 - 3.A.20*)
- 3.12. De erkende bedrijfsrevisoren dienen na te gaan of de effectieve leiding in het kader van de beoordeling van de interne controlemaatregelen en in de verslaggeving over de resultaten van deze beoordeling, voor zover vereist, de nodige aandacht heeft geschonken aan de naleving van de principes van circulaire PPB-2007-7-CPB.
- 3.13. De erkende bedrijfsrevisoren dienen de maatregelen van interne controle te toetsen aan de maatregelen van interne controle opgenomen in de openbare controleregeling die geldt voor de betrokken instellingen. (*Ref.: Par. 3.A.44 - 3.A.46*)
- 3.14. Indien de erkende bedrijfsrevisor in het kader van de beoordeling van de interne controlemaatregelen op de werkzaamheden van een andere beroepsbeoefenaar steunt dient de erkende bedrijfsrevisor gedetailleerde instructies op te stellen waarin hij onder meer duidelijke toelichtingen dient te verstrekken bij een aantal aspecten van het door de effectieve leiding uit te voeren beoordelingsproces, zoals beoordelingsmethodiek, de volledigheid van de criteria (inclusief eventuele locale criteria), de documentatie, het toetsen van de werking, en de kennis op lokaal niveau van de doelstellingen van de beoordelingsoefening.
- 3.15. De verslaggeving van de effectieve leiding slaat gedeeltelijk op elementen die niet door de erkende bedrijfsrevisoren dienen beoordeeld te worden. De erken-

de bedrijfsrevisoren dienen echter na te gaan of de verslaggeving geen onmiskenbare inconsistenties vertoont met de informatie waarover zij beschikken in het kader van hun mandaat.

Vereisten voor de uitvoering van de beoordeling van de interne controlemaatregelen bij bijkantoren van EER instellingen en gemengde financiële holdings naar Belgisch recht

- 3.16. Indien de instellingen onderworpen zijn aan een circulaire van de CBFA die voorziet in een verslaggeving vanwege de effectieve leiding aan de erkende bedrijfsrevisoren en de CBFA inzake de beschrijving en de beoordeling van de interne controle, dienen de erkende bedrijfsrevisoren een kritische analyse uit te voeren van het verslag van de effectieve leiding zoals voorzien in Par. 3.9.
- 3.17. De erkende bedrijfsrevisoren bij bijkantoren in België van EER kredietinstellingen, beursvennootschappen en beheer-vennootschappen van instellingen voor collectieve belegging die onder richtlijn 85/611/EEG vallen, dienen de interne controlemaatregelen te beoordelen die de instellingen hebben getroffen tot naleving van de wetten, besluiten en reglementen die op deze instellingen van toepassing zijn en waarvoor de CBFA bevoegd is. De toezichtwetten bepalen de bevoegdheden van de CBFA die nader worden toegelicht in de richtlijnen van de CBFA. (Ref.: Par. 3.A.21 – 3.A.23)
- 3.18. De beoordeling van de interne controlemaatregelen bij bijkantoren in België van EER-kredietinstellingen en EER-beleggingsondernemingen dient eveneens, voor wat betreft de door deze instellingen eventueel uitgevoerde beleggingsdiensten en -activiteiten, de beoordeling te omvatten van de maatregelen getroffen in uitvoering van de principes van circulaire PPB-2007-7-CPB die op deze bijkantoren van toepassing zijn inzake:
- de bevestiging van de verrichtingen die de instelling uitvoert in financiële instrumenten die toebehoren aan een niet-professionele cliënt;
 - het bezorgen aan de cliënt van een gedetailleerd overzicht van de financiële

instrumenten aangehouden voor rekening van de cliënt.

- 3.19. Voor gemengde financiële holdings naar Belgisch recht dienen de erkende bedrijfsrevisoren het passend karakter te beoordelen van de risicobeheerprocedures evenals het passend karakter van de interne controleprocedures en de administratieve en boekhoudkundige organisatie als bedoeld in artikel 13 van het koninklijk besluit van 21 november 2005. Om dit doel te bereiken dienen de erkende bedrijfsrevisoren op groepsniveau de procedures uit te voeren waarnaar verwezen wordt in de richtlijnen van de CBFA. (Ref.: Par. 3.A.24 en 3.A.25)
- 3.20. Voor de gevallen als vermeld in Par. 3.17 - 3.19, en voor zover geen verslaggeving vanwege de effectieve leiding wordt vereist inzake de beschrijving en de beoordeling van de interne controle, dienen de erkende bedrijfsrevisoren zich te steunen op de kennis verkregen en de documentatie opgesteld in het kader van de privaatrechtelijke opdracht en de controle van de periodieke staten, in het bijzonder over het systeem van interne controle over het financiële verslaggevingproces.
- 3.21. De richtlijnen van de CBFA kunnen bepalen dat de erkende bedrijfsrevisoren contact dienen op te nemen met de diensten van de CBFA om de wijze vast te leggen waarop hun medewerking met de CBFA zal verlopen. Dit is onder meer het geval voor de beoordeling van de interne controlemaatregelen bij financiële holdings en gemengde financiële holdings naar buitenlands recht.
- 3.22. De erkende bedrijfsrevisoren dienen de maatregelen van interne controle, voor zover deze betrekking hebben op de naleving van de wetten, besluiten en reglementen waarvoor de CBFA bevoegd is, te toetsen aan de maatregelen van interne controle opgenomen in de openbare controleregeling (zie ook Par. 3.13).

Vereisten voor het verslag (Ref.: Par. 3.A.47 – 3.A.49)

- 3.23. De erkende bedrijfsrevisoren dienen hun bevindingen mede te delen aan de CBFA. Het verslag dient zo snel mogelijk aan de CBFA te worden overgemaakt en ten laat-

- ste binnen de termijnen die worden vastgelegd door de CBFA.
- 3.24. De erkende bedrijfsrevisoren dienen in hun verslag aan de CBFA hun bevindingen op te nemen ten aanzien van het verslag van de personen belast met de effectieve leiding, voor zover dit verslag vereist is.
 - 3.25. De erkende bedrijfsrevisoren dienen zich voor hun verslag van hun bevindingen te steunen op de werkzaamheden die ze hebben uitgevoerd en die ze beschrijven in hun verslag. De erkende bedrijfsrevisoren dienen in hun verslag, voor zover dit vereist is, afzonderlijk melding te maken van de werkzaamheden die uitgevoerd werden in het kader van de beoordeling van de deugdelijkheid van de maatregelen getroffen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten, evenals van hun bevindingen ingevolge de door hen uitgevoerde werkzaamheden. Desgewenst kan de erkende bedrijfsrevisor een afzonderlijk verslag opstellen betreffende de beoordeling van de deugdelijkheid van de maatregelen getroffen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten.
 - 3.26. Het verslag van de erkende bedrijfsrevisor dient, voor zover geen afzonderlijk verslag wordt opgesteld aangaande de deugdelijkheid van de maatregelen getroffen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten, volgende punten te bevatten:
 - a. het opschrift dat dient te verwijzen naar het artikel van de toezichtwet die van toepassing is;
 - b. de geadresseerde, met name de CBFA;
 - c. een vermelding dat de effectieve leiding verantwoordelijk is voor de organisatie en de werking van de interne controle overeenkomstig de bepalingen van de toezichtwetten; (*Ref.: Par. 3.A.3 – 3.A.7*)
 - d. een vermelding dat het wettelijke bestuursorgaan, voor zover dit bestaat, dient te controleren of de instelling beantwoordt aan de wettelijke vereisten inzake de interne controle; (*Ref.: Par. 3.A.8 en 3.A.9*)
 - e. een vermelding dat de erkende bedrijfsrevisor verantwoordelijk is voor de beoordeling van de opzet van de interne controlemaatregelen als bedoeld in de toezichtwetten en de richtlijnen van de CBFA en de mededeling van de bevindingen aan de CBFA ingevolge deze beoordeling;
 - f. een vermelding dat de werkzaamheden uitgevoerd werden overeenkomstig de richtlijnen van de CBFA en deze specifieke norm;
 - g. een vermelding dat de erkende bedrijfsrevisor, voor zover van toepassing, het verslag van de effectieve leiding kritisch heeft beoordeeld alsook de documentatie waarop dit verslag is gesteund alsmede het feit dat de erkende bedrijfsrevisor zich gesteund heeft op de kennis verkregen en de documentatie opgesteld in het kader van zijn privaatrechtelijke opdracht, in het bijzonder over het systeem van interne controle over het financiële verslaggevingproces;
 - h. een beschrijving van de uitgevoerde werkzaamheden. Werkzaamheden uitgevoerd in het kader van de beoordeling van de deugdelijkheid van de maatregelen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten dienen afzonderlijk te worden vermeld;
 - i. een vermelding van de beperkingen in de uitvoering van de opdracht; (*Ref.: Par. 3.A.50 – 3.A.55*)
 - j. een opgave van de bevindingen gegroepeerd naar gelang deze betrekking hebben op:
 - de naleving van de bepalingen vervat in circulaire CBFA_2008_12 en CBFA_2009_26 betreffende het verslag van de effectieve leiding;
 - het financiële verslaggevingproces;
 - de maatregelen getroffen ter naleving van de wetten, besluiten en reglementen die op de bijkantoren in België van EER instellingen van toepassing zijn en waarvoor de CBFA bevoegd is;
 - de vrijwaring van de tegoeden van de cliënten, en
 - de overige bevindingen;
 - k. de vermelding dat het verslag enkel bestemd is voor gebruik door de CBFA in het kader van de medewerkingsopdracht;
 - l. de datum van het verslag;
 - m. de naam en het adres van de erkende bedrijfsrevisor, en
 - n. de handtekening van de erkende bedrijfsrevisor.

(*Ref.: Par. 3.A.56*)

Toepassingsgerichte aanwijzingen en overige verklarende informatie

Opdracht

3.A.1. Voor beleggingsdiensten en -activiteiten omvat de opdracht van de erkende bedrijfsrevisoren de beoordeling, voor zover van toepassing, van de door de instelling getroffen interne controlemaatregelen om:

- belangenconflicten te voorkomen;
- de continuïteit van de beleggingsdiensten en -activiteiten te verzekeren;
- de risico's te beperken wanneer operationele taken die van kritiek belang zijn voor een bevredigende dienstverlening worden uitbesteed aan derden. (Ref.: Par. 3.2)

3.A.2. De opdracht bij bijkantoren in België van EER-kredietinstellingen en EER-beleggingsondernemingen omvat eveneens, voor wat betreft de door deze instellingen eventueel uitgevoerde beleggingsdiensten en -activiteiten, de beoordeling van de interne controlemaatregelen getroffen tot naleving van de bepalingen inzake:

- de bevestiging van de verrichtingen die de instelling uitvoert in financiële instrumenten die toebehoren aan een niet-professionele cliënt;
- het bezorgen aan de cliënt van een gedetailleerd overzicht van de financiële instrumenten aangehouden voor rekening van de cliënt. (Ref.: Par. 3.5)

Verantwoordelijkheden van de effectieve leiding (Ref.: Par. 3.26)

3.A.3. De verantwoordelijkheid voor de organisatie en de werking van de interne controle overeenkomstig de bepalingen van de van toepassing zijnde wetgeving, berust bij de effectieve leiding.

3.A.4. De effectieve leiding dient er voor te zorgen dat de instelling beschikt over een geheel van interne controlemaatregelen zoals bepaald in de op de instelling van toepassing zijnde wetgeving.

3.A.5. Onder toezicht van het wettelijk bestuursorgaan, indien het bestaat, zijn de personen belast met de effectieve leiding, verantwoordelijk voor het nemen van alle noodzakelijke maatregelen om de naleving te verzekeren van:

- een passend financieel verslaggevingproces;
- een passende operationele werking van de instelling;
- passende regels inzake *compliance* en integriteit van de instelling.

3.A.6. In overeenstemming met de van toepassing zijnde wetgeving lichten de personen belast met de effectieve leiding, voor zover van toepassing, minstens jaarlijks het wettelijk bestuursorgaan, de CBFA en de erkende bedrijfsrevisor in over de naleving van de interne controlevereisten zoals beschreven in de op de instelling van toepassing zijnde wetgeving. De informatieverstrekking aan de CBFA en de erkende bedrijfsrevisor gebeurt volgens de door de CBFA bepaalde modaliteiten.

3.A.7. De effectieve leiding van bepaalde instellingen onder toezicht zijn niet verplicht de werking van de interne controle op jaarlijkse basis te beoordelen en hierover verslag uit te brengen bij de erkende bedrijfsrevisoren en de CBFA. Dit is momenteel onder meer het geval voor:

- bijkantoren in België van EER kredietinstellingen, beursvennootschappen en beheervenootschappen van instellingen voor collectieve belegging;
- financiële holdings en gemengde financiële holdings naar buitenlands recht waarvoor het prudentieel toezicht door de CBFA wordt uitgeoefend, en
- gemengde financiële holdings naar Belgisch recht.

Het feit dat de effectieve leiding van deze instellingen niet verplicht is de werking van de interne controle op jaarlijkse basis te beoordelen en hierover verslag uit te brengen bij de erkende bedrijfsrevisoren en de CBFA doet geen afbreuk aan de verantwoordelijkheden van de effectieve leiding voor het naleven van de op de instellingen van toepassing zijnde wettelijke bepalingen met inbegrip van onder meer de naleving van de bepalingen waarvoor de CBFA bevoegd is.

Verantwoordelijkheden van het wettelijk bestuursorgaan (indien het bestaat) (Ref.: Par. 3.26)

3.A.8. De verantwoordelijkheid voor het toezicht op de organisatie en de werking van de interne controle, overeenkomstig de op

de instellingen van toepassing zijnde wetgeving, berust bij het wettelijk bestuursorgaan, in voorkomend geval via het auditcomité.

3.A.9. In overeenstemming met de op de instelling van toepassing zijnde wetgeving dient het wettelijk bestuursorgaan, in voorkomend geval via het auditcomité, te controleren of de instelling beantwoordt aan de in de wetgeving opgelegde interne controlevereisten, en kennis te nemen van de genomen passende maatregelen.

Beoordeling van de interne controlemaatregelen door de erkende bedrijfsrevisoren

3.A.10. De belangrijkste elementen in de beoordeling van de interne controlemaatregelen vormen het verslag van de personen belast met de effectieve leiding en de kennis verkregen en de documentatie opgesteld in het kader van de privaatrechtelijke opdracht en de controle van de periodieke staten, in het bijzonder over het systeem van interne controle over het financiële verslaggevingproces.

De beoordeling van de interne controlemaatregelen voor de betrouwbaarheid van de financiële en prudentiële verslaggeving (Ref. : Par. 3.8)

3.A.11. Deze specifieke norm herneemt, louter ter informatie, een aantal algemene bepalingen met betrekking tot de door de erkende bedrijfsrevisoren uit te voeren beoordelingen van de interne controle in het kader van, naar gelang, de controle van de jaarrekening of de certificatie van de openbaar gemaakte jaarlijkse boekhoudkundige gegevens en de controle van de periodieke staten. De controle van de jaarrekening dient te worden uitgevoerd overeenkomstig de van toepassing zijnde controlenormen. De controle van de periodieke staten dient te worden uitgevoerd overeenkomstig de bepalingen van deze specifieke norm.

3.A.12. Deze specifieke norm bepaalt met betrekking tot het beperkt nazicht en de controle van de periodieke staten onder meer dat het beperkt nazicht en de controle dienen uitgevoerd te worden overeenkomstig respectievelijk ISRE

2410 en de ISA's. Bij het bepalen van de werkzaamheden die dienen verricht te worden om een controle volgens de internationale controlestandaarden uit te voeren, leeft de erkende bedrijfsrevisor alle voor de controle relevante ISA's na met inbegrip van de in de ISA's beschreven werkzaamheden op het vlak van de kennis die de erkende bedrijfsrevisor dient te verwerven van de instelling en haar omgeving, het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang en de door de erkende bedrijfsrevisoren uit te voeren werkzaamheden in functie van de door hen gemaakte risico-inschatting.

3.A.13. De Algemene controlenormen van het IBR evenals de ISA's bepalen onder meer dat de erkende bedrijfsrevisoren in het kader van de uitvoering van een controle overeenkomstig deze standaarden:

- rekening dienen te houden met de bestaande interne controle evenals met de wet- en regelgeving die van toepassing zijn ten einde in de gegeven omstandigheden de gepaste werkzaamheden te bepalen, maar niet om een oordeel te geven omtrent de opzet en de werking van de interne controle of de naleving van de wet- en regelgeving;
- voldoende kennis dienen te verkrijgen van de instelling en haar omgeving, met inbegrip van haar interne controle om de aard en omvang van het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten in de financiële overzichten te kunnen onderkennen en in te schatten en om verdere controlewerkzaamheden op te kunnen zetten en uit te voeren;
- kennis dienen te verkrijgen over die aspecten van de interne controle die relevant zijn voor de controle;
- verdere controlewerkzaamheden dienen op te zetten en uit te voeren waarvan de aard, tijdsfasering en omvang worden gebaseerd op, en in functie staan van, het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. Hiertoe dienen de erkende bedrijfsrevisoren over te gaan tot het uitvoeren

van gegevensgerichte en/of systeemgerichte controles.

De beoordeling van de interne controlemaatregelen gericht op de beheersing van de operationele activiteiten (Ref.: Par. 3.8)

3.A.14. In aanvulling op de beoordeling van de interne controlemaatregelen voor de betrouwbaarheid van de financiële en prudentiële verslaggeving dient de erkende bedrijfsrevisor, voor zover van toepassing, ook de interne controle te beoordelen gericht op de beheersing van de operationele activiteiten. Hiervoor steunt de erkende bedrijfsrevisor onder meer op zijn geactualiseerde kennis van de openbare controleregeling die geldt voor de instelling onder toezicht.

Beoordeling van specifieke interne controlemaatregelen (Ref.: Par. 3.10)

3.A.15. De richtlijnen van de CBFA kunnen de aandacht vestigen op de beoordeling van specifieke interne controlemaatregelen. Dit is onder meer het geval bij beheervenootschappen van instellingen voor collectieve belegging waarvoor de richtlijnen van de CBFA de aandacht van de erkende bedrijfsrevisoren vestigen op de beoordeling van de specifieke interne controlemaatregelen bij deze vennootschappen zoals bepaald bij artikel 153, § 3, tweede en derde lid, §§ 5 en 6 van de wet van 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles.

De beoordeling, voor zover van toepassing, van de deugdelijkheid van de maatregelen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten (Ref.: Par. 3.11)

3.A.16. De richtlijnen van de CBFA bepalen dat de beoordeling door de erkende bedrijfsrevisor van de interne controle betreffende de beleggingsdiensten en -activiteiten onder meer een kritische beoordeling omvat van het verslag van de personen belast met de effectieve leiding, in voorkomend geval het directiecomité,

opgemaakt overeenkomstig de toepasselijke wettelijke bepalingen. De erkende bedrijfsrevisor dient te onderzoeken of het verslag weerspiegelt hoe de personen belast met de effectieve leiding te werk zijn gegaan bij het opstellen van hun verslag en of het verslag wordt ondersteund door een voldoende documentatie zoals beschreven in vereiste Par. 3.9.

3.A.17. In het kader van de beoordeling van de deugdelijkheid van de maatregelen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten winnen de erkende bedrijfsrevisoren inlichtingen in bij de effectieve leiding, in voorkomend geval het directiecomité, van de manier waarop zij te werk is gegaan bij het beoordelen van de naleving van de wettelijke voorschriften inzake de vrijwaring van de tegoeden van de cliënten in toepassing van:

- artikelen 77 (enkel voor beursvennootschappen), 77bis en 77ter van de wet van 6 april 1995;
- de op grond van deze bepalingen genomen uitvoeringsmaatregelen (koninklijk besluit van 3 juni 2007), en
- de naleving van de principes van circulaire PPB-2007-7-CPB,

alsook het evalueren van deze inlichtingen.

3.A.18. Met betrekking tot de naleving van de bepalingen van artikel 77 van de wet van 6 april 1995 dient bijzondere aandacht te worden besteed aan de naleving van:

- de beperkingen inzake het in ontvangst nemen van deposito's;
- de voorwaarden en modaliteiten waaraan de gelddeposito's moeten voldoen, evenals de voorwaarden en modaliteiten voor de beleggingen die met deze gelden worden verricht, en
- de voorwaarden en modaliteiten aangaande de organisatie, de bescherming van en informatieverstrekking aan de cliënten wat de inontvangstneming van gelden en hun belegging bij andere bemiddelaars betreft.

De beperkingen, voorwaarden en modaliteiten waaraan de beursvennootschappen moeten voldoen zijn nader bepaald in het koninklijk besluit van 3 juni 2007.

3.A.19. Met betrekking tot de naleving van de bepalingen van de artikelen 77bis en 77ter van de wet van 6 april 1995 dient bijzondere aandacht te worden besteed aan de naleving van:

- de beperkingen inzake het gebruik van financiële instrumenten die aan een cliënt toebehoren;
- de voorwaarden waaraan de door de cliënten verrichte deponeringen van financiële instrumenten moeten voldoen;
- de regels inzake de informatieverstrekking aan de cliënten wat de inontvangstneming van financiële instrumenten betreft en hun deponering bij andere bemiddelaars;
- de bepalingen inzake het bijhouden van de gegevens en rekeningen die noodzakelijk zijn om de tegoeden die voor een cliënt worden aangehouden te onderscheiden van de tegoeden die voor andere cliënten worden aangehouden, en van hun eigen tegoeden, en
- de vereisten aangaande de boekhoudkundige organisatie en de boekhoudregels voor de deponeringen van gelden bij beursvennootschappen of van financiële instrumenten bij beursvennootschappen of kredietinstellingen.

De beperkingen, voorwaarden en modaliteiten waaraan moet worden voldoen zijn nader bepaald in het koninklijk besluit van 3 juni 2007, alsook in circulaire PPB-2007-7-CPB.

3.A.20. De beoordeling van de deugdelijkheid van de maatregelen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten moet voor kredietinstellingen en beleggingsondernemingen naar Belgisch recht worden uitgevoerd op vennootschappelijke basis en voor bijkantoren in België van hoger vernoemde instellingen op territoriale basis. De draagwijdte van de beoordeling van de deugdelijkheid van de maatregelen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten is derhalve beperkter dan de beoordeling van de interne controlemaatregelen die, voor zover van toepassing, tevens slaat op de groep waarop de CBFA geconsolideerd toezicht houdt.

De beoordeling, voor zover van toepassing, van de interne controlemaatregelen tot naleving van de wetten, besluiten en reglementen die op de bijkantoren van EER instellingen van toepassing zijn en waarvoor de CBFA bevoegd is (Ref.: Par. 3.17)

3.A.21. De wet van 22 maart 1993 bepaalt onder meer dat de erkende bedrijfsrevisoren van bijkantoren in België van EER kredietinstellingen bij de CBFA verslag uitbrengen over de door de instelling getroffen interne controlemaatregelen tot naleving van de op deze instellingen van toepassing zijnde bepalingen inzake de opstelling van de periodieke staten, de openbaarmaking van bepaalde boekhoudkundige gegevens, alsook de naleving van de bepalingen inzake het monetair beleid en het beheer van het liquiditeitsrisico zoals nader toegelicht in de circulaires van de CBFA.

3.A.22. In het kader van de beoordeling van de interne controlemaatregelen is het aan te bevelen minimaal volgende procedures uit te voeren:

- het verkrijgen van voldoende kennis van de instelling en haar omgeving;
- het onderzoek van de interne controle zoals bedoeld in de Algemene controlenormen van het IBR en de ISA's;
- het nazicht van de notulen van de vergaderingen van de effectieve leiding;
- de actualisering van de kennis van de openbare controleregeling en in het bijzonder van de op de instelling van toepassing zijnde wetten, besluiten en reglementen waarvoor de CBFA bevoegd is;
- het nazicht van documenten die betrekking hebben op de van toepassing zijnde wetten, besluiten en reglementen waarvoor de CBFA bevoegd is;
- het inwinnen en evalueren van inlichtingen bij de effectieve leiding aangaande de door de instelling getroffen interne controlemaatregelen tot naleving van de van toepassing zijnde wetten, besluiten en reglementen waarvoor de CBFA bevoegd is;

Voor zover de instelling onderworpen is aan een circulaire van de CBFA die voorziet in een verslaggeving vanwege

de effectieve leiding aan de erkende bedrijfsrevisoren en de CBFA inzake de beschrijving en de beoordeling van de interne controle:

- het inwinnen en evalueren van inlichtingen bij de effectieve leiding van de manier waarop zij te werk is gegaan bij het beoordelen van de interne controlemaatregelen getroffen tot naleving van de van toepassing zijnde wetten, besluiten en reglementen waarvoor de CBFA overeenkomstig de toezichtwetten bevoegd is en het opstellen van haar verslag;
- het nazicht van de documentatie ter ondersteuning van het verslag van de effectieve leiding;
- het onderzoek van het verslag van de effectieve leiding in het licht van de kennis verworven in het kader van de privaatrechtelijke opdracht;
- nazicht of het opgestelde verslag van de effectieve leiding weerspiegelt hoe de effectieve leiding te werk is gegaan bij de uitvoering van de beoordeling van de interne controle;
- het nazicht van de naleving van de bepalingen vervat in de circulaire van de CBFA die voorziet in een verslaggeving vanwege de effectieve leiding waarbij bijzondere aandacht wordt besteed aan de gehanteerde methodologie en opgestelde documentatie ter onderbouwing van de verslaggeving.

3.A.23. Voor bijkantoren in België van EER beheervenootschappen van instellingen voor collectieve belegging die niet onder richtlijn 85/611/EEG vallen is de draagwijdte van de beoordeling identiek aan deze bij beheervenootschappen van instellingen voor collectieve belegging naar Belgisch recht.

Beoordeling van de interne controlemaatregelen bij gemengde financiële holdings naar Belgisch recht (Ref.: Par. 3.19)

3.A.24. De richtlijnen van de CBFA bepalen dat het aan te raden is concrete afspraken te maken met de effectieve leiding waarbij de effectieve leiding op vrijwillige basis een minimale *representation letter* aan de erkende bedrijfsrevisoren bezorgt om

hen in staat te stellen de gevraagde beoordelingen te maken.

3.A.25. De richtlijnen van de CBFA bevatten een overzicht van procedures die de erkende bedrijfsrevisoren op groepsniveau dienen uit te voeren in het kader van de beoordeling van het passend karakter van de risicobeheer- en interne controleprocedures en de administratieve en boekhoudkundige organisatie.

Kritische analyse, voor zover van toepassing, van het verslag van de effectieve leiding (Ref.: Par. 3.9)

Het verslag van de effectieve leiding

3.A.26. De CBFA heeft circulaires uitgebracht die de modaliteiten inzake de beoordeling van het interne controlesysteem door de effectieve leiding alsmede de verslaggeving inzake de beoordeling van het interne controlesysteem vastleggen.

3.A.27. De beoordeling en verslaggeving inzake het interne controlesysteem dient te geschieden op zowel vennootschappelijke als op geconsolideerde basis. De circulaires van de CBFA inzake de beoordeling van het interne controlesysteem voorzien echter de mogelijkheid dat in welbepaalde gevallen het verslag van de gereguleerde onderneming deel uitmaakt van het verslag op geconsolideerde of subgeconsolideerde basis op voorwaarde dat de relevante aspecten van de gereguleerde onderneming in het geconsolideerde verslag op herkenbare wijze zijn overgenomen. Deze werkwijze doet echter geen afbreuk aan de verantwoordelijkheid van de gereguleerde onderneming voor de naleving van de wettelijke verplichtingen, daarin begrepen de rapportering aan haar wettelijk bestuursorgaan.

Inhoudelijke vereisten voor het verslag van de effectieve leiding

3.A.28. Het verslag van de effectieve leiding bevat:

- een beschrijvend gedeelte;
- een gedeelte met een beoordeling;
- een overzicht van de genomen maatregelen.

3.A.29. De effectieve leiding dient een beknopte beschrijving te geven van:

- de methodiek die gebruikt wordt om de interne controle te evalueren;
 - de interne controlemaatregelen die gericht zijn op de betrouwbaarheid van het financieel verslaggevingproces (jaarrekening en prudentiële rapportering);
 - de operationele werking, de activiteiten, en de significante interne controleprocessen van de instelling;
 - het algemene risicobeheer van de instelling waarbij verwezen kan worden naar de bestaande consulteerbare beschrijvingsdocumenten (permanent dossier);
 - de specifieke *compliance*domeinen met betrekking tot de integriteit van de instelling en de bescherming van cliënten.
- 3.A.30. De effectieve leiding dient een beoordeling te maken over de passendheid en de werking van de bestaande interne controle. Deze beoordeling die neerkomt op een *self assessment* slaat op de domeinen aangegeven in de circulaire van de CBFA, zoals onder meer:
- het financieel verslaggevingproces (jaarrekening en prudentiële rapportering);
 - de operationele werking;
 - de activiteiten, en
 - de significante interne controleprocessen van de instelling.
- 3.A.31. De beoordeling van het interne controlesysteem door de effectieve leiding gebeurt op basis van een algemeen aanvaarde methodiek en op basis van de documentatie die in het kader van dit proces wordt aangelegd. De beoordeling van de interne controlemaatregelen zal tevens kunnen steunen op de inhoud van de verschillende organisatorische circulaire van de CBFA die de CBFA heeft uitgewerkt alsmede op de referentiedocumenten die door internationale prudentiële fora werden uitgevaardigd.
- 3.A.32. Met algemeen aanvaarde methodiek wordt een methodiek bedoeld die gebaseerd is op internationaal of nationaal aanvaarde modellen (zoals het COSO raamwerk) inzake interne controle. Het verslag van de effectieve leiding dient duidelijk aan te geven welk model de instelling gehanteerd heeft bij de beoordeling van het interne controlesysteem.
- 3.A.33. De verslaggeving van de effectieve leiding aan de CBFA en de erkende bedrijfsrevisor heeft als doelstelling:
- de naleving door de instelling van de diverse wettelijke en/of reglementaire organisatorische regels en beschermingsregels te kunnen nagaan;
 - een overzicht te krijgen van de passende maatregelen die de effectieve leiding heeft genomen om aan deze vereisten te beantwoorden.
- De verslaggeving dient aan te sluiten bij het geheel van de bestaande prudentiële acties en verwachtingen zoals gedefinieerd in de circulaire van de CBFA.
- 3.A.34. Voor instellingen naar Belgisch recht met bijkantoren in het buitenland of dochterondernemingen dient verslag van de effectieve leiding ook deze bijkantoren en dochterondernemingen van materieel belang te bestrijken. Bijgevolg zal het verslag van de erkende bedrijfsrevisor deze activiteiten eveneens bestrijken. Daartoe kan de erkende bedrijfsrevisor hetzij deze bijkantoren of dochterondernemingen zelf bezoeken, hetzij steunen op zijn beoordeling van de gedetailleerde rapportering vanwege de (erkende) bedrijfsrevisoren (of gelijkaardige in het buitenland) die bij deze bijkantoren of dochterondernemingen een gelijkaardige functie uitoefenen.
- Beoordeling van de door de effectieve leiding gehanteerde methodiek voor de beoordeling van de interne controle*
- 3.A.35. De erkende bedrijfsrevisoren beoordelen op een kritische wijze de door de effectieve leiding gehanteerde methodiek. In dat kader worden onderstaande elementen in overweging genomen.
- 3.A.36. De keuze en goedkeuring van de methodiek en plan van implementatie door de effectieve leiding en, indien het bestaat, het wettelijk bestuursorgaan (in voorkomend geval via het auditcomité).
- 3.A.37. De mate waarin de effectieve leiding en, indien het bestaat, het wettelijk bestuursorgaan (in voorkomend geval via het auditcomité) heeft nagegaan of de

gehanteerde methodiek gebaseerd is op internationaal of nationaal aanvaarde modellen (zoals het COSO raamwerk) inzake interne controle, de methodiek voldoende onderbouwd is en op consistente wijze werd toegepast.

3.A.38. De mate waarin de methodiek toelaat een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen omtrent:

- het geordende verloop en het voorzichtige karakter van de bedrijfsvoering gebruikmakend van afgelijnde doelstellingen;
- het economisch en efficiënt gebruik van ingezette middelen;
- het gekend zijn van de risico's en de afdoende beheersing ervan ter bescherming van het vermogen;
- de integriteit en betrouwbaarheid van de financiële en beheersinformatie, en
- de naleving van de wetten en reglementen alsmede de algemene beleidslijnen, plannen en interne voorschriften.

3.A.39. De mate waarin de methodiek volgende of vergelijkbare controlecomponenten hanteert met name:

- interne omgeving;
- bepaling van de doelstellingen;
- identificatie van de gebeurtenissen (kansen/risico's) die een positieve of negatieve invloed kunnen hebben op het behalen van de doelstellingen;
- de risico-inschatting of de beoordeling van de geïdentificeerde risico's;
- de risicobeantwoording om risico's te vermijden, te aanvaarden, te delen of te verminderen;
- beheersingsmaatregelen;
- informatie en communicatie, en
- monitoring.

3.A.40. De vaststelling van de organisatiedoelstellingen op verschillende niveaus in de instelling en hun onderlinge samenhang. De mate waarin de risicobeoordeling alle risico's identificeert en analyseert die het realiseren van de doelstellingen van de interne controle in de weg kunnen staan en als basis voor het bepalen van de wijze waarop deze risico's beheerst worden.

3.A.41. De mate waarin de methodiek aandacht besteedt aan de naleving door de instelling van de vooropgestelde criteria

waaraan het interne controlesysteem dient te beantwoorden zoals nader bepaald in de van toepassing zijnde regelgeving, circulaires en documenten van internationale fora. Dit veronderstelt een inventarisatie door de instelling van alle belangrijk geachte interne controlevereisten waaraan zij dient te voldoen.

3.A.42. De wijze waarop de aspecten van interne controle die van belang zijn geïdentificeerd worden.

Andere in overweging te nemen elementen bij de kritische analyse van het verslag van de effectieve leiding

3.A.43. Andere elementen dan deze die betrekking hebben op de methodiek en het verslag die door de erkende bedrijfsrevisoren in aanmerking kunnen genomen worden in het kader van de kritische analyse van het verslag zijn hieronder opgenomen:

- de mate waarin de activiteiten van interne controle gedocumenteerd zijn en aantoonbaar geëvalueerd;
- de mate waarin gebruik wordt gemaakt van een documentatiestandaard en documentatiehulpmiddelen, alsook het bestaan van beheer- en *change-management*processen ten behoeve van het onderhoud van de documentatie;
- de mate waarin volgende aspecten aanwezig zijn in de documentatie:
 - organisatieonderdelen en bedrijfsprocessen;
 - verantwoordelijken en ondersteunende informatiesystemen;
 - de proces- en controledoelstellingen;
 - de (inherente) risico's van de doelstellingen;
 - interne controleactiviteiten die de risico's afdekken;
- de wijze waarop het toepassingsgebied werd bepaald – welke activiteiten, afdelingen, dochterondernemingen werden in het toepassingsgebied meegenomen. Om tot een gefundeerd toepassingsgebied te komen dient de instelling een (strategische) analyse uit te voeren van de totale organisatie. Hierbij dient er naast materialiteit

- in relatie tot de financiële verantwoording, onder meer aandacht zijn voor:
- externe en interne factoren;
 - kritieke bedrijfsprocessen;
 - de mate van homogeniteit tussen organisatieonderdelen en de mate van (de)centralisatie;
 - de wet- en regelgeving, en
 - de fraudegevoeligheid.

De uiteindelijke beslissing over het toepassingsgebied dient worden vastgelegd en in voldoende mate onderbouwd.

- het bestaan van richtlijnen over de uitvoering van de controleactiviteiten en het vastleggen van bewijsmateriaal van de controleactiviteiten;
- de wijze waarop de vastgestelde tekortkomingen worden geëscaleerd;
- de mate waarin de gehanteerde aanpak van de beoordeling de volledigheid van de risicoanalyse waarborgt;
- de mate waarin voor iedere aangetroffen tekortkoming beoordeeld werd in hoeverre deze het realiseren van de gestelde doelstelling beïnvloed;
- het bestaan van een geformaliseerd proces voor het toetsen van de werking van de interne controle en de wijze waarop de effectieve leiding bij dit proces is betrokken.

Toetsing van de maatregelen van interne controle (Ref.: Par. 3.13)

3.A.44. In het kader van de kritische analyse van het verslag van de effectieve leiding, voor zover van toepassing, en de uitvoering van de in de richtlijnen van de CBFA opgesomde procedures dienen de erkende bedrijfsrevisoren de maatregelen van interne controle te toetsen aan de voor het prudentieel toezicht belangrijk geachte organisatievereisten opgenomen in de documenten van de CBFA en van de internationale fora waarvan de CBFA lid is. De CBFA is onder meer lid van het Baselcomité voor het banktoezicht, het Comité van Europese Banktoezichthouders en zijn rechtsopvolger de Europese Autoriteit voor Banken, en het Comité van Europese Toezichthouders op Verzekeringen en Bedrijfspensioenen en zijn rechtsopvolger, de Europese Autori-

teit voor Verzekeringen en Bedrijfspensioenen. De erkende bedrijfsrevisoren kunnen zich hierbij steunen, voor zover van toepassing, op het referentiekader dat bij de richtlijnen van de CBFA is gevoegd evenals op de door de instelling opgestelde documentatie ter onderbouwing van het verslag van de effectieve leiding, alsook op de kennis die zij hebben opgedaan in het kader van hun privaatrechtelijke opdracht.

3.A.45. De door de erkende bedrijfsrevisoren uit te voeren toetsing of de instelling de prudentieel belangrijk geachte organisatievereisten naleeft gebeurt door het opvragen bij de effectieve leiding en de evaluatie met haar van de documenten aangaande opzet van de maatregelen en niet de naleving ervan tenzij de naleving moet worden nagegaan in het kader van de controle van de jaarrekening en de periodieke staten. Het opvragen en evalueren van documenten laat de erkende bedrijfsrevisoren toe na te gaan, voor zover van toepassing, dat de interne controlemaatregelen en -activiteiten zoals beschreven in de verslaggeving vanwege de effectieve leiding overeenstemmen met hetgeen de erkende bedrijfsrevisoren zelf hebben kunnen vaststellen.

3.A.46. Onder prudentieel belangrijk geachte organisatievereisten worden verstaan de organisatievereisten opgenomen in de openbare controleregeling met betrekking tot de opstelling van de periodieke staten en de beheersing van die risico's verbonden aan de operationele activiteiten waarvan de niet-naleving een materiële invloed kan hebben op de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving, de financiële positie en de continuïteit van de instelling.

Verslaggeving van de erkende bedrijfsrevisoren naar aanleiding van de beoordeling van de interne controlemaatregelen (Ref.: Par. 3.23 – 3.26)

3.A.47. De rapportering van bevindingen in het kader van de beoordeling van de interne controlemaatregelen doet geen afbreuk aan de verplichting van de erkende bedrijfsrevisoren op eigen initiatief verslag uit te brengen van bepaalde beslis-

singen, feiten of ontwikkelingen van zodra zij hiervan kennis hebben (zie "signaalfunctie").

3.A.48. Enkel bevindingen die naar het oordeel van de erkende bedrijfsrevisor relevant worden geacht bij het uitoefenen van het prudentieel toezicht dienen aan de CBFA te worden medegedeeld. Relevante bevindingen betreffen uitsluitend die aangelegenheden die als resultaat van de uitvoering van de vereiste werkzaamheden ter kennis van de erkende bedrijfsrevisoren zijn gekomen.

3.A.49. Onder meer volgende bevindingen kunnen relevant zijn in het kader van het toezicht door de CBFA:

- niet naleving van de bepalingen vervat in de circulaire inzake de verslaggeving van de effectieve leiding aangaande de beoordeling van het interne controlesysteem;
- opmerkingen en aanbevelingen met betrekking tot de door de instelling gebruikte methodiek voor de beoordeling van het interne controlesysteem en de in dit verband opgestelde documentatie. Deze opmerkingen kunnen betrekking hebben op, onder meer, het niet voldoen van de methodiek;
- opmerkingen met betrekking tot de toepassing van de door de instelling geselecteerde of ontwikkelde methodiek. Deze opmerkingen kunnen betrekking hebben op:
 - de implementatie van de methodiek;
 - planning en toepassingsgebied van de beoordeling;
 - standaardisatie op het punt van de documentatie;
 - documentatie van de controleactiviteiten;
 - koppeling van processen met risico's en controleactiviteiten;
 - de kennis van de processen; beoordeling opzet en goede werking;
 - identificatie en herstel vastgestelde tekortkomingen;
 - het toetsen van de werking van de interne controle;
 - betrokkenheid van de effectieve leiding, het wettelijk bestuursorgaan en het auditcomité voor zover van toepassing, ...
- opmerkingen met betrekking tot de inhoud van de verslaggeving. Deze opmerkingen kunnen betrekking hebben op:
 - de voorstelling in de verslaggeving van de gehanteerde methodiek;
 - de geïdentificeerde risico's en opgezette controlemaatregelen;
 - de geïdentificeerde tekortkomingen in de interne controle;
 - de getroffen maatregelen; de opvolging van eerder vastgestelde tekortkomingen;
 - inconsistenties met rapporteringen uitgebracht door interne audit, *risk management* en *compliance*, alsook met de ontvangen rapporteringen van de auditors van de voor de controle relevante bijkantoren en dochterondernemingen;
- tekortkomingen in de interne controle ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten;
- tekortkomingen in de interne controle ter naleving van het op de bijkantoren in België van toepassing zijnde wettelijk kader waarvoor de CBFA bevoegd is;
- andere, naar het oordeel van de erkende bedrijfsrevisor, relevante bevindingen.

Beperkingen in de uitvoering van de beoordeling van de interne controle (Ref.: Par. 3.26)

3.A.50. De richtlijnen van de CBFA maken melding van een aantal specifieke beperkingen in de uitvoering van de beoordeling van de interne controle voor prudentiele doeleinden. Zo worden de erkende bedrijfsrevisoren, voor zover van toepassing, niet geacht de interne controlemaatregelen te beoordelen die de instellingen getroffen hebben in het kader van de naleving van de erkenningsvoorwaarden van de interne modellen zoals bepaald in de op de instelling van toepassing zijnde eigenvermogensreglementering daar zowel de erkenning van de modellen als de naleving van de erkenningsvoorwaarden voor prudentiële doeleinden tot de verantwoordelijkheid behoren van de CBFA.

- 3.A.51. Het feit dat de CBFA voor doeleinden van prudentieel toezicht bepaalde aspecten rechtstreeks opvolgt ontslaat de erkende bedrijfsrevisoren niet van hun verplichting de controle van de (geconsolideerde) jaarrekening en de (geconsolideerde) periodieke staten uit te voeren overeenkomstig de van toepassing zijnde controlenormen.
- 3.A.52. De erkende bedrijfsrevisoren dienen niet de effectiviteit (doorlopend goede werking) van de interne controle te beoordelen tenzij de controlenormen die van toepassing zijn in het kader van de uitvoering van:
- de privaatrechtelijke opdracht;
 - het beperkt nazicht van de periodieke staten per einde halfjaar, en
 - de controle van de periodieke staten per einde boekjaar dit vereisen.
- 3.A.53. Voor bijkantoren in België van EER instellingen beperkt de beoordeling, voor zover van toepassing, zich tot de beoordeling van de maatregelen getroffen ter naleving van het van toepassing zijnde wettelijk kader waarvoor de CBFA bevoegd is.
- 3.A.54. Voor bijkantoren van niet-EER instellingen beoordelen de erkende bedrijfsrevisoren de interne controlemaatregelen op basis van wat beschikbaar is bij het bijkantoor indien de erkende bedrijfsrevisor geen toegang heeft tot alle betrokken personen en/of documenten. De erkende bedrijfsrevisor deelt de CBFA de beperking en de aard ervan mee.
- 3.A.55. De bevindingen gelden niet zonder meer na de datum waarop de beoordelingen werden uitgevoerd door de erkende bedrijfsrevisoren. Bovendien geldt het verslag van de erkende bedrijfsrevisor enkel voor de periode die in het verslag van de effectieve leiding beoordeeld wordt.

Verslaggeving (Ref.: Par. 3.26)

- 3.A.56. Bijlage C bij deze specifieke norm bevat diverse voorbeelden van verslagen ingevolge de beoordeling van de interne controlemaatregelen. Bij de opstelling van de verslagen werd rekening gehouden met de voorschriften vervat in de specifieke norm en de richtlijnen van de CBFA.

Signaalfunctie

Oprichting

- 4.1 Verschillende toezichtwetten bepalen dat de erkende bedrijfsrevisoren, in het kader van hun opdracht bij een instelling onder toezicht of een met de instelling verbonden onderneming; op eigen initiatief verslag uitbrengen bij de CBFA van:
- beslissingen, feiten of ontwikkelingen die de positie van de instellingen financieel of op het vlak van haar administratieve en boekhoudkundige organisatie of van haar interne controle, op betekenisvolle wijze kunnen beïnvloeden;
 - beslissingen of feiten die kunnen wijzen op een overtreding van het wetboek van vennootschappen, de statuten, de toepasbare toezichtwet en de ter uitvoering ervan genomen besluiten en reglementen;
 - andere beslissingen of feiten die kunnen leiden tot een weigering van de certificering van, naar gelang, de jaarrekening of de openbaar gemaakte jaarlijkse boekhoudkundige gegevens of tot het formuleren van een voorbehoud.
- 4.2. Het is in dit kader belangrijk op te merken dat tegen een erkende commissaris die ter goeder trouw informatie heeft verstrekt aan de CBFA, geen burgerrechtelijke, strafrechtelijke of tuchtrechtelijke vorderingen kunnen worden ingesteld, noch professionele sancties worden uitgesproken.
- 4.3. De CBFA heeft de draagwijdte van de signaalfunctie nader omschreven in haar richtlijnen.

Vereisten inzake de organisatie van de signaalfunctie (Ref.: Par. 4.A.1 – 4.A.5)

- 4.4. De erkende bedrijfsrevisoren dienen hun medewerkingsopdracht uit te bouwen vanuit een preventieperspectief, niet enkel op korte termijn (voor de certificering van de jaarrekening of de openbaar gemaakte jaarlijkse boekhoudkundige gegevens) maar ook op middellange en lange termijn (doelstelling van het prudentieel toezicht).

Vereisten voor het verslag (Ref.: Par.4.A.6 – 4.A.8)

- 4.5. De erkende bedrijfsrevisoren dienen op eigen initiatief aan de CBFA alle informatie

te bezorgen die, prudentieel gezien, relevant is en/of op grond waarvan eventueel een snel optreden van de CBFA vereist is, en waarvan zij kennis hebben gekregen tijdens de uitoefening van hun opdracht, zonder te wachten tot hun halfjaarlijkse of jaarlijkse periodieke rapportering.

- 4.6. De mededeling aan de CBFA dient spontaan te gebeuren, hetzij schriftelijk, hetzij mondeling. De mededeling verwijst expliciet naar de vastgestelde of potentiële problemen en, indien mogelijk, de oorzaken daarvan en de gemotiveerde visie van de erkende bedrijfsrevisor ter zake.
- 4.7. De erkende bedrijfsrevisoren dienen, overeenkomstig de toezichtwetten en de richtlijnen van de CBFA, kopieën te bezorgen aan de CBFA van de mededelingen aan de effectieve leiding, die betrekking hebben op zaken die, naar het oordeel van de erkende bedrijfsrevisor relevant zijn voor de uitoefening van het prudentieel toezicht.

Toepassingsgerichte aanwijzingen en overige verklarende informatie

Organisatie signaalfunctie (Ref.: Par. 4.4 en 4.5)

- 4.A.1. Om de uitvoering van de signaalfunctie te vergemakkelijken nemen de erkende bedrijfsrevisoren, op periodieke basis kennis van de volgende documenten:
- notulen van de vergaderingen van het auditcomité, de raad van bestuur, voor zover beide bestaan, de effectieve leiding en van de andere comités die de erkende bedrijfsrevisor als relevant beschouwt in het kader van zijn opdracht, en
 - verslagen van de interne audit van de instelling (of van de groep waartoe de instelling behoort), evenals van de verslagen van de *compliance officer* en de *risk manager*.
- 4.A.2. De erkende bedrijfsrevisoren dienen in hun instructies aan de auditors van de dochtermaatschappijen en bijkantoren, voor zover deze dochterondernemingen en bijkantoren opgenomen zijn in de perimeter in het kader van de controle van de geconsolideerde jaarrekening en het beperkt nazicht en controle van de gecon-

solideerde periodieke staten, te wijzen op de belangrijkheid van een proactieve mededeling door deze auditors van de elementen die vatbaar zijn voor mededeling aan de CBFA in het kader van de uitoefening van de signaalfunctie.

- 4.A.3. Omwille van een goede communicatie en om te voorkomen dat belangrijke elementen niet tijdig aan de CBFA worden medegedeeld is het aan te bevelen dat de effectieve leiding van de instellingen onder toezicht op eigen initiatief de elementen die in de toezichtwetten en de richtlijnen van de CBFA worden beoogd, aan de CBFA en de erkende bedrijfsrevisoren mededelen. Deze werkwijze houdt in dat de erkende bedrijfsrevisoren niet gehouden zijn elementen aan de CBFA te rapporteren waarvan zij weten dat de CBFA reeds op de hoogte werd gebracht door de instelling.
- 4.A.4. Het is belangrijk te verduidelijken dat voorgaande werkwijze de verantwoordelijkheden van de erkende bedrijfsrevisoren inzake de uitoefening van de signaalfunctie niet beperkt. Bijgevolg moeten de erkende bedrijfsrevisoren onmiddellijk nadat zij kennis krijgen van betekenisvolle elementen, die de effectieve leiding nog niet aan de CBFA heeft medegedeeld, de effectieve leiding verzoeken het element zonder uitstel mede te delen. Bij gebrek aan een onmiddellijke reactie van de effectieve leiding zullen de erkende bedrijfsrevisoren de CBFA zelf onmiddellijk informeren.
- 4.A.5. De praktische modaliteiten in verband met de tussenkomst van de effectieve leiding kunnen het voorwerp zijn van bilaterale overeenkomsten tussen de instelling en de erkende bedrijfsrevisor. Het is aanbevolen de verantwoordelijkheden en de praktische modaliteiten ter zake nauwkeurig te omschrijven in de opdrachtbrief (*"engagement letter"*) en in de directieverklaring. De erkende bedrijfsrevisoren zullen bovendien, om de normen inzake werkdoSSIERS na te leven, kopieën van de mededelingen aan de CBFA verkrijgen van de instelling en bewaren in hun documentatie. In geval van mondelinge mededeling vraagt de erkende bedrijfsrevisor een schriftelijke bevestiging van de mededeling aan de CBFA en bezorgt deze aan de CBFA.

Rapportering aan de CBFA (Ref.: Par. 4.6 en 4.7)

- 4.A.6. De richtlijnen van de CBFA vermelden een aantal aspecten die dienen te worden gemeld aan de CBFA. Bij grote problemen verdient het aanbeveling dat de erkende bedrijfsrevisoren eerst een mondelinge mededeling verrichten, onmiddellijk gevolgd door een schriftelijke bevestiging. De snelheid van de mededeling is van cruciaal belang.
- 4.A.7. De erkende bedrijfsrevisoren beoordelen de relevantie van de mededeling in het licht van de van toepassing zijnde toezichtwet, de richtlijnen van de CBFA, hun kennis van de instelling waar zij in functie zijn en hun kennis van het prudentieel toezicht.
- 4.A.8. Inzake mededeling en de praktische aspecten die ermee verbonden zijn, worden volgende preciseringen aangebracht:
- de mededeling betreft de elementen die als betekenisvol of relatief belangrijk beschouwd worden vanuit prudentieel oogpunt. Deze mededeling zal dienen te gebeuren, zelfs wanneer de instelling de beslissing getroffen heeft om correctieve maatregelen te nemen waarvan de uitwerking slechts later effect zal hebben;
 - wanneer de erkende bedrijfsrevisoren informatie ter kennis van de CBFA brengen, overwegen zij of het opportuun is de instelling hierover in te lichten;
 - de mededelingen van de erkende bedrijfsrevisoren dienen niet beperkt te blijven tot het doorzenden van informatie. Zij dienen eveneens, in de mate van het mogelijke, een uitvoerige beoordeling van de betrokken elementen te omvatten. Het is echter belangrijk er aan te herinneren dat de snelheid van de mededelingen te verkiezen is boven hun juistheid en volledigheid;
 - de beslissingen, feiten of ontwikkelingen waarvan de CBFA reeds kennis heeft, dienen haar in het kader van de signaalfunctie niet te worden medegedeeld door de erkende bedrijfsrevisoren, behalve wanneer betekenisvolle ontwikkelingen ter kennis zijn gekomen van de erkende bedrijfsrevisoren tijdens de uitvoering van hun werkzaamheden. Voorzichtigheidshalve, en indien blijkt dat de CBFA mogelijkwijze niet geïnformeerd werd, moeten de erkende bedrijfsrevisoren tot mededeling overgaan.

Bijkomend aan de CBFA te verstrekken informatie

Opdracht

5.1. De richtlijnen van de CBFA bepalen dat de erkende bedrijfsrevisoren in aanvulling op hun verslagen volgende bijkomende informatie aan de CBFA dienen te verstrekken:

- de namen en kwalificatie/ervaring van de medewerkers in België die de opdracht hebben uitgevoerd;
- de naam en contactgegevens van de persoon die verantwoordelijk is voor de kwaliteit binnen de vennootschap waartoe de commissaris behoort (toepassing van ISQC 1 of ander vergelijkbaar referentiekader);
- de gehanteerde materialiteitsdrempels;
- alle aanbevelingen en gedetailleerde bevindingen van de commissaris aan de effectieve leiding, in voorkomend geval, het directiecomité;
- de vastgestelde lacunes voor zover die niet werden vermeld in de aanbevelingen van de commissaris aan de effectieve leiding, in voorkomend geval, het directiecomité.

Vereisten inzake verstrekking bijkomende informatie

5.2. De bijkomende informatie dient duidelijk te worden afgescheiden van het besluit van de erkende bedrijfsrevisor en wijzigt dit niet.

5.3. De informatie aangaande:

- de namen en kwalificatie/ervaring van de medewerkers in België die de opdracht hebben uitgevoerd;
- de naam en contactgegevens van de persoon die verantwoordelijk is voor de kwaliteit binnen de vennootschap waartoe de commissaris behoort (toepassing van ISQC 1 of ander vergelijkbaar referentiekader);
- de gehanteerde materialiteitsdrempels,

dient aan de CBFA te worden verstrekt voor de aanvang van betekenisvolle werkzaamheden. Deze informatie dient te worden geactualiseerd indien er zich belangrijke wijzigingen voordoen in de samenstelling van het controleteam of bij wijziging van de naam of contactgegevens van de persoon die verantwoordelijk is voor de kwaliteit binnen de vennootschap.

5.4. De aanbevelingen en gedetailleerde bevindingen van de commissaris aan de effectieve leiding dienen gelijktijdig aan de CBFA worden overgemaakt. De internationale controlenormen voorzien dat de erkende bedrijfsrevisoren alle vastgestelde lacunes die, naar hun oordeel, relevant zijn in het kader van de *governance* van de instelling aan haar effectieve leiding dienen te communiceren.

Bijlage A

Verlag over de halfjaarlijkse periodieke staten⁴

Verlag aan de CBFA overeenkomstig artikel xxxx van (“de wet” of “het koninklijk besluit”, naar gelang) van DD/MM/JJJJ over de halfjaarlijkse periodieke staten van (identificatie van de instelling) afgesloten op DD/MM/JJJJ

Opdracht

Wij hebben een beperkt nazicht uitgevoerd van de halfjaarlijkse periodieke staten afgesloten op DD/MM/JJJJ, van (*identificatie van de instelling*), opgesteld overeenkomstig de richtlijnen van de CBFA, met een balanstotaal van EUR xxxx en waarvan de tussentijdse resultatenrekening afsluit met een winst (*“verlies”, naar gelang*) van EUR xxxx.

Toe te voegen indien de instelling gebruik maakt van interne modellen voor de berekening van het reglementair vereiste eigen vermogen:

Onze opdracht omvat evenwel niet de interne modellen voor de berekening van het reglementair vereiste eigen vermogen en de modellen waarvan de resultaten gebruikt worden als input voor de berekening van het reglementair vereiste eigen vermogen waarvoor de CBFA geen rapportering vereist van de erkende bedrijfsrevisoren. Zowel de erkenning van de modellen als het toezicht op de naleving van de erkenningsvoorwaarden worden voor prudentiële doeleinden rechtstreeks door de CBFA opgevolgd.

Het opstellen van de periodieke staten in overeenstemming met de geldende richtlijnen van de CBFA valt onder de verantwoordelijkheid van (*“de effectieve leiding” of “het directiecomité” naar gelang*). Het is onze verantwoordelijkheid verslag uit te brengen bij de CBFA over de resultaten van ons beperkt nazicht.

Reikwijdte van het beperkt nazicht (beoordeling)

Wij hebben het beperkt nazicht uitgevoerd volgens de specifieke norm inzake de medewerking van de erkende bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht. Deze norm vereist dat het beperkt nazicht van de halfjaarlijkse periodieke staten uitgevoerd wordt overeenkomstig ISRE 2410 - *“Beoordeling van tussentijdse financiële informatie uitgevoerd door de onafhankelijke auditor van de entiteit”* en de richtlijnen van de CBFA aan de erkende commissarissen. De uitvoering van een beperkt nazicht bestaat uit het zoeken om inlichtingen, in hoofdzaak bij de voor

financiën en administratie verantwoordelijke personen, alsmede het uitvoeren van cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden. De reikwijdte van een beperkt nazicht is aanzienlijk geringer dan die van een overeenkomstig de Internationale Controlestandaarden uitgevoerde controle. Om die reden stelt het beperkt nazicht ons niet in staat de redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat wij kennis zullen krijgen van alle aangelegenheden van materieel belang die naar aanleiding van een controle mogelijk worden onderkend. Bijgevolg brengen wij geen controleoordeel tot uitdrukking.

Conclusie

Conclusie indien de instelling geen gebruik maakt van interne modellen voor de berekening van het reglementair vereiste eigen vermogen

Wij hebben, op basis van het door ons uitgevoerde beperkt nazicht, geen kennis van feiten waaruit zou blijken dat de periodieke staten van (identificatie van de rapporterende instelling) afgesloten op DD/MM/JJJJ niet in alle materieel belangrijke opzichten opgesteld werden volgens de geldende richtlijnen van de CBFA.

Conclusie indien de instelling gebruik maakt van interne modellen voor de berekening van het reglementair vereiste eigen vermogen

Wij hebben, op basis van het door ons uitgevoerde beperkt nazicht en onder voorbehoud van de beperkingen in de opdracht met betrekking tot de interne modellen waarvoor de CBFA voor prudentiële doeleinden geen rapportering vereist van de erkende bedrijfsrevisoren, geen kennis van feiten waaruit zou blijken dat de periodieke staten van (identificatie van de rapporterende instelling) afgesloten op DD/MM/JJJJ niet in alle materieel belangrijke opzichten opgesteld werden volgens de richtlijnen van de CBFA.

⁴ Het modelverslag kan tevens als basis worden gebruikt in het kader van de verslaggeving aan de CBFA over de geconsolideerde periodieke staten.

Bijkomende bevestigingen

Op basis van onze werkzaamheden bevestigen wij bovendien dat:

- de periodieke staten afgesloten op DD/MM/JJJJ, voor wat de boekhoudkundige gegevens betreft, in alle materieel belangrijke opzichten in overeenstemming zijn met de boekhouding en de inventarissen, inzake volledigheid, dit is alle gegevens bevatten uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten werden opgesteld, en juistheid, dit is de gegevens correct weergeven uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten worden opgesteld;
- wij geen kennis hebben van feiten waaruit zou blijken dat de periodieke staten afgesloten op DD/MM/JJJJ niet opgesteld werden met toepassing van de boeking- en waardeeringsregels voor de opstelling van de jaarrekening met betrekking tot het boekjaar afgesloten per DD/MM/JJJJ-1.

[te vervolledigen voor zover de richtlijnen van de CBFA voorzien dat bijkomende bevestigingen tot uitdrukking dienen gebracht te worden]⁵

Verspreiding van het verslag

Voorliggende rapportering kadert in de medewerkingsopdracht van de erkende bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht van de CBFA en mag voor geen andere doeleinden worden gebruikt. Een kopie van de rapportering wordt overgemaakt aan (*“de effectieve leiding”, “het directiecomité”, “de bestuurders” of “het auditcomité”, naar gelang*). Wij wijzen er op dat deze rapportage niet (geheel of gedeeltelijk) aan derden mag worden verspreid zonder onze uitdrukkelijke voorafgaande toestemming.

Naam van de erkende bedrijfsrevisor

Adres

Datum

5 Dit is onder meer het geval voor: kredietinstellingen, beursvennootschappen, vereffeninginstellingen en met vereffeninginstellingen gelijkgestelde instellingen, financiële holdings, beheervenootschappen van ICB's en gemengde financiële holdings.

Bijlage B

Verlag over de periodieke staten per einde boekjaar⁶

Verlag aan de CBFA overeenkomstig artikel xxxx van (“de wet” of “het koninklijk besluit”, naar gelang) van DD/MM/JJJJ over de periodieke staten van (identificatie van de instelling) afgesloten op DD/MM/JJJJ (datum einde boekjaar)

Opdracht

Wij hebben de controle uitgevoerd van de periodieke staten afgesloten op DD/MM/JJJJ, van (*identificatie van de instelling*), opgesteld overeenkomstig de richtlijnen van de CBFA, met een balanstotaal van EUR xxxx en waarvan de resultatenrekening afsluit met een winst (*“verlies”, naar gelang*) van het boekjaar van EUR xxxx.

Toe te voegen indien de instelling gebruik maakt van interne modellen voor de berekening van het reglementair vereiste eigen vermogen

Onze opdracht omvat evenwel niet de interne modellen voor de berekening van het reglementair vereiste eigen vermogen en de modellen waarvan de resultaten gebruikt worden als input voor de berekening van het reglementair vereiste eigen vermogen waarvoor de CBFA geen rapportering vereist van de erkende bedrijfsrevisoren. Zowel de erkenning van de modellen als het toezicht op de naleving van de erkenningsvoorwaarden worden voor prudentiële doeleinden rechtstreeks door de CBFA opgevolgd.

Het opstellen van de periodieke staten in overeenstemming met de geldende richtlijnen van de CBFA valt onder de verantwoordelijkheid van (*“de effectieve leiding” of “het directiecomité” naar gelang*). Het is onze verantwoordelijkheid verslag uit te brengen bij de CBFA over de resultaten van onze controle.

Werkzaamheden

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de specifieke norm inzake de medewerking van de erkende bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht. Deze norm vereist dat de controle van de periodieke staten per einde jaar uitgevoerd wordt volgens de Internationale Controlestandaarden en de richtlijnen van de CBFA aan de erkende commissarissen. Deze standaarden en richtlijnen vereisen dat wij de controle plannen en uitvoeren zodat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen dat de periodieke staten geen afwijkingen van materieel belang bevatten, dat zij in overeenstemming zijn met

de boekhouding en de inventarissen en opgesteld werden met toepassing van de boekingen en waarderingsregels voor de opstelling van de jaarrekening met betrekking tot het boekjaar afgesloten per DD/MM/JJJJ. Een controle omvat het onderzoeken, door middel van toetsing, van de informatie ter onderbouwing van de in de periodieke staten opgenomen bedragen en toelichtingen. Tevens omvat een controle een evaluatie van de door de leiding van de instelling gebruikte principes inzake administratieve verwerking en van de door de leiding gemaakte significante schattingen, alsmede van de presentatie van de periodieke staten als geheel. Wij zijn van mening dat onze controle een redelijke basis vormt voor ons oordeel.

Conclusie

Conclusie indien de instelling geen gebruik maakt van interne modellen voor de berekening van het reglementair vereiste eigen vermogen

Wij zijn van oordeel dat de periodieke staten van (*identificatie van de instelling*) afgesloten op DD/MM/JJJJ in alle materieel belangrijke opzichten opgesteld werden volgens de richtlijnen van de CBFA.

Conclusie indien de instelling gebruik maakt van interne modellen voor de berekening van het reglementair vereiste eigen vermogen

Wij zijn, onder voorbehoud van de beperkingen in de uitvoering van de opdracht met betrekking tot de interne modellen waarvoor de CBFA voor prudentiële doeleinden geen rapportering vereist van de erkende bedrijfsrevisoren, van oordeel dat de periodieke staten van (*identificatie van de instelling*) afgesloten op DD/MM/JJJJ in alle materieel belangrijke opzichten werden opgesteld volgens de richtlijnen van de CBFA.

⁶ Het modelverslag kan tevens als basis worden gebruikt in het kader van de verslaggeving aan de CBFA over de geconsolideerde periodieke staten.

Bijkomende bevestigingen.

Op basis van onze werkzaamheden bevestigen wij bovendien:

- dat de periodieke staten afgesloten op DD/MM/JJJJ, voor wat de boekhoudkundige gegevens betreft, in alle materieel belangrijke opzichten in overeenstemming zijn met de boekhouding en de inventarissen inzake volledigheid, dit is alle gegevens bevatten uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten werden opgesteld, en juistheid, dit is de gegevens correct weergegeven uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten worden opgesteld;
- dat de periodieke staten afgesloten op DD/MM/JJJJ opgesteld werden met toepassing van de boeking- en waarderingsregels voor de opstelling van de (*“geconsolideerde”, naar gelang*) jaarrekening;

[te vervolledigen voor zover de richtlijnen van de CBFA voorzien dat bijkomende bevestigingen tot uitdrukking dienen gebracht te worden]

Verspreiding van het verslag

Voorliggende rapportering kadert in de medewerkingsopdracht van de erkende bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht van de CBFA en mag voor geen andere doeleinden worden gebruikt. Een kopie van de rapportering wordt overgemaakt aan (*“de effectieve leiding”, “het directiecomité”, “de bestuurders” of “het auditcomité”, naar gelang*). Wij wijzen er op dat deze rapportage niet (geheel of gedeeltelijk) aan derden mag worden verspreid zonder onze uitdrukkelijke voorafgaande toestemming.

Naam van de erkende bedrijfsrevisor

Adres

Datum

7 Dit is onder meer het geval voor: kredietinstellingen, beursvennootschappen, vereffeninginstellingen en met vereffeninginstellingen gelijkgestelde instellingen, financiële holdings, beheervenootschappen van ICB's en gemengde financiële holdings.

Bijlage C-1

Verslag dat kan worden gebruikt in het kader van de verslaggeving van bevindingen van de erkende bedrijfsrevisor naar aanleiding van de beoordeling van de interne controlemaatregelen van een kredietinstelling naar Belgisch recht (beursvennootschap naar Belgisch recht)⁸

Verslag van bevindingen aan de CBFA opgesteld overeenkomstig de bepalingen van artikel 55, eerste lid, 1° en 5° van de wet van 22 maart 1993 (artikel 101, eerste lid, 1° en 5° van de wet van 6 april 1995) met betrekking tot de door (identificatie van de instelling) getroffen interne controlemaatregelen

Verslagperiode boekjaar 20XX

Opdracht

Wij hebben het geheel van de interne controlemaatregelen beoordeeld die door (*identificatie van de instelling*) getroffen werden om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen over de betrouwbaarheid van de financiële en prudentiele verslaggeving en het geheel van de interne controlemaatregelen gericht op de beheersing van de operationele activiteiten met inbegrip van de maatregelen getroffen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten.

Dit verslag werd opgemaakt overeenkomstig de bepalingen van:

- artikel 55, eerste lid, 1° van de wet van 22 maart 1993 (de bankwet) (*artikel 101, eerste lid, 1° van de wet van 6 april 1995*) met betrekking tot de interne controlemaatregelen als bedoeld in artikel 20, § 3, eerste lid (*artikel 62, § 3, eerste lid*), en met toepassing van artikel 20bis, §§ 2, 3 en 4 van de bankwet (*artikel 62bis, §§ 2, 3 en 4 van de wet van 6 april 1995*);
- artikel 55, eerste lid, 5° van de bankwet (*artikel 101, eerste lid, 5° van de wet van 6 april 1995*) met betrekking tot de deugdelijkheid van de maatregelen ter vrijwaring van de te-

goeden van de cliënten in toepassing van de artikelen 77bis en 77ter van de wet van 6 april 1995 en (*in toepassing van de artikelen 77, 77bis en 77ter van de wet van 6 april 1995*) van de op grond van deze bepalingen door de Koning genomen uitvoeringsmaatregelen.

De verantwoordelijkheid voor de organisatie en de werking van de interne controle overeenkomstig de bepalingen van artikel 20 en artikel 20bis van de bankwet (*artikel 62 en 62bis van de wet van 6 april 1995*) berust bij de effectieve leiding (*in voorkomend geval het directiecomité*).

In overeenstemming met artikel 20, § 5, vijfde lid (*artikel 62, § 5, vijfde lid*) en artikel 20bis, § 7, eerste lid van de bankwet (*artikel 62bis, § 7, eerste lid van de wet van 6 april 1995*) dient het wettelijk bestuursorgaan (*in voorkomend geval via het auditcomité*) te controleren of (*identificatie van de instelling*) beantwoordt aan het bepaalde bij de paragrafen 1, 2 en 3 van artikel 20 (*artikel 62 van de wet van 6 april 1995*) en het

8 Het modelverslag kan tevens worden gebruikt in het kader van de verslaggeving van bevindingen ingevolge de beoordeling van de interne controlemaatregelen van beursvennootschappen naar Belgisch recht. Dit houdt onder meer in dat de verwijzingen naar de bankwet vervangen dienen te worden door de overeenstemmende bepalingen in de wet van 6 april 1995 (zie de diverse tussen haakjes onderlijnde voorgestelde verwijzingen naar de wet van 6 april 1995).

bepaalde bij de paragrafen 1 tot 6 van artikel 20bis van de bankwet (62bis van de wet van 6 april 1995), en kennis te nemen van de genomen passende maatregelen.

Werkzaamheden

Het is onze verantwoordelijkheid de opzet van de interne controlemaatregelen te beoordelen die (*identificatie van de instelling*) heeft getroffen:

- als bedoeld in artikel 20, § 3, eerste lid (artikel 62, § 3, eerste lid), en met toepassing van artikel 20bis, §§ 2, 3 en 4 van de bankwet (artikel 62bis, §§ 2, 3 en 4 van de wet van 6 april 1995);
- ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten in toepassing van de artikelen 77bis en 77ter van de wet van 6 april 1995 (*in toepassing van de artikelen 77, 77bis en 77ter van de wet van 6 april 1995*) en van de op grond van deze bepalingen door de Koning genomen uitvoeringsmaatregelen,

en onze bevindingen mee te delen aan de CBFA.

De werkzaamheden werden uitgevoerd overeenkomstig de specifieke norm inzake de medewerking van de erkende bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht en de richtlijnen van de CBFA aan de erkende commissarissen

Wij hebben het verslag van de effectieve leiding (*in voorkomend geval het directiecomité*), opgesteld overeenkomstig circulaire CBFA_2008_12 gedateerd op DD.MM.JJJJ, kritisch beoordeeld, alsook de documentatie waarop het verslag is gesteund, alsmede de implementatie van de interne controlemaatregelen van de effectieve leiding. Wij hebben ook gesteund op onze kennis verkregen en documentatie opgesteld in het kader van de controle van de jaarrekening en de periodieke staten over de instelling en haar systeem van interne controle, in het bijzonder over haar systeem van interne controle over het financiële verslaggevingproces.

In het kader van de beoordeling van de interne controlemaatregelen hebben wij, overeenkomstig de specifieke norm inzake de medewerking van de erkende bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht en de richtlijnen van de CBFA aan de erkende commissarissen, volgende procedures uitgevoerd:

- het verkrijgen van voldoende kennis van de instelling en haar omgeving;

- het onderzoek van de interne controle zoals bedoeld in de algemene controlenormen van het IBR en de Internationale Controlestandaarden;
- de actualisering van de kennis van de openbare controleregeling;
- het nazicht van de notulen van de vergaderingen van de effectieve leiding (*in voorkomend geval het directiecomité*);
- het nazicht van de notulen van de vergaderingen van het wettelijk bestuursorgaan (*en in voorkomend geval het auditcomité*);
- het nazicht van documenten die betrekking hebben op artikel 20, §§ 1, 2 en 3 (artikel 62, §§ 1, 2 en 3) en artikel 20bis, §§ 2, 3 en 4 van de bankwet (artikel 62bis, §§ 2, 3 en 4 van de wet van 6 april 1995), en die werden overgemaakt aan de effectieve leiding (*in voorkomend geval het directiecomité*);
- het nazicht van documenten die betrekking hebben op artikel 20, §§ 1, 2 en 3 (artikel 62, §§ 1, 2 en 3) en artikel 20bis, §§ 2, 3 en 4 van de bankwet (artikel 62bis, §§ 2, 3 en 4 van de wet van 6 april 1995) en die werden overgemaakt aan het wettelijk bestuursorgaan (en in voorkomend geval via het auditcomité);
- het inwinnen en evalueren van inlichtingen bij de effectieve leiding (*in voorkomend geval het directiecomité*) die betrekking hebben op artikel 20, §§ 1, 2 en 3 en artikel 20bis, §§ 2, 3 en 4 van de bankwet (artikel 62, §§ 1, 2 en 3 en artikel 62bis §§ 2, 3 en 4 van de wet van 6 april 1995);
- het bijwonen van vergaderingen van het wettelijk bestuursorgaan (*en in voorkomend geval het auditcomité*) wanneer dit de jaarrekening behandelt en het verslag (*in voorkomend geval de verslagen*) van de effectieve leiding (*in voorkomend geval het directiecomité*) waarvan sprake in artikel 20, § 5, zesde lid en artikel 20bis, § 7, tweede lid van de bankwet (artikel 62, § 5, zesde lid en artikel 62bis, § 7, tweede lid van de wet van 6 april 1995);
- het inwinnen en evalueren van inlichtingen bij de effectieve leiding (*in voorkomend geval het directiecomité*) van de manier waarop zij te werk is gegaan bij het opstellen van haar verslag;
- het nazicht van de documentatie ter ondersteuning van het verslag van de effectieve

leiding (*in voorkomend geval het directiecomité*);

- het onderzoek van het verslag van de effectieve leiding in het licht van de kennis verworven in het kader van de privaatrechtelijke opdracht;
- het nazicht of het overeenkomstig circulaire CBFA_2008_12 opgestelde verslag van de effectieve leiding (*in voorkomend geval het directiecomité*) weerspiegelt hoe de effectieve leiding (*in voorkomend geval het directiecomité*) te werk is gegaan bij de uitvoering van de beoordeling van de interne controle;
- het nazicht van de naleving door (*naam van de kredietinstelling*) van de bepalingen vervat in circulaire CBFA_2008_12 waarbij bijzondere aandacht werd besteed aan de gehanteerde methodologie en opgestelde documentatie ter onderbouwing van de verslaggeving;
- [te vervolledigen met andere uitgevoerde procedures als gevolg van de professionele beoordeling van de erkende bedrijfsrevisor van de toestand].

In het kader van de beoordeling van de deugdelijkheid van de maatregelen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten werden bijkomend volgende procedures uitgevoerd:

- het inwinnen van inlichtingen bij de effectieve leiding (*in voorkomend geval het directiecomité*) van de manier waarop zij te werk is gegaan bij het beoordelen van de naleving van de wettelijke voorschriften inzake de vrijwaring van de tegoeden van de cliënten in toepassing van artikelen 77bis en 77ter van de wet van 6 april 1995 (*in toepassing van artikelen 77, 77bis en 77ter van de wet van 6 april 1995*) en van de op grond van deze bepalingen door de Koning genomen uitvoeringsmaatregelen, alsook het evalueren van deze inlichtingen. Bijzondere aandacht werd in dit verband besteed aan de inachtneming door (*identificatie van de instelling*) van de naleving van de principes van circulaire PPB-2007-7-CPB van 10 april 2007 (administratie van financiële instrumenten), alsook van de bepalingen van het door de Koning genomen uitvoeringsbesluit;
- [te vervolledigen met andere uitgevoerde procedures als gevolg van de professionele beoordeling van de erkende bedrijfsrevisor van de toestand].

deling van de erkende bedrijfsrevisor van de toestand].

Beperkingen in de uitvoering van de opdracht

Bij de beoordeling van de interne controlemaatregelen hebben wij ons in belangrijke mate gesteund op het verslag van de personen belast met de effectieve leiding, aangevuld met elementen waarvan wij kennis hebben in het kader van de controle van de jaarrekening en de periodieke staten, in het bijzonder over het systeem van interne controle over het financiële verslaggevingproces.

De beoordeling van de interne controlemaatregelen waarbij de erkende bedrijfsrevisoren zich steunen op de kennis van de entiteit en de beoordeling van het verslag van de effectieve leiding is geen opdracht waaraan enige zekerheid kan worden ontleend omtrent het aangepaste karakter van de interne controlemaatregelen.

Volledigheidshalve wijzen wij er nog op dat hadden wij bijkomende werkzaamheden uitgevoerd, dan hadden andere bevindingen onder onze aandacht kunnen komen die voor u mogelijk van belang kunnen zijn.

Bijkomende beperkingen in de uitvoering van de opdracht:

- de verslaggeving van de effectieve leiding bevat elementen die niet door ons werden beoordeeld. Het betreft met name: (*“de werking van de interne controlemaatregelen, de naleving van de wetten en reglementen, de integriteit en betrouwbaarheid van de beheersinformatie, ...” aan te passen naar gelang de inhoud van de verslaggeving vanwege de effectieve leiding*). Voor deze elementen hebben wij enkel nagegaan dat de verslaggeving van de effectieve leiding geen onmiskenbare inconsistenties vertoont met de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze privaatrechtelijke opdracht;
- (*“de interne controlemaatregelen getroffen in het kader van de naleving van de erkenningsvoorwaarden van de interne modellen zoals bepaald in de reglementaire normen werden in het kader van onze medewerking aan het prudentieel toezicht niet beoordeeld daar zowel de erkenning van de modellen als het toezicht op de naleving van de erkenningsvoorwaarden voor prudentiële*

doeleinden rechtstreeks door de CBFA worden opgevolgd;”, naar gelang);

- de effectiviteit van de interne controlemaatregelen werd door ons niet beoordeeld;
- de naleving door (*identificatie van de instelling*) van het geheel van de toepasselijke wetgevingen dienen wij niet na te gaan;
- [te vervolledigen met andere beperkingen als gevolg van de professionele beoordeling van de erkende bedrijfsrevisor van de toestand].

Bevindingen

Wij bevestigen de interne controlemaatregelen te hebben beoordeeld die (*identificatie van de instelling*) heeft getroffen:

- als bedoeld in artikel 20, § 3, eerste lid (*artikel 62, § 3, eerste lid*) en met toepassing van artikel 20bis, §§ 2, 3 en 4 van de bankwet (*artikel 62bis, §§ 2, 3 en 4 van de wet van 6 april 1995*);
- ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten in toepassing van de artikelen 77bis en 77ter van de wet van 6 april 1995 (*in toepassing van de artikelen 77, 77bis en 77ter van de wet van 6 april 1995*) en van de op grond van deze bepalingen door de Koning genomen uitvoeringsmaatregelen.

Wij hebben ons voor onze beoordeling gesteund op de werkzaamheden zoals hiervoor vermeld.

Onze bevindingen, rekening houdend met de hoger vermelde beperkingen in de uitvoering van de opdracht, zijn:

- Bevindingen met betrekking tot de naleving van de bepalingen van circulaire CBFA_2008_12:
- Bevindingen met betrekking tot het financiële verslaggevingproces:
- Bevindingen met betrekking tot de vrijwaring van de tegoeden van de cliënten:
- Overige bevindingen:

De bevindingen gelden niet zonder meer na de datum waarop wij de beoordelingen hebben uitgevoerd. Het verslag geldt bovendien enkel voor de periode die in het verslag van de effectieve leiding beoordeeld wordt.

Verspreiding van het verslag

Voorliggende rapportering kadert in de medewerkingsopdracht van de erkende bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht van de CBFA en mag voor geen andere doeleinden worden gebruikt. Een kopie van de rapportering wordt overgemaakt aan (*“de effectieve leiding”, “het directiecomité”, “de bestuurders” of “het auditcomité”, naar gelang*). Wij wijzen er op dat deze rapportage niet (geheel of gedeeltelijk) aan derden mag worden verspreid zonder onze uitdrukkelijke voorafgaande toestemming.

Naam van de erkende bedrijfsrevisor

Adres

Datum

Bijlage C-2

Verslag dat kan worden gebruikt in het kader van de verslaggeving van bevindingen van de erkende bedrijfsrevisor naar aanleiding van de beoordeling van de interne controlemaatregelen van bijkantoren in België van EER-instellingen

Verslag van bevindingen aan de CBFA opgesteld overeenkomstig de bepalingen van artikel xxxx van (“de wet” of “het koninklijk besluit”, naar gelang) van DD/MM/JJJJ met betrekking tot de door (identificatie van de instelling) getroffen interne controlemaatregelen

***Verslagperiode
boekjaar 20XX***

Opdracht

Wij hebben het geheel van de interne controlemaatregelen beoordeeld die door (*identificatie van de instelling*) getroffen werden om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen over de betrouwbaarheid van de financiële en prudentiële verslaggeving alsook het geheel van de interne controlemaatregelen getroffen tot naleving van de op het bijkantoor van toepassing zijnde wetten, besluiten en reglementen waarvoor de CBFA overeenkomstig de toezichtwetten bevoegd is.

Dit verslag werd opgemaakt overeenkomstig de bepalingen van artikel xxxx van (“de wet” of “het koninklijk besluit”, naar gelang) van DD/MM/JJJJ.

De verantwoordelijkheid voor de organisatie en de werking van de interne controle bij het bijkantoor berust bij de effectieve leiding.

De effectieve leiding is eveneens verantwoordelijk voor het identificeren en naleven van de op het bijkantoor van toepassing zijnde wetten, besluiten en reglementen met in begrip van deze waarvoor de CBFA bevoegd is.

Werkzaamheden

Het is onze verantwoordelijkheid de opzet van de interne controlemaatregelen te beoordelen

die (*het bijkantoor van naam van de instelling*) getroffen heeft om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen over de betrouwbaarheid van de financiële en prudentiële verslaggeving en tot naleving van de van toepassing zijnde wetten, besluiten en reglementen waarvoor de CBFA overeenkomstig de toezichtwetten bevoegd is en onze bevindingen mee te delen aan de CBFA.

De werkzaamheden werden uitgevoerd overeenkomstig de specifieke norm inzake de medewerking van de erkende bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht en de richtlijnen van de CBFA aan de erkende commissarissen.

*Voor zover de effectieve leiding
een verslag heeft opgesteld*

Wij hebben het verslag van de effectieve leiding opgesteld overeenkomstig circulaire CBFA_JJJJ_xx gedateerd op DD.MM.JJJJ, kritisch beoordeeld, alsook de documentatie waarop het verslag is gesteund, alsmede de implementatie van de interne controlemaatregelen van de effectieve leiding.

Wij hebben ook gesteund op onze kennis verkregen en documentatie opgesteld in het kader van de certificatie van de overeenkomstig artikel xxxx van (“de wet” of “koninklijk besluit”) van DD/MM/JJJJ openbaar gemaakte boekhoudkundige gegevens over de instelling en haar systeem van interne controle, in het bijzonder over haar systeem van interne controle over het financiële verslaggevingproces.

In het kader van de beoordeling van de interne controlemaatregelen hebben wij volgende procedures uitgevoerd:

- het verkrijgen van voldoende kennis van de instelling en haar omgeving;
- het onderzoek van de interne controle zoals bedoeld in de algemene controlenormen van het IBR en de Internationale Controlestandaarden;
- het nazicht van de notulen van de vergaderingen van de effectieve leiding;
- de actualisering van de kennis van de openbare controleregeling en in het bijzonder van de op de instelling van toepassing zijnde wetten, besluiten en reglementen waarvoor de CBFA bevoegd is;
- het nazicht van documenten die betrekking hebben op de van toepassing zijnde wetten, besluiten en reglementen waarvoor de CBFA bevoegd is;
- het inwinnen van inlichtingen bij de effectieve leiding aangaande de door de instelling getroffen interne controlemaatregelen tot naleving van de van toepassing zijnde wetten, besluiten en reglementen waarvoor de CBFA bevoegd is alsook het evalueren van deze inlichtingen;

Voor zover de effectieve leiding een verslag heeft opgesteld

- het inwinnen en evalueren van inlichtingen bij de effectieve leiding van de manier waarop zij te werk is gegaan bij het opstellen van haar verslag;
- het nazicht van de documentatie ter ondersteuning van het verslag van de effectieve leiding;
- het onderzoek van het verslag van de effectieve leiding in het licht van de kennis verworven in het kader van de privaatrechtelijke opdracht;
- nazicht of het overeenkomstig circulaire CBFA_JJJJ_xx opgestelde verslag van de effectieve leiding weerspiegelt hoe de ef-

fectieve leiding te werk is gegaan bij de uitvoering van de beoordeling van de interne controle;

- het nazicht van de naleving door (naam van de instelling) van de bepalingen vervat in circulaire CBFA_JJJJ_xx waarbij bijzondere aandacht werd besteed aan de gehanteerde methodologie en opgestelde documentatie ter onderbouwing van de verslaggeving;
- [te vervolledigen met andere uitgevoerde procedures als gevolg van de professionele beoordeling van de erkende bedrijfsrevisor van de toestand waarbij rekening wordt gehouden met de wetten, besluiten en reglementen waarvoor de CBFA overeenkomstig de toezichtwetten bevoegd is].⁹

Beperkingen in de uitvoering van de opdracht

Voor zover de effectieve leiding een verslag heeft opgesteld

Bij de beoordeling van de interne controlemaatregelen hebben wij ons in belangrijke mate gesteund op het verslag van de personen belast met de effectieve leiding, aangevuld met elementen waarvan wij kennis hebben in het kader van de certificatie van de krachtens artikel xxxx van ("de wet" of "het koninklijk besluit", naar gelang) van DD/MM/JJJJ openbaar gemaakte boekhoudkundige gegevens en de controle van de periodieke staten, in het bijzonder over het systeem van interne controle over het financiële verslaggevingproces.

De beoordeling van de interne controlemaatregelen waarbij de erkende bedrijfsrevisoren zich steunen op de kennis van de entiteit en de beoordeling van het verslag van de effectieve leiding is geen opdracht waaraan enige zekerheid kan worden ontleend omtrent het aangepaste karakter van de interne controlemaatregelen.

De verslaggeving van de effectieve leiding bevat elementen die niet door ons werden beoordeeld. Het betreft met name (te vervolledigen naar gelang). Voor deze elementen hebben wij enkel nagegaan dat de verslaggeving van de effectieve leiding geen onmiskenbare inconsistenties vertoont

⁹ Voor bijkantoren in België van kredietinstellingen en beleggingsondernemingen dienen de erkende bedrijfsrevisoren bijzondere aandacht te schenken aan de naleving van de principes 5 en 6 van circulaire PPB-2007-7-CPB van 10 april 2007.

met de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze privaatrechtelijke opdracht.

Volledigheidshalve wijzen wij er nog op dat hadden wij bijkomende werkzaamheden uitgevoerd, dan hadden andere bevindingen onder onze aandacht kunnen komen die voor u mogelijk van belang kunnen zijn.

Voor zover de effectieve leiding geen verslag heeft opgesteld

Bij de beoordeling van de interne controlemaatregelen hebben wij ons in belangrijke mate gesteund op de kennis verkregen en de documentatie opgesteld in het kader van de certificatie van de krachtens artikel xxxx van ("de wet" of "het koninklijk besluit", naar gelang) van DD/MM/JJJJ openbaar gemaakte boekhoudkundige gegevens en de controle van de periodieke staten, in het bijzonder over het systeem van interne controle over het financiële verslaggevingproces.

De beoordeling van de interne controlemaatregelen waarbij de erkende bedrijfsrevisoren zich steunen op de kennis van de entiteit is geen opdracht waaraan enige zekerheid kan worden ontleend omtrent het aangepaste karakter van de interne controlemaatregelen.

Volledigheidshalve wijzen wij er nog op dat hadden wij bijkomende werkzaamheden uitgevoerd, dan hadden andere bevindingen onder onze aandacht kunnen komen die voor u mogelijk van belang kunnen zijn.

Bijkomende beperkingen in de uitvoering van de opdracht:

- de draagwijdte van de beoordeling beperkt zich tot de beoordeling van deze interne controlemaatregelen getroffen tot naleving van de van toepassing zijnde wetten, besluiten en reglementen waarvoor de CBFA bevoegd is krachtens de toezichtwetten;
- de effectiviteit van de interne controlemaatregelen werd door ons niet beoordeeld;
- de naleving door (*identificatie van de instelling*) van het geheel van de toepasselijke wetgevingen dienen wij niet na te gaan;
- [te vervullen met andere beperkingen als gevolg van de professionele beoordeling van de erkende bedrijfsrevisor van de toestand].

Bevindingen

Wij bevestigen de interne controlemaatregelen te hebben beoordeeld die (*naam van de instelling*) heeft getroffen in uitvoering van de van toepassing zijnde wetten, besluiten en reglementen en waarvoor de CBFA bevoegd is krachtens de toezichtwetten. Wij hebben ons voor onze beoordeling gesteund op de werkzaamheden zoals hiervoor vermeld.

Onze bevindingen, rekening houdend met de hoger vermelde beperkingen in de uitvoering van de opdracht, zijn:

Voor zover van toepassing

Bevindingen met betrekking tot de naleving van de bepalingen vevat in circulaire CBFA_JJJJ_xx:

- Bevindingen met betrekking tot het financiële verslaggevingproces;
- Bevindingen met betrekking tot de interne controlemaatregelen getroffen tot naleving van de van toepassing zijnde wetten, besluiten en reglementen waarvoor de CBFA bevoegd is;
- Overige bevindingen:

De bevindingen gelden niet zonder meer na de datum waarop wij de beoordelingen hebben uitgevoerd. Het verslag geldt bovendien enkel voor de periode die in het verslag van de effectieve leiding beoordeeld wordt.

Verspreiding van het verslag

Voorliggende rapportering kadert in de medewerkingsopdracht van de erkende bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht van de CBFA en mag voor geen andere doeleinden worden gebruikt. Een kopie van de rapportering wordt overgemaakt aan de effectieve leiding. Wij wijzen er op dat deze rapportage niet (geheel of gedeeltelijk) aan derden mag worden verspreid zonder onze uitdrukkelijke voorafgaande toestemming.

Naam van de erkende bedrijfsrevisor

Adres

Datum

Bijlage C- 3

Verslag dat kan worden gebruikt in het kader van de verslaggeving van bevindingen van de erkende bedrijfsrevisor naar aanleiding van de beoordeling van de interne controlemaatregelen van een verzekeringsonderneming naar Belgisch recht

Verslag van bevindingen aan de CBFA opgesteld overeenkomstig de bepalingen van artikel 40 quater, eerste lid, 1° van de wet van 9 juli 1975 met betrekking tot de door (identificatie van de instelling) getroffen interne controlemaatregelen

Verslagperiode boekjaar 20XX

Opdracht

Wij hebben het geheel van de interne controlemaatregelen beoordeeld die door (*identificatie van de instelling*) werden getroffen om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen over de betrouwbaarheid van de financiële en prudentiele verslaggeving en het geheel van de interne controlemaatregelen gericht op de beheersing van de operationele activiteiten.

Dit verslag werd opgemaakt overeenkomstig de bepalingen van artikel 40 *quater*, eerste lid, 1° van de wet van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle van de verzekeringsondernemingen (de controlewet) met betrekking tot de interne controlemaatregelen als bedoeld in artikel 14*bis*, § 3, eerste lid van de controlewet.

De verantwoordelijkheid voor de organisatie en de werking van de interne controle overeenkomstig de bepalingen van artikel 14*bis*, § 3, eerste lid van de controlewet berust bij de effectieve leiding (*in voorkomend geval het directiecomité*).

In overeenstemming met artikel 14*bis*, § 5, tweede lid van de controlewet dient het wettelijk bestuursorgaan (in voorkomend geval via het auditcomité) te controleren of (*identificatie van de instelling*) beantwoordt aan het bepaalde bij de paragrafen 1, 2 en 3 en het eerste lid van § 5 van artikel 14*bis* van de controlewet, en kennis te nemen van de genomen passende maatregelen.

Werkzaamheden

Het is onze verantwoordelijkheid de opzet van de interne controlemaatregelen te beoordelen die (*identificatie van de instelling*) heeft getroffen als bedoeld in artikel 14*bis*, § 3, eerste lid van de controlewet en onze bevindingen mee te delen aan de CBFA.

De werkzaamheden werden uitgevoerd overeenkomstig de specifieke norm inzake de medewerking van de erkende bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht en de richtlijnen van de CBFA aan de erkende commissarissen.

Wij hebben het verslag van de effectieve leiding (*in voorkomend geval het directiecomité*) opgesteld overeenkomstig circulaire CBFA_2009_26 van 24 juni 2009 gedateerd DD.MM.JJJJ kritisch beoordeeld, alsook de documentatie waarop het verslag is gesteund, alsmede de implementatie van de interne controlemaatregelen van de effectieve leiding. Wij hebben ook gesteund op onze kennis verkregen en documentatie opgesteld in het kader van de controle van de jaarrekening en de periodieke staten over de instelling en haar systeem van interne controle, in het bijzonder over haar systeem van interne controle over het financiële verslaggevingproces.

In het kader van de beoordeling van de interne controlemaatregelen hebben wij, overeenkomstig de specifieke norm en de richtlijnen van de CBFA aan de erkende commissarissen inzake de medewerking van de erkende bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht, volgende procedures uitgevoerd:

- het verkrijgen van voldoende kennis van de instelling en haar omgeving;
- het onderzoek van de interne controle zoals bedoeld in de algemene controlenormen van het IBR en de Internationale Controlestandaarden;
- de actualisering van de kennis van de openbare controleregeling;
- het nazicht van de notulen van de vergaderingen van de effectieve leiding (*in voorkomend geval het directiecomité*);
- het nazicht van de notulen van de vergaderingen van het wettelijk bestuursorgaan (en in voorkomend geval het auditcomité);
- het nazicht van documenten die betrekking hebben op artikel 14bis, §§ 1, 2 en 3 van de controlewet, en die werden overgemaakt aan de effectieve leiding (*in voorkomend geval het directiecomité*);
- het nazicht van documenten die betrekking hebben op artikel 14bis, §§ 1, 2 en 3 van de controlewet, en die werden overgemaakt aan het wettelijk bestuursorgaan (*en in voorkomend geval via het auditcomité*);
- het inwinnen en evalueren van inlichtingen bij de effectieve leiding (*in voorkomend geval het directiecomité*) die betrekking hebben op het artikel 14bis, §§ 1, 2 en 3 van de controlewet;
- het bijwonen van vergaderingen van het wettelijk bestuursorgaan (*en in voorkomend geval het auditcomité*) wanneer dit de jaarrekening behandelt en het verslag van de effectieve leiding (in voorkomend geval het directiecomité) waarvan sprake in artikel 14bis, § 5, derde lid van de controlewet;
- het inwinnen en evalueren van inlichtingen bij de effectieve leiding (*in voorkomend geval het directiecomité*) van de manier waarop zij te werk is gegaan bij het opstellen van haar verslag;
- het nazicht van de documentatie ter ondersteuning van het verslag van de effectieve leiding (*in voorkomend geval het directiecomité*);
- het onderzoek van het verslag van de effectieve leiding in het licht van de kennis verworven in het kader van de privaatrechtelijke opdracht;
- het nazicht of het overeenkomstig circulaire CBFA_2009_26 opgestelde verslag van de effectieve leiding (*in voorkomend geval het directiecomité*) weerspiegelt hoe de effectieve leiding (*in voorkomend geval het directiecomité*) te werk is gegaan bij de uitvoering van de beoordeling van de interne controle;
- het nazicht van de naleving door (*identificatie van de instelling*) van de bepalingen vervat in circulaire CBFA_2009_26 waarbij bijzondere aandacht werd besteed aan de gehanteerde methodologie en opgestelde documentatie ter onderbouwing van de verslaggeving;
- [te vervolledigen met andere uitgevoerde procedures als gevolg van de professionele beoordeling van de erkende bedrijfsrevisor van de toestand].

Beperkingen in de uitvoering van de opdracht

Bij de beoordeling van de interne controlemaatregelen hebben wij ons in belangrijke mate gesteund op het verslag van de personen belast met de effectieve leiding, aangevuld met elementen waarvan wij kennis hebben in het kader van de controle van de jaarrekening en de periodieke staten, in het bijzonder over het systeem van interne controle over het financiële verslaggevingproces.

De beoordeling van de interne controlemaatregelen waarbij de erkende bedrijfsrevisoren zich steunen op de kennis van de entiteit en de beoordeling van het verslag van de effectieve leiding is geen opdracht waaraan enige zekerheid kan worden ontleend omtrent het aangepaste karakter van de interne controlemaatregelen.

Volledigheidshalve wijzen wij er nog op dat hadden wij bijkomende werkzaamheden uitgevoerd, dan hadden andere bevindingen onder onze aandacht kunnen komen die voor u mogelijk van belang kunnen zijn.

Bijkomende beperkingen in de uitvoering van de opdracht:

- de verslaggeving van de effectieve leiding bevat elementen die niet door ons werden beoordeeld. Het betreft met name: (*te vervolledigen naar gelang*). Voor deze elementen hebben wij enkel nagegaan dat de verslaggeving van de effectieve leiding geen onmiskenbare inconsistenties vertoont met de

informatie waarover wij beschikken in het kader van onze privaatrechtelijke opdracht;

- de effectiviteit van de interne controlemaatregelen werd door ons niet beoordeeld;
- de naleving door (*identificatie van de instelling*) van het geheel van de toepasselijke wetgevingen dienen wij niet na te gaan;
- [te vervolledigen met andere beperkingen als gevolg van de professionele beoordeling van de erkende bedrijfsrevisor van de toestand].

Bevindingen

Wij bevestigen de interne controlemaatregelen te hebben beoordeeld die (*identificatie van de instelling*) heeft getroffen als bedoeld in artikel 14bis, § 3 van de controlewet. Wij hebben ons voor onze beoordeling gesteund op de werkzaamheden zoals hiervoor vermeld.

Onze bevindingen, rekening houdend met de hoger vermelde beperkingen in de uitvoering van de opdracht, zijn:

Bevindingen met betrekking tot de naleving van de bepalingen vervat in circulaire CBFA_2009_26:

- Bevindingen met betrekking tot het financiële verslaggevingproces:
- Overige bevindingen:

De bevindingen gelden niet zonder meer na de datum waarop wij de beoordelingen hebben uitgevoerd. Het verslag geldt bovendien enkel voor de periode die in het verslag van de effectieve leiding beoordeeld wordt.

Verspreiding van het verslag

Voorliggende rapportering kadert in de medewerkingsopdracht van de erkende bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht van de CBFA en mag voor geen andere doeleinden worden gebruikt. Een kopie van de rapportering wordt overgemaakt aan (*“de effectieve leiding”, “het directiecomité”, “de bestuurders” of “het auditcomité”, naar gelang*). Wij wijzen er op dat deze rapportage niet (geheel of gedeeltelijk) aan derden mag worden verspreid zonder onze uitdrukkelijke voorafgaande toestemming.

Naam van de erkende bedrijfsrevisor

Adres

Datum

SERVICE PUBLIC FEDERAL ECONOMIE,
P.M.E., CLASSES MOYENNES ET ENERGIE

[C – 2011/11002]

24 DECEMBRE 2010. — Avis concernant l’approbation de la norme spécifique relative à la mission de collaboration au contrôle prudentiel

Conformément aux dispositions de l’article 30 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d’Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d’entreprises, coordonnée par arrêté royal du 30 avril 2007, un projet de norme spécifique relative à la mission de collaboration au contrôle prudentiel a été soumis pour approbation au Conseil supérieur des Professions économiques et au Ministre ayant l’Economie dans ses attributions, après avoir fait l’objet d’une consultation publique.

Cette norme portant sur la mission de collaboration des réviseurs d’entreprises au contrôle prudentiel remplace les deux normes de l’Institut des Réviseurs d’Entreprises du 5 novembre 1993 portant sur le contrôle des établissements de crédit et du 29 juin 1979 portant sur le contrôle des entreprises d’assurances.

Cette norme spécifique relative à la mission de collaboration au contrôle prudentiel adoptée le 8 octobre 2010 par le Conseil de l’Institut des Réviseurs d’entreprises, est approuvée par le Conseil supérieur des Professions économiques et par le Ministre ayant l’économie dans ses attributions.

La norme sort ses effets le jour de la publication de cet avis au *Moniteur belge*.

Bruxelles, le 24 décembre 2010.

Le Ministre pour l’Entreprise,
V. VAN QUICKENBORNE

FEDERALE OVERHEIDSDIENST ECONOMIE,
K.M.O., MIDDENSTAND EN ENERGIE

[C – 2010/11002]

24 DECEMBER 2010. — Bericht met betrekking tot de goedkeuring van de norm inzake medewerking aan het prudentieel toezicht

Overeenkomstig de bepalingen van artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfs-revisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd bij het koninklijk besluit van 30 april 2007, is een ontwerp van norm inzake medewerking aan het prudentieel toezicht ter goedkeuring voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en aan de minister tot wiens bevoegdheid de Economie behoort, na het onderwerp te hebben uitgemaakt van een publieke consultatie.

Deze norm inzake medewerking van de bedrijfs-revisoren aan het prudentieel toezicht komt in de plaats van de twee normen van het Instituut van Bedrijfsrevisoren van 5 november 1993 inzake de controle van de kredietinstellingen en van 29 juni 1979 inzake toezicht op de verzekeringsbedrijven.

Deze specifieke norm inzake medewerking aan het prudentieel toezicht aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 8 oktober 2010, werd goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en door de Minister tot wiens bevoegdheid de Economie behoort.

De norm treedt in werking op de dag van de publicatie van dit bericht in het *Belgisch Staatsblad*.

Brussel, 24 december 2010.

De Minister voor Ondernemen,
V. VAN QUICKENBORNE

1.5.2. Goedkeuring van de norm inzake bestrijding van het witwassen van kapitaal

In zijn brief van 16 november 2009 heeft de Hoge Raad het Instituut van de Bedrijfsrevisoren verzocht om een beroepsnorm op te stellen met regels die de bedrijfsrevisoren in acht moeten nemen in het kader van de strijd tegen het witwassen van geld en de financiering van het terrorisme.

De Hoge Raad heeft de aandacht van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren tevens gevestigd op de risico-aanpak die de *Financial Action Task Force* (verkort FATF of *Groupeement d'Action financière*, verkort GAFI) volgt, met de bedoeling die aanpak in te bouwen in het terzake op te stellen normatief kader.

a) Europees wettelijk kader

In 1991 werd in het kader van de strijd tegen het witwassen van geld een eerste Europese richtlijn goedgekeurd¹ die in 2001 grondig werd gewijzigd².

In 2005 kwam er dan een nieuwe richtlijn³ waarbij de richtlijn van 1991 werd opgeheven. Ook die nieuwe richtlijn werd gewijzigd, achtereenvolgens in 2007⁴ en 2008⁵.

1 Richtlijn 91/308/EEG van de Raad van 10 juni 1991 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld (*PB* L 166 van 28 juni 1991).

2 Richtlijn 2001/97/EG van het Europees Parlement en de Raad van 4 december 2001 tot wijziging van richtlijn 91/308/EEG van de Raad tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld (*PB* L 344 van 28 december 2001).

3 Richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad van 26 oktober 2005 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme (*PB* L 309 van 25 november 2005).

4 Richtlijn 2007/64/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 november 2007 betreffende betalingsdiensten in de interne markt tot wijziging van de Richtlijnen [...] 2005/60/EG [...] (*PB* L 319 van 5 december 2007).

5 Richtlijn 2008/20/EG van het Europees Parlement en de Raad van 11 maart 2008 tot wijziging van Richtlijn 2005/60/EG tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, wat de aan de Commissie verleende uitvoeringsbevoegdheden betreft (*PB* L 76 van 19 maart 2008).

Daarnaast werden ook uitvoeringsmaatregelen⁶ van de richtlijn van 2005 in 2006 goedgekeurd.

De lidstaten kregen tot 15 december 2007 de tijd om de richtlijn van 2005 inzake de bestrijding van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, in hun nationale recht om te zetten en zich derhalve hiernaar te schikken.

Op 6 oktober 2009 heeft het Europese Hof van Justitie België veroordeeld⁷ wegens niet-omzetting van die richtlijn.

b) Nationaal wettelijk kader

In 1993 werd in België ter omzetting van de Europese richtlijn van 1991 een wet goedgekeurd⁸. Sindsdien werd die wet herhaaldelijk gewijzigd.

Op 16 juli 2009 keurde de Kamer van Volksvertegenwoordigers in plenaire zitting een wetsontwerp goed⁹ waarbij de voorschriften van de richtlijn 2005/60/EG in het Belgische recht zouden worden ingevoegd. Daarna ging het wetsontwerp naar de Senaat.

Het wetsontwerp dat op 17 juli 2009 bij de Senaat terecht kwam (Doc 4-1412), werd geëvoceerd. Er werden een aantal amendementen ingediend, waaronder een amendement over de cijferberoepen [nvdr: de economische beroepen] (vrijstelling van aangifte bij de Cel voor Financiële Informatieverwerking (verkort CFI) als het gaat om het verstrekken van juridisch advies) om die beroepen aan dezelfde regels te onderwerpen als de advocatuur wanneer zij een dergelijke opdracht uitvoeren.

6 Richtlijn 2006/70/EG van de Commissie van 1 augustus 2006 tot vaststelling van uitvoeringsmaatregelen van Richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de definitie van politiek prominente personen en wat betreft de technische criteria voor vereenvoudigde klantenonderzoeksprocedures en voor vrijstellingen op grond van occasionele of zeer beperkte financiële activiteiten (*PB* L 214 van 4 augustus 2006).

7 Arrest van het Hof (Vijfde kamer) van 6 oktober 2009 — Commissie van de Europese Gemeenschappen/Koninkrijk België (Zaak C-6/9), *PB* C 282 van 21 november 2009.

8 Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, *Belgisch Staatsblad* van 9 februari 1993.

9 Doc 52 1988/006 – Wetsontwerp tot wijziging van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, en het Wetboek van Vennootschappen.

Op 10 december 2009 werd het wetsontwerp zoals door de Senaat geamendeerd, teruggestuurd naar de Kamer. De hierboven vermelde amendementen met betrekking tot de economische beroepen werden aangenomen.

De Kamercommissie voor de Financiën en de Begroting heeft hierover verslag uitgebracht op 16 december 2009. De twee amendementen die de heer Dirk Van der Maelen had ingediend tegen de amendementen die de Senaat had aangenomen, werden verworpen (Doc 52 1988/8).

In dit document (52 1988/9 – Verslag uitgebracht in naam van de Kamercommissie voor de Financiën en de Begroting) verdient deze passus een bijzondere aandacht: “Het wetsontwerp verplicht de beroepsorganisaties en de tuchtorganen van de cijferberoepen om interne regels uit te werken om ervoor te zorgen dat de meldingsplicht wordt nageleefd.”

In het *Belgisch Staatsblad* van 26 januari 2010 werd de wet van 18 januari 2010 tot wijziging van de wet van 11 januari 1993 gepubliceerd.

Deze wet heeft sindsdien reeds herhaaldelijk het voorwerp uitgemaakt van diverse aanpassingen¹⁰, zonder rechtstreekse weerslag op de leden van de economische beroepen.

De Hoge Raad heeft kennis genomen van de documenten die konden worden geconsulteerd op de website van de CFI (<http://www.ctif-cfi.be>) in de rubriek “Wetsbepalingen”/“Belgische wetgeving”, met een gecoördineerde versie van de wet van 11 januari 1993 en een artikel van 85 pagina’s van de hand van mevrouw Caty GRIJSEELS, juridisch adviseur van de CFI, met een overzicht van alle wijzigingen die de wet van 18 januari 2010 aan de wet van 11 januari 1993 heeft gebracht. Naar het oordeel van de Hoge Raad is dit artikel een kwalitatief hoogstaand pedagogisch instrument, dat alle vennootschappen en personen die zich naar de wetgeving ter bestrijding van het witwassen van geld en het terrorisme moeten schikken, een beter inzicht kan verschaffen in de onlangs goedgekeurde rechtsregels.

¹⁰ Koninklijk besluit van 6 mei 2010 tot aanpassing van de lijst van ondernemingen onderworpen aan de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme (*Belgisch Staatsblad*, 10 mei 2010, 2^{de} editie) enerzijds en het koninklijk besluit van 3 maart 2011 betreffende de evolutie van de toezichtsarchitectuur voor de financiële sector (*Belgisch Staatsblad*, 9 maart 2011) anderzijds (in het bijzonder de artikelen 99 en 100 van voormeld koninklijk besluit).

De Hoge Raad doet nog opmerken dat de inleiding van het artikel besluit met de volgende bedenking: “*Echter kan men wel van een big bang spreken voor de niet-financiële beroepen, beoogd in de wet van 11 januari 1993*”.

c) *Initiatieven van de Hoge Raad*

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen is steeds bijzonder begaan geweest met de problematiek in verband met de strijd tegen het witwassen van geld en de financiering van het terrorisme. Sinds de jaren ‘90 heeft de Hoge Raad terzake herhaaldelijk een proactieve rol gespeeld.

De Hoge Raad heeft het initiatief genomen om op datum van 16 november 2009 een brief te sturen naar de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren¹¹. De bedoeling daarvan was tweevoudig:

- Mededelen welke maatregelen het IBR heeft genomen voor de toepassing van de voorschriften van artikel 21 van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, meer bepaald met betrekking tot de maatregelen vervat in de artikelen 4, 5 en 6bis van die wet. Die informatie moet de Hoge Raad in staat stellen een algemeen beeld te krijgen van de maatregelen die dit Instituut heeft genomen inzake de bestrijding van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, in het wettelijk kader zoals dit van kracht was vóór de omzetting van de richtlijn van 2005.
- De vertegenwoordigers van het IBR sensibiliseren voor de noodzaak om die nieuwe toepassingsmaatregelen te nemen zodra de wijziging van de wet van 11 januari 2003 definitief zal zijn goedgekeurd en in het *Belgisch Staatsblad* gepubliceerd. Het wetsontwerp zoals dat door de Kamer van Volksvertegenwoordigers is goedgekeurd, bevat immers geen overgangsmaatregelen. De nieuwe maatregelen worden derhalve van kracht 10 dagen na publicatie van de wet tot wijziging van de wet van 11 januari 1993 in het *Belgisch Staatsblad*.

¹¹ Een gelijkaardig schrijven is door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen overgemaakt aan de Voorzitters van de twee andere Instituten (IAB / BIBF) die de leden van de andere economische beroepen groeperen.

Hoewel het door de Kamer van Volksvertegenwoordigers goedgekeurd wetsontwerp door de Senaat werd geëvoceerd, leek het de Hoge Raad belangrijk dat het IBR zo snel mogelijk grondig zou gaan nadenken over welke toepassingsmaatregelen best zouden worden genomen.

In dit opzicht wensten de leden van de Hoge Raad de aandacht van de vertegenwoordigers van het IBR te vestigen op twee punten:

- Het toepassingsgebied van de uitvoeringsmaatregelen die elk Instituut moet nemen, zou sterk dienen te worden uitgebreid, want artikel 37 (nieuw) van de gewijzigde wet van 11 januari 1993 (na goedkeuring van het wetsontwerp) zou een uitbreiding inhouden van de verplichtingen voor elk Instituut op het vlak van de toepassingsmaatregelen die het moet nemen met betrekking tot het hele Hoofdstuk II, zodat die niet langer beperkt blijven tot de drie artikelen waarnaar momenteel verwezen wordt.
- Uit de memorie van toelichting blijkt dat de toepassingsmaatregelen een dwingend karakter moeten hebben. Met andere woorden, er moet terzake een nieuwe beroepsnorm worden opgesteld die ter goedkeuring dient te worden voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en aan de federale Minister, bevoegd voor Economie.

In zijn brief wijst de Hoge Raad er bovendien op dat hij het, in het kader van de coördinerende rol waarmee de wetgever de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op grond van artikel 54 van de wet van 22 april 1999 heeft belast, op prijs zou stellen indien de drie Instituten die de respectieve onderdelen van de "economische beroepen" groeperen (IBR / IAB / BIBF), overleg plegen met het oog op een geharmoniseerde aanpak terzake.

Verder merkt de Hoge Raad in zijn schrijven van 16 november 2009 op dat het ontwerp tot wijziging van de wet van 11 januari 1993 een risico-aanpak huldigt. In die optiek en ter informatie heeft de Hoge Raad aan de vertegenwoordigers van het IBR hierover twee documenten van de GAFI bezorgd:

- *Guidance on the Risk-Based Approach to Combating Money laundering and terrorist Financing – High level principles and procedures* (goedgekeurd in juni 2007);
- *Risk-Based Approach Guidance for accountants* (goedgekeurd in juni 2008).

In antwoord op de brief van de Hoge Raad heeft het Interinstitutionencomité, opgericht conform de voorschriften van artikel 53 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, zich bereid verklaard tot onderling overleg met het oog op de vereiste coherentie in de gevolgde aanpak voor alle onderdelen van de economische beroepen, rekening houdend, weliswaar, met de specifieke eigenschappen van elke betrokken categorie van beroepsbeoefenaars.

Tevens werd voorgesteld om met de drie Instituten een gemeenschappelijke werkgroep op te richten, waar bij een vertegenwoordiger van de Hoge Raad als waarnemer zou worden uitgenodigd.

*
* *

In de loop van de maanden februari en maart 2010 hebben - bilaterale - contacten plaatsgevonden tussen de directeur-generaal en de secretarissen-generaal van de drie Instituten (en dus ook met de secretaris-generaal van het IBR) om na te gaan hoe deze Instituten zich zouden organiseren om zich te conformeren aan de nieuwe regels van de wet van 11 januari 1993, zoals die zijn ingevoegd ten gevolge van het amendement van december 2009, waaruit men het volgende kan afleiden: "Het wetsontwerp verplicht de beroepsorganisaties en de tuchtorganen van de cijferberoepen om interne regels uit te werken om ervoor te zorgen dat de meldingsplicht wordt nageleefd".

Die bepaling is opgenomen in § 1 van artikel 39 (nieuw) van de wet van 11 januari 1993 en luidt als volgt:

*"Onder voorbehoud van de toepassing van andere wetgeving, **stellen de controle- of toezichhoudende overheden of tuchtoverheden van de ondernemingen en personen bedoeld in artikel 2, § 1, 1° tot 15°, 3 en 4, de federale overheidsdienst Economie, K.M.O., Middenstand en Energie voor de ondernemingen en personen bedoeld in artikel 2, § 1, 16° tot 19° en 21°, en de federale overheidsdienst Binnenlandse Zaken voor de ondernemingen en personen bedoeld in artikel 2, § 1, 20°, doeltreffende mechanismen in ter controle van de naleving door deze ondernemingen en personen van de verplichtingen bedoeld in de artikelen 7 tot 20, 23 tot 30 en 33, alsook***

van deze bedoeld in de koninklijke besluiten, reglementen en andere maatregelen genomen ter uitvoering van dezelfde bepalingen van deze wet.

De overheden bedoeld in het eerste lid mogen hun controle uitoefenen op grond van een afwijking van de risico's."

Naar het oordeel van de Hoge Raad dient hieruit *a priori* te worden afgeleid dat er in de drie Instituten een vorm van systematische kwaliteitscontrole zal moeten worden ingesteld, althans als men de voorschriften wil naleven van de wet van 11 januari 1993 en haar koninklijke uitvoeringsbesluiten. De Hoge Raad is niettemin bereid elke andere suggestie van één van de drie Instituten om zich te conformeren aan de rechtsregels die de wet van 18 januari 2010 heeft ingevoegd, te onderzoeken.

*
* * *

In antwoord op de brief van de Hoge Raad heeft het Interinstitutencomité, opgericht conform de voorschriften van artikel 53 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, zich bereid verklaard tot onderling overleg met het oog op de vereiste coherentie in de gevolgde aanpak voor alle onderdelen van de economische beroepen, rekening houdend, weliswaar, met de specifieke eigenschappen van elke betrokken categorie van beroepsbeoefenaars. Tevens werd voorgesteld om met de drie Instituten een gemeenschappelijke werkgroep op te richten, waarbij een vertegenwoordiger van de Hoge Raad als waarnemer zou worden uitgenodigd.

Op initiatief van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten heeft op 26 april 2010 een vergadering plaatsgehad in de kantoren van de Cel voor Financiële Informatieverwerking, in aanwezigheid van vertegenwoordigers van de CFI (de heer Jean-Claude DELEPIÈRE, Voorzitter, en mevrouw Caty GRIJSELS, Juridisch adviseur), van de Hoge Raad en van de drie Instituten.

Doel van deze vergadering was alle partijen samenbrengen om naar aanleiding van de hervorming van de wet van 1993 tot bestrijding van het witwassen van geld, voor de uitwerking van toepassingsmaatregelen met betrekking tot de

economische beroepen een werkmethode vast te stellen.

Voor de gemeenschappelijke vergaderingen met de vertegenwoordigers van de drie Instituten werd een tijdschema afgesproken, zodanig dat de normatieve werkzaamheden van start konden gaan.

Deze in april 2010 opgerichte gemeenschappelijke werkgroep met de drie Instituten is zijn werkzaamheden gestart met de opstelling van een gemeenschappelijke normatieve tekst (gemeenschappelijk "reglement" genoemd) en heeft verschillende technische vergaderingen gehouden met vertegenwoordigers van de Cel voor Financiële Informatieverwerking (verkort CFI) en van de Hoge Raad.

Uitgangspunt voor de bindende normatieve tekst opgesteld door de drie Instituten samen, was het reglement van de CBFA, dat werd bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 24 maart 2010, waaruit alle specifiek voor de financiële beroepen voorkomende passages werden weggelaten en vervangen door specifiek op de economische beroepen gerichte passages.

Gelet op het feit dat er voor het Instituut van de Bedrijfsrevisoren een eigen wettelijk kader geldt dat hem niet toestaat om een "reglement" uit te vaardigen, werd het "reglement" omgedoopt tot "norm" en bij die gelegenheid heeft het Instituut beslist om het document te herstructureren.

Over een ontwerpnorm van de Raad van het IBR (goedgekeurd op 29 oktober 2010) is conform de voorschriften van artikel 30 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, een publieke consultatie gehouden vooraleer het ontwerp is voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

Na afloop van de publieke consultatie heeft de Raad van het IBR, na kennis te hebben genomen van de reacties ontvangen in het kader van die consultatie, de Hoge Raad een nieuwe versie van de ontwerpnorm (zoals aangenomen op 4 februari 2011) voorgelegd met het verzoek die goed te keuren.

Alvorens over te gaan tot een onderzoek naar aanleiding van het verzoek om goedkeuring van de door de vertegenwoordigers van het IBR voorgelegde ontwerpnorm, hebben de leden van de Hoge Raad, zoals vereist door artikel 30 van de wet van 22 juli 1953, de vertegenwoordigers

van het IBR gehoord tijdens de vergadering van de Hoge Raad op 16 februari 2011.

Vooraf had tijdens de vergadering van 12 januari 2011 een informele ontmoeting plaats tussen de vertegenwoordigers van de drie Instituten en de leden van de Hoge Raad.

Tijdens de vergadering van 16 februari 2011 hebben de leden van de Hoge Raad, naast de voornoemde hoorzitting, de ter goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm onderzocht. In het kader van dat onderzoek werden twee punten bijzonder geapprecieerd:

- het feit dat alle opmerkingen vervat in de brief van 1 december 2010 van de Cel voor Financiële Informatieverwerking in de versie van 4 februari 2011 van de ontwerpnorm werden verwerkt en
- het feit dat de door de Raad van het IBR ter goedkeuring voorgelegde norm, hoewel anders gestructureerd, ten gronde overeenstemt met de bepalingen van het ontwerpdocument dat zowel de Raad van het IAB als de Nationale Raad van het BIBF voor advies hebben meegedeeld.

Na afloop van de vergadering op 16 februari 2011 hebben de leden van de Hoge Raad beslist om de door de Raad van het IBR voorgelegde ontwerpnorm goed te keuren en een voor beide andere Instituten gunstig advies uitgebracht. Van de brief aan de federale Minister, bevoegd voor Economie, is een kopie als bijlage 2 bij dit jaarverslag gevoegd.

Om de nodige rechtszekerheid te waarborgen, was het naar het oordeel van de Hoge Raad belangrijk dat dit dossier bij voorrang zijn beslag zou krijgen, aangezien in de wet die in januari 2010 was bekendgemaakt, geen overgangperiode was opgenomen.

*
* *

Voorts heeft de Hoge Raad in zijn brief van 17 februari 2011 de aandacht van de vertegenwoordigers van de drie Instituten gevestigd op het feit dat nog niet alle voorschriften van de wet van 11 januari 1993, zoals bijgewerkt in 2010, zijn omgezet en dat de vertegenwoordigers van elk van deze Instituten de Hoge Raad op de hoogte dienen te houden van de verdere initi-

atieven die zij zullen nemen en binnen welke termijn dat effectief zal gebeuren.

De voorschriften die nog niet (integraal of gedeeltelijk, naargelang van het geval) zijn uitgevoerd, hebben ten minste betrekking op de maatregelen die elk van de drie Instituten moet nemen om ervoor te zorgen dat de regels van de wet van 11 januari 1993, zoals bijgewerkt in 2010, worden nageleefd, zoals vereist door artikel 39 van die wet. Specifiek voor het IBR is het nuttig eraan te herinneren dat de kwaliteitscontrole wordt verricht onder de eindverantwoordelijkheid van de Kamer van verwijzing en instaatstelling (verkort KVI).

In de loop van 2011 zal de Hoge Raad nagaan welke maatregelen de verantwoordelijken van die drie Instituten zullen hebben genomen om de integrale toepassing te realiseren van alle regels uit de wet van 11 januari 1993 op alle onderdelen van de economische beroepen die onder die wet vallen.

d) Aangiften door leden van de economische beroepen aan de CFI

Uit het jaarverslag 2010 van de Cel voor Financiële Informatieverwerking blijkt dat het aantal aangiften in 2010 door bedrijfsrevisoren daalt, terwijl de aangiften door accountants, belastingconsulenten of erkende boekhouders(-fiscalisten) iets zijn gestegen.

Deze aangiften hadden betrekking op een bedrag van respectievelijk 15,13 miljoen euro voor de aangiften verricht door leden van het IBR, en 0,49 miljoen euro voor de aangiften verricht door leden van het IAB en het BIBF.

In de loop van 2011 zal de Hoge Raad met de vertegenwoordigers van de drie Instituten uitzoeken waarom er zo weinig aangiften bij de CFI waren, enerzijds, en met de vertegenwoordigers van de Cel voor Financiële Informatieverwerking nagaan hoe eventueel een grotere proactiviteit kan worden bewerkstelligd bij de diverse onderdelen van de economische beroepen, anderzijds.

Norm van 4 februari 2011 inzake de toepassing van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme

Overeenkomstig de wettelijke bepalingen, vervat in het artikel 30 van de wet van 22 juli 1953, heeft deze norm, goedgekeurd door de Raad van het IBR op 4 februari 2011, het voorwerp uitgemaakt van een goedkeuring door de instellingen van het Belgisch systeem van publiek toezicht belast met de normatieve aspecten, met name door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op 16 februari 2011 en door de federale Minister, bevoegd voor Economie, op 22 april 2011.

Een bericht betreffende de goedkeuring van deze norm is bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad van 29 april 2011 (2^{de} editie).

Deze norm is in werking getreden op de datum van de bekendmaking van het bericht in het Belgisch Staatsblad.

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren,

Overwegende dat de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme (hierna “de wet van 11 januari 1993”), en inzonderheid het artikel 38 zoals gewijzigd door de wet van 18 januari 2010, oplegt aan het Instituut van de Bedrijfsrevisoren om bij reglement de toepassingsmodaliteiten van Hoofdstuk II van de wet van 11 januari 1993 te bepalen;

Overwegende dat de vereisten die uit de wet van 11 januari 1993 voortvloeien dezelfde zijn voor de economische beroepen, het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten en het Instituut van Accountants en Belastingconsulenten, en de drie Instituten gekozen hebben voor een homogene toepassing van hoofdstuk II van de wet van 11 januari 1993 door middel van een gemeenschappelijk reglement;

Overwegende dat dit reglement geen betrekking heeft op de meldingsplicht zoals voorzien in artikelen 26 en 28 van de wet van 11 januari 1993, dat voor deze bepalingen kan worden verwezen naar de toelichtingnota's van de Cel voor Finan-

ciële Informatieverwerking (CFI) te raadplegen op de website (www.ctif-cfi.be);

Overwegende dat het artikel 38 van de wet van 11 januari 1993 niet bepaalt welke vorm het aldaar voorgeschreven reglement dient aan te nemen, maar dat er uit blijkt dat de bepalingen van dit reglement een bindend karakter moeten bezitten;

Overwegende dat de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht in artikel 30, § 3 voorschrijft dat de normen bindend zijn voor de bedrijfsrevisoren;

Overwegende dat deze norm is gebaseerd op het gemeenschappelijk reglement tot stand gekomen in overleg met de drie Instituten;

Overwegende dat het artikel 39 van de wet van 11 januari 1993 oplegt dat het Instituut van de Bedrijfsrevisoren doeltreffende mechanismen vastlegt inzake de controle van de naleving door de bedrijfsrevisoren van de verplichtingen bedoeld in Hoofdstuk II van de wet van 11 januari 1993 en de meldingsplicht alsook deze opgelegd door koninklijke besluiten, reglementen of andere uitvoeringsmaatregelen van de wet;

Overwegende dat de Raad heeft beslist dat deze controle zou worden geïntegreerd in de kwaliteitscontrole bedoeld in artikel 33, § 1 van de wet van 22 juli 1953 met ingang van de in 2011 uitgevoerde controles;

Overwegend dat de huidige norm toepassing vindt zonder afbreuk te doen aan de wetgeving inzake het anti-witwassen, in het bijzonder op het niveau van de identificatie van de cliënt.

Heeft de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 4 februari 2011 de hiernavolgende norm aangenomen. Deze werd op 16 februari 2011 door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en op 22 april 2011 door de Minister die bevoegd is voor Economie, goedgekeurd. Deze goedkeuring heeft het voorwerp uitgemaakt van een bericht van de Minister die bevoegd is voor Economie gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 29 april 2011 (2^{de} editie).

1. Definities

1.1. Voor de toepassing van deze norm wordt verstaan onder:

- 1° “de wet”: de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme;
- 2° “witwassen van geld”: zoals bedoeld in art. 5 § 1 van de wet;
- 3° “financiering van terrorisme”: zoals bedoeld in art. 5 § 2 van de wet;
- 4° “illegale herkomst”: wanneer geld of activa voortkomen uit omstandigheden bedoeld in art. 5 § 3 van de wet;
- 5° “beroepsbeoefenaar”: een natuurlijke persoon, een rechtspersoon of een andere entiteit die ressorteert onder één van de categorieën opgesomd in artikel 3, 3° van de wet;
- 6° “zakenrelatie”: een zakenrelatie zoals bedoeld in artikel 7, § 1, eerste lid, 1°, van de wet;
- 7° “occasionele verrichting”: een verrichting als bedoeld in artikel 7, § 1, eerste lid, 2°, van de wet;
- 8° “uiteindelijke begunstigde”: een persoon zoals bedoeld in artikel 8 van de wet, voor wie de cliënt een zakenrelatie wenst aan te knopen of een verrichting wenst uit te voeren;
- 9° “derde zaakaanbrenger”: een persoon als bedoeld in artikel 10, § 1, 1° of 2°, van de wet;
- 10° “trust”: een trust die is opgericht ingevolge de duidelijk geformuleerde, doorgaans op schrift gestelde (“express trust”) wilsuïting van zijn oprichter(s), met uitzondering van een trust die ingevolge de wet is opgericht zonder uitdrukkelijke wilsuïting van een oprichter;
- 11° “atypische verrichting”: een verrichting die uit zijn aard, door de omstandigheden die haar omringen, door de hoedanigheid van de betrokken personen, door haar ongebruikelijk karakter tegenover de activiteiten van de cliënt, of omdat zij niet lijkt te stroken

met de kennis die de beroepsbeoefenaar heeft van zijn cliënt, diens beroepswerkzaamheden en risicoprofiel, en, zo nodig, van de herkomst van het geld, bijzonder vatbaar is voor het witwassen van geld of voor de financiering van terrorisme in de zin van artikel 14, § 1, tweede lid, van de wet;

12° “politiek prominente personen”: een persoon als bedoeld in artikel 12 § 3 van de wet;

13° “lasthebber”: persoon zoals bedoeld in artikel 7 § 2 van de wet.

2. Toepassingsgebied *ratione personae*

2.1. De bepalingen van deze norm zijn van toepassing op de beroepsbeoefenaars en personen als bedoeld in artikel 3, 3° van de wet, de natuurlijke personen of entiteiten die in België activiteiten uitoefenen en geregistreerd zijn in de hoedanigheid van bedrijfsrevisor in het openbaar register van het IBR.

3. Algemene beginselen inzake het aanknopen van een zakenrelatie en het klantenonderzoek

3.1. De beroepsbeoefenaars knopen geen zakenrelatie aan met hun cliënten en voeren geen occasionele verrichtingen uit waarvoor die cliënten een beroep op hen doen, zolang zij geen waakzaamheidsplichten hebben verricht conform de artikelen 7 en 8 van de wet en de bepalingen van deze norm.

In afwijking van het eerste lid kunnen de beroepsbeoefenaars, in uitzonderlijke omstandigheden, die limitatief worden opgesomd in hun interne procedures en die het noodzakelijk maken dat de uitoefening van de werkzaamheden niet wordt onderbroken, de identiteit van de bij een zakenrelatie betrokken personen verifiëren tijdens het aangaan van de zakenrelatie, als aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- de zakenrelatie houdt een laag risico van witwassen van geld of terrorismefinanciering in.

ciering in, gelet op de aard van de relatie en de hoedanigheid van de betrokken personen;

- de identiteit van de betrokken personen wordt, conform de artikelen 7 en 8 van de wet en de bepalingen van deze norm, zo snel mogelijk na het eerste contact met de cliënt geverifieerd,
- de activiteiten verricht en verbandhoudend met de cliënt, maken het voorwerp uit van een verhoogde waakzaamheid tot op het moment waarop de identiteit van alle betrokken personen is geverifieerd, waarbij voor elke vastgestelde anomalie, inclusief de onmogelijkheid om de identiteit van de bij de zakenrelatie betrokken personen zo snel mogelijk te verifiëren, een schriftelijk intern verslag wordt opgesteld als bedoeld in artikel 14, § 2, van de wet.

4. Klantenonderzoek: Identificatie – verificatie

4.1. Een beroepsbeoefenaar en een cliënt knopen een zakenrelatie aan in de zin van artikel 7, § 1, eerste lid, 1^o, van de wet:

- wanneer de beroepsbeoefenaar en de cliënt een contract afsluiten ter uitvoering waarvan gedurende een bepaalde of onbepaalde termijn verschillende opeenvolgende prestaties en/of verrichtingen zullen uitgevoerd worden of waardoor een aantal voortdurende verbintenissen ontstaan.
- of, wanneer een cliënt, zonder een zoals hiervoor bedoeld contract af te sluiten, zich geregeld en herhaaldelijk tot eenzelfde beroepsbeoefenaar wendt voor het uitvoeren van opeenvolgende prestaties en/of verrichtingen.
- Onder verrichting zoals bedoeld in artikel 7, § 1, 2^o, a, van de wet moet ook begrepen worden elke verrichting waarvan het waarschijnlijk is dat het bedrag 10.000 euro of meer is, ongeacht of deze wordt uitgevoerd in één of meerdere verrichtingen waartussen een verband lijkt te bestaan.

4.2. Krachtens artikel 7, § 1, eerste lid, 4^o, van de wet dient een cliënt overigens te worden geïdentificeerd:

1^o indien na zijn identificatie met het oog op het aanknopen van een zakenrelatie er redenen zichtbaar worden om aan te nemen dat de daarbij door hem verstrekte identificatiegegevens, onjuist of vals zijn;

2^o indien wordt betwijfeld of de persoon die een verrichting wenst uit te voeren in het kader van een voorheen aangegane zakenrelatie, wel degelijk de in dit kader geïdentificeerde cliënt of zijn gemachtigde en geïdentificeerde lasthebber is.

4.3. Indien de cliënt een natuurlijk persoon is, moet zijn identiteit, in het geval van face-to-face-identificatie, conform artikel 7, § 1, van de wet worden geverifieerd aan de hand van zijn identiteitskaart. Indien de cliënt een natuurlijk persoon is met woonplaats in het buitenland, kan zijn identiteit ook worden geverifieerd aan de hand van zijn paspoort.

De identiteit van in België gevestigde personen met buitenlandse nationaliteit die niet over hun door de Belgische autoriteiten uitgereikte identiteitskaart beschikken omwille van hun wettelijk statuut op het Belgisch grondgebied, mag worden geverifieerd aan de hand van een geldig bewijs van inschrijving in het vreemdelingenregister of, als zij omwille van hun statuut niet over een dergelijk bewijs beschikken, aan de hand van een geldig, door de Belgische openbare overheden uitgereikt document.

4.4. Indien de cliënt een natuurlijk persoon is, moet zijn identiteit, bij zijn identificatie op afstand, conform artikel 7, § 1, van de wet worden geverifieerd aan de hand van:

1^o hetzij zijn elektronische identiteitskaart;

2^o hetzij een gekwalificeerd certificaat in de zin van de wet van 9 juli 2001 houdende vaststelling van bepaalde regels in verband met het juridisch kader voor elektronische handtekeningen en certificatie-diensten en in de zin van Richtlijn 1999/93/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 december 1999 betreffende een gemeenschappelijk kader voor elektronische handtekeningen, voor zover:

a) dat gekwalificeerd certificaat is uitgereikt:

- door een certificatie-dienstverlener die in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte is gevestigd en die is geaccrediteerd conform de bepalingen van de Europese richtlijn betreffende de elektronische handtekeningen, of,
- door een andere certificatie-dienstverlener die in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte is gevestigd en waarvan het betrokken organisme vooraf heeft beslist om de certificaten als bewijsstuk te aanvaarden na een voorafgaand en gedocumenteerd onderzoek naar zijn reputatie en certificatie-procedures, of,
- door een andere certificatie-dienstverlener die in een derde land is gevestigd, die voldoet aan de voorwaarden van artikel 16, § 2 van voornoemde wet van 9 juli 2001, en waarvan het betrokken organisme vooraf heeft beslist om de certificaten als bewijsstuk te aanvaarden na een voorafgaand en gedocumenteerd onderzoek naar zijn reputatie en certificatie-procedures;

b) de procedure voor het uitreiken van dit gekwalificeerd identiteitscertificaat een face-to-face-identificatie van de cliënt inhoudt door de certificatie-dienstverlener zelf of, conform de door hem uitgewerkte procedures, door de door hem daartoe gemachtigde personen;

c) dat gekwalificeerd certificaat niet onder een schuilnaam is uitgereikt;

d) de entiteit onmiddellijk, systematisch en automatisch verifieert of het voorgelegde certificaat niet is verlopen en niet is herroepen door de certificatie-dienstverlener die het heeft uitgereikt;

Indien de identiteit van de cliënt niet wordt geverifieerd conform paragrafen 4.3. en 4.4. van de huidige norm, kan die verificatie worden uitgevoerd aan de hand van een kopie van een bewijsstuk dat de cliënt aan de beroepsbeoefenaar heeft

bezorgd, voor zover dat bewijsstuk pertinent en geloofwaardig is, die identificatie geschiedt met het oog op het aanknopen van een zakenrelatie en voor zover noch de cliënt, noch de zakenrelatie een specifiek risico van witwassen van geld of terrorismefinanciering inhoudt.

4.5. Indien de cliënt een rechtspersoon naar Belgisch recht is, moet zijn identiteit, bij zijn identificatie, conform artikel 7, § 1 van de wet aan de hand van de volgende bewijsstukken worden geverifieerd:

1° de recentste versie van de gecoördineerde statuten of de geactualiseerde statuten van de rechtspersoon-client die ter griffie van de rechtbank van koophandel zijn neergelegd of in de bijlagen tot het *Belgisch Staatsblad* zijn gepubliceerd;

2° de lijst van de bestuurders van de rechtspersoon-client en de bekendmaking van hun benoeming in het *Belgisch Staatsblad*, of enig ander bewijsstuk aan de hand waarvan hun hoedanigheid van bestuurder kan worden bewezen, zoals elke publicatie in het *Belgisch Staatsblad* waarin die personen als bestuurders worden vermeld, of de bij de Nationale Bank van België neergelegde jaarrekening;

3° de recentste publicatie van de vertegenwoordigingsbevoegdheden van de rechtspersoon-client in het *Belgisch Staatsblad*.

4.6. Indien de cliënt een rechtspersoon naar buitenlands recht is, moet zijn identiteit, bij zijn identificatie, conform artikel 7, § 1, van de wet worden geverifieerd aan de hand van gelijkwaardige bewijsstukken als vermeld in paragraaf 4.5. van de huidige norm en die, indien dat nodig is voor de beroepsbeoefenaar, in één van de landstalen of in het Engels zijn vertaald.

4.7. Indien de identiteit van de cliënt niet wordt geverifieerd conform paragrafen 4.5. en 4.6. van de huidige norm, kan die verificatie worden uitgevoerd aan de hand van een kopie van een bewijsstuk dat de cliënt aan de beroepsbeoefenaar heeft bezorgd, voor zover dat bewijsstuk pertinent en geloofwaardig is, die identificatie geschiedt met het oog op het aanknopen van een zakenrelatie en voor zover noch

de cliënt, noch de zakenrelatie een specifiek risico van witwassen van geld of terrorismefinanciering inhoudt.

- 4.8. Indien de cliënt een trust, een feitelijke vereniging, een fiducie of enige andere juridische structuur zonder rechtspersoonlijkheid is, neemt de beroepsbeoefenaar voor zijn identificatie kennis van het bestaan, de aard, het doel en de wijze van beheer en vertegenwoordiging van de betrokken juridische structuur. Vervolgens verifieert zij die informatie aan de hand van alle documenten die daartoe als bewijs kunnen dienen en maakt zij daarvan een kopie.

Deze identificatie impliceert kennisname en verificatie van de lijst van personen die gemachtigd zijn om het beheer van deze cliënten waar te nemen, aan de hand van een document dat daartoe als bewijs kan dienen.

- 4.9. Indien de cliënt een onverdeeldheid is, moet de bij artikel 7, § 1, van de wet voorgeschreven identificatie en identiteitsverificatie worden uitgevoerd voor elke onverdeelde eigenaar. Bij splitsing van rechten moet de identificatie van de cliënt en de identificatieverificatie van de cliënt worden uitgevoerd ongeacht of hij vruchtgebruiker, erfpachter of opstalhouder is.
- 4.10. Met het oog op de identificatie van het voorwerp en de geplande aard van de zakenrelatie, neemt de beroepsbeoefenaar kennis van en registreert hij het type verrichtingen waarvoor de cliënt een beroep op hem doet, alsook alle relevante informatie die inzicht kan verschaffen in de doelstelling die de cliënt nastreeft met het aanknopen van de zakenrelatie.
- 4.11. Bij de identificatie van een in artikel 7, § 1, eerste lid, 1° en 2°, van de wet bedoelde cliënt verzamelt en registreert de beroepsbeoefenaar alle vereiste gegevens voor de implementatie van het cliëntacceptatiebeleid conform titel 8 van de huidige norm en voor de uitoefening van de waakzaamheidsplicht conform titel 9 van de huidige norm.
- 4.12. De paragrafen 4.3. tot 4.7. van de huidige norm zijn van toepassing op de identiteitsverificatie van de lasthebbers van

de cliënten conform artikel 7, § 2, van de wet.

- 4.13. De lasthebbers die voor rekening van de cliënt optreden tijdens het aanknopen van de zakenrelatie, zoals bedoeld in artikel 7, § 2 van de wet, zijn de persoon of de personen die de opdrachtbrief ondertekenen, of bij gebreke van een opdrachtbrief, het lid van het bestuursorgaan belast met het dagelijks bestuur, of bij gebreke daarvan, alle leden van het bestuursorgaan.
- 4.14. Indien de lasthebber waarvan de identiteitsverificatie moet gebeuren en moet worden geverifieerd in toepassing van paragraaf 4.12 van de huidige norm van artikel 7, § 2 van de wet, geen natuurlijke persoon is, worden de vaststelling en de identiteitsverificatie uitgevoerd onder de toepassing van de paragrafen 4.5. tot en met 4.8. van deze norm.
- 4.15. De beroepsbeoefenaar dient bovendien kennis te nemen van de vertegenwoordigingsbevoegdheden toegekend aan de persoon bedoeld in paragrafen 4.12 tot 4.14 van de huidige norm en deze gegevens te verifiëren.

5. Identificatie en verificatie van de identiteit van de uiteindelijke begunstigen

- 5.1. De interne procedures van de beroepsbeoefenaar bepalen welke maatregelen moeten worden genomen om de identiteit van de uiteindelijke begunstigen vast te stellen en deze te verifiëren conform artikel 8, § 1, vierde lid, van de wet.

De verificatie van de identiteit van de uiteindelijke begunstigen gebeurt in functie van het risico van witwassen van geld of terrorismefinanciering dat is verbonden aan het profiel van de cliënt en aan de aard van de door de cliënt gewenste zakenrelatie of verrichting.

Indien de identiteit van de uiteindelijke begunstigen niet redelijkerwijs kan worden geverifieerd met toepassing van de conform het vorige lid gedefinieerde maatregelen, verantwoordt de beroepsbeoefenaar schriftelijk welke maatregelen hij daartoe

effectief heeft genomen, en bewaart hij die verantwoording in het identificatiedossier van de cliënt. Bij de toepassing van zijn cliëntacceptatiebeleid als bedoeld in titel 8 van de huidige norm houdt de beroepsbeoefenaar rekening met het feit dat de identiteit van de uiteindelijke begunstigden niet kon worden geverifieerd. Hij weigert een zakenrelatie aan te knopen of een door de cliënt gewenste verrichting uit te voeren als het risico van witwassen van geld of terrorismefinanciering betekenisvol toeneemt als gevolg van het feit dat de identiteit van de uiteindelijke begunstigden niet kon worden geverifieerd.

- 5.2. Indien de cliënt een handelsvennootschap of een vennootschap met handelsvorm is, dient onder "natuurlijke persoon of personen die op een andere wijze de controle hebben over het bestuur van de vennootschap" in de zin van artikel 8, § 1, derde lid, 1°, b), van de wet te worden verstaan, de in de artikelen 5 tot 9 van het Wetboek van vennootschappen bedoelde natuurlijke personen die, zonder meer dan 25 % van de aandelen of de stemrechten te bezitten of te controleren, rechtstreeks of onrechtstreeks de feitelijke controle over de vennootschap uitoefenen.
- 5.3. Indien de cliënt een rechtspersoon is, maar geen handelsvennootschap of vennootschap met handelsvorm als bedoeld in paragraaf 5.2. van deze norm, dient onder "natuurlijke personen of personen die de controle hebben over 25 % of meer van het vermogen van de rechtspersoon" (zoals bedoeld in artikel 8, § 1, derde lid, 2°, c), van de wet) te worden verstaan, zij die zonder bevoegd te zijn om de cliënt te vertegenwoordigen in zijn relaties met de beroepsbeoefenaar, een mandaat waarnemen in zijn bestuursorgaan.
- 5.4. Indien de cliënt een feitelijke vereniging of enige andere juridische structuur zonder rechtspersoonlijkheid is, zoals een trust of een fiducie, dienen onder "natuurlijke persoon of personen die de controle hebben over 25 % of meer van het vermogen van de juridische constructie" (zoals bedoeld in artikel 8, § 1, derde lid, 2°, c), van de wet), onder meer de personen te worden verstaan die de macht hebben om een aanzienlijke invloed uit te oefenen op haar beheer, andere dan de in paragrafen 4.12 en

4.13 van deze norm bedoelde personen die bevoegd zijn om de feitelijke vereniging of juridische structuur bij de beroepsbeoefenaar te vertegenwoordigen.

- 5.5. Wanneer de beroepsbeoefenaar op grond van het onderzoek van de informatie die de cliënt hem over de identiteit van zijn uiteindelijke begunstigden heeft meegedeeld conform artikel 8, § 3, van de wet, kan concluderen dat die informatie pertinent en geloofwaardig is, gaat hij over tot de identiteitsverificatie van die uiteindelijke begunstigden conform paragraaf 5.1. van deze norm.
- 5.6. Als er redenen bestaan om te twijfelen aan de pertinentie of de geloofwaardigheid van de conform artikel 8, § 3, van de wet door de cliënt meegedeelde informatie, neemt de beroepsbeoefenaar alle andere in functie van het risico passende maatregelen om de uiteindelijke begunstigden van de cliënt te identificeren, alsook alle redelijke maatregelen om hun identiteit te verifiëren conform paragraaf 5.1. van deze norm.

De beroepsbeoefenaar weigert de zakenrelatie aan te knopen of de door de cliënt gewenste verrichting uit te voeren als hij redenen heeft om aan te nemen dat het gebrek aan pertinentie of geloofwaardigheid van de door de cliënt meegedeelde informatie ertoe strekt de identiteit van één of meer uiteindelijke begunstigden te verhullen. Bovendien bepaalt hij of een melding aan de Cel voor Financiële Informatieverwerking moet worden verricht met toepassing van artikelen 26 tot en met 28 van de wet.

6. Tussenkoms van derden bij de identificatie van de cliënten en de uiteindelijke begunstigden

- 6.1. De beroepsbeoefenaar mag door een derde zaakaanbrenger die voldoet aan de voorwaarden van artikel 10, § 1, eerste lid, van de wet, zijn verplichtingen laten volbrengen om de identificatiegegevens en de overige gegevens in te zamelen, en die gegevens te actualiseren, conform de paragraaf 4.11 van deze norm.

De in artikel 10, §1, eerste lid van de wet en in de vorige paragraaf opgesomde ver-

plichtingen laten volbrengen door een derde zaakaanbrenger, is echter enkel mogelijk als deze laatste persoonlijk de identificatie heeft gedaan en dit zonder zelf een beroep te doen op een andere derde zaakaanbrenger.

6.2. Opdat een derde zaakaanbrenger conform artikel 10, § 1, van de wet een tussenkomst zou mogen verrichten, dient aan de volgende voorwaarden te zijn voldaan:

1° de beroepsbeoefenaar moet vooraf verifiëren of de derde zaakaanbrenger voldoet aan de voorwaarden van artikel 10, § 1, eerste lid, van de wet, en moet de documenten bewaren waarop zij zich hiervoor heeft gebaseerd;

2° de derde zaakaanbrenger moet de beroepsbeoefenaar de wettelijk vereiste identificatiegegevens bezorgen, alsook moet hij er zich schriftelijk toe verbinden om de beroepsbeoefenaar, op zijn verzoek, onverwijld een kopie te bezorgen van de documenten aan de hand waarvan hij hun identiteit heeft geverifieerd.

6.3. Met toepassing van artikel 10, § 1, vierde lid, van de wet, moet een beroepsbeoefenaar die een beroep doet op een derde zaakaanbrenger, zich er zelf van vergewissen dat deze de identificatie en de identiteitsverificatie van de geïntroduceerde cliënt en van zijn lasthebbers en zijn uiteindelijke begunstigden heeft uitgevoerd, conform de voor hem geldende wetgeving. Indien nodig, gaat hij zelf over tot een aanvullende of zelfs volledig nieuwe identificatie en identiteitsverificatie van de geïntroduceerde cliënt, zijn lasthebbers of zijn uiteindelijke begunstigden conform de bepalingen van de wet en van deze norm.

7. Gegevensbewaring

7.1. In toepassing van artikel 38, § 2, tweede lid, van de wet, mag de beroepsbeoefenaar, in plaats van een kopie te maken en te bewaren van de bewijsstukken aan de hand waarvan hij de identiteit van de cliënt en, in voorkomend geval, van zijn lasthebbers en uiteindelijke begunstigden heeft geverifieerd, de referentie van die bewijsstukken noteren en bewaren.

De aard van die referenties en de wijze waarop zij in bewaring zijn genomen, moeten de beroepsbeoefenaar met zekerheid in staat stellen om die bewijsstukken, op vraag van de bevoegde autoriteiten, onmiddellijk voor te leggen tijdens de in artikel 13 van de wet vastgestelde termijn met betrekking tot de bewaring van gegevens, zonder dat die bewijsstukken ondertussen konden worden gewijzigd.

De beroepsbeoefenaar die overweegt om van deze mogelijkheid gebruik te maken, moet vooraf in zijn cliëntacceptatieprocedures verduidelijken van welke categorieën van bewijsstukken de referenties mogen worden geregistreerd en bewaard ter vervanging van een kopie, alsook hoe de betrokken bewijsstukken kunnen worden opgehaald zodat zij, conform het eerste lid, op verzoek kunnen worden voorgelegd.

8. Clientacceptatiebeleid

8.1. De beroepsbeoefenaar dient een aan zijn activiteiten aangepast cliëntacceptatie- en opvolgingsbeleid uit te stippelen en ten uitvoer te leggen dat hem in staat stelt om, bij het aanknopen van een zakenrelatie met cliënten of het verrichten van diensten voor cliënten, een voorafgaand onderzoek te verrichten naar de risico's op witwassen van geld of financiering van terrorisme verbonden aan het profiel van de cliënt en aan de aard van de zakenrelatie, of de gewenste verrichting.

In toepassing van zijn cliëntacceptatiebeleid dient de beroepsbeoefenaar zijn cliënten onder te verdelen in verschillende risicocategorieën waaraan vereisten van verschillende niveaus zijn gekoppeld. Deze categorieën worden gedefinieerd op basis van objectieve risicocriteria die onderling coherent gecombineerd zijn, om zo een passende risicoschaal te kunnen definiëren. In het bijzonder houdt deze risicoschaal ten volle rekening met:

- situaties met een verhoogd risico op witwassen van geld of terrorismefinanciering die worden gedefinieerd in artikel 12, §§ 2 en 3, van de wet en paragraaf 9.1. van deze norm, en
- in voorkomend geval specifiek door de beroepsbeoefenaar gedefinieerde risi-

cocriteria wat hem betreft, waarbij met name rekening wordt gehouden met de kenmerken van de door hem aangeboden diensten en van de cliënten tot wie hij zich richt.

Het cliëntacceptatiebeleid kan ook rekening houden met situaties met een laag risico op witwassen van geld of terrorismefinanciering zoals deze die worden gedefinieerd in artikel 11, §§ 1 en 2, van de wet.

8.2. Het cliëntacceptatiebeleid van de beroepsbeoefenaar voorziet dat cliënten die mogelijk een specifiek risico vormen, pas als cliënt worden aanvaard na een grondig onderzoek en nadat ter zake een beslissing is genomen overeenkomstig de interne procedureregels bedoeld in artikel 16, §1 van de wet. Onder voornoemde cliënten ressorteren onder meer diegene:

- die gevestigd zijn of hun woonplaats hebben in een land of een gebied dat door de Financiële Actiegroep wordt gekwalificeerd als een land of een gebied dat niet aan de witwasbestrijding meewerkt, of ten aanzien waarvan de Financiële Actiegroep) tegenmaatregelen of een verhoogde waakzaamheid aanbeveelt;
- die natuurlijke personen zijn die op afstand zijn geïdentificeerd aan de hand van een kopie van een bewijsstuk of
- van wie de uiteindelijke begunstigde personen zijn van wie de identiteit niet kon worden geverifieerd, en/of van wie de geboorteplaats en -datum niet kon worden geïdentificeerd, en/of in verband met wie geen pertinente informatie kon worden verzameld over hun adres.

9. Bepalingen aangaande op afstand geïdentificeerde cliënten

9.1. Onverminderd de bepalingen van paragraaf 4.4. en van titel 10 van deze norm, stelt de beroepsbeoefenaar die een zakenrelatie aanknoopt met of occasionele prestaties of verrichtingen uitvoert voor natuurlijke personen-clieuten die hij op afstand heeft geïdentificeerd, procedures vast met toepassing van artikel 12, § 2, van de wet:

- die verbieden dat een zakenrelatie wordt aangeknoopt met of een occasionele prestatie of verrichting wordt uitgevoerd

voor een op afstand geïdentificeerde cliënt, in geval er redenen bestaan om aan te nemen dat de cliënt een face-to-face contact probeert te vermijden om zijn ware identiteit gemakkelijker te kunnen verhullen, of dat hij voornemens is verrichtingen uit te voeren die verband houden met het witwassen van geld of de financiering van terrorisme;

- die, in functie van het risico, specifieke aanvullende maatregelen opleggen om de identificatiegegevens, verkregen aan de hand van het in paragraaf 4.4. van deze norm, bedoelde bewijsstuk, te kunnen staven;
- die, in functie van het risico, de verplichting opleggen om de identiteit van de cliënten die werden geïdentificeerd aan de hand van een bewijsstuk als bedoeld in paragraaf 4.4., tweede lid van deze norm, binnen een redelijke termijn te controleren aan de hand van een ander bewijsstuk als bedoeld in paragraaf 4.3. of 4.4., eerste lid van deze norm.

10. Klantenonderzoek bij zakenrelaties en occasionele verrichtingen

10.1. De beroepsbeoefenaar stelt schriftelijk criteria op die hem en, in voorkomend geval, zijn aangestelden in staat moeten stellen om atypische verrichtingen op te sporen, waaraan hij specifieke aandacht moet besteden en waarover hij het schriftelijk verslag zoals bedoeld in artikel 14, § 2, van de wet moet opstellen.

Bij het in artikel 14, § 1, tweede lid, van de wet bedoelde onderzoek van de verrichtingen en feiten, wordt in het bijzonder aandacht besteed aan de kennelijke economische grondslag en legitimiteit van die verrichtingen en feiten.

10.2. De beroepsbeoefenaar wendt de nodige middelen aan en werkt passende procedures uit om, in voorkomend geval onder de verantwoordelijkheid van de in artikel 18, tweede lid, van de wet bedoelde verantwoordelijke, met toepassing van de wet, zo snel mogelijk over te gaan tot de analyse van de in artikel 14, § 2, van de wet bedoelde schriftelijke verslagen die

hem conform paragraaf 10.1. van deze norm worden overgelegd, en te bepalen of die verrichtingen of feiten ter kennis moeten worden gebracht van de Cel voor Financiële Informatieverwerking conform de artikelen 26, 27 en 28 van de wet.

De analyse van het schriftelijke verslag en de beslissing waartoe die analyse heeft geleid met toepassing van de artikelen 26, 27 en 28 van de wet, worden bewaard op de in artikel 15, tweede lid, van de wet bedoelde wijze.

- 10.3. Als een beroepsbeoefenaar conform de artikelen 26, 27 of 28 van de wet aan de Cel voor Financiële Informatieverwerking informatie kenbaar maakt ingevolge de vaststelling van feiten waarvan hij weet of vermoedt dat ze verband houden met het witwassen van geld of met de financiering van terrorisme, verhoogt hij de waakzaamheid in zijn zakenrelatie met de personen op wie de gemelde inlichtingen betrekking hebben.

Deze verhoogde waakzaamheid dient te worden aangehouden zolang dit, afhankelijk van de omstandigheden, nodig is ofwel om zich ervan te vergewissen dat het verdachte feit louter een alleenstaand feit was, ofwel om eventuele nieuwe verdachte feiten vast te stellen.

In dat geval onderzoekt de beroepsbeoefenaar inzonderheid, conform artikel 14 van de wet, bijzonder aandachtig elke verrichting van, of elk feit betreffende de cliënt dat ertoe zou kunnen bijdragen de plaats te verhullen waar de gelden, waarvan vermoed wordt dat ze een illegale herkomst hebben, zich bevinden. In voorkomend geval verricht de beroepsbeoefenaar een nieuwe melding aan de Cel voor Financiële Informatieverwerking conform de artikelen 26, 27 of 28 van de wet.

11. Aanwijzing en rol van de verantwoordelijke in toepassing van de wet

- 11.1. Het bedrijfsrevisorenkantoor waar minstens 10 beroepsbeoefenaars die een activiteit uitoefenen, of die een participatie hebben en/of lid zijn van het bestuursorgaan moeten, in toepassing van artikel

18, tweede lid van de wet, één of meer verantwoordelijke(n) aanduiden voor de toepassing van de wet binnen het kantoor.

Voor de toepassing van deze paragraaf, de beroepsbeoefenaar is elke natuurlijke persoon zoals bedoeld in artikelen 3,3° en 4° van de wet.

Wanneer de beroepsbeoefenaar aan deze criteria niet beantwoordt, vervult hij zelf de rol van verantwoordelijke voor de toepassing van de wet.

- 11.2. De beroepsbeoefenaar die niet voldoet aan de kwantitatieve drempel zoals vermeld in paragraaf 11.1 van de huidige norm kan één of meer verantwoordelijke(n), voor de toepassing van de wet aanstellen.

Deze beroepsbeoefenaars zal periodiek onderzoeken of de aanstelling van één of meer verantwoordelijke(n) voor de toepassing van de wet al dan niet verantwoord is in het licht van de grootte van het bedrijfsrevisorenkantoor waarbinnen hij zijn activiteiten uitoefent.

- 11.3. Bij aanstelling van deze verantwoordelijke dient de beroepsbeoefenaar zich ervan te vergewissen dat die persoon de passende professionele betrouwbaarheid bezit die nodig is om die functie integer te kunnen vervullen.

De conform § 1 aangewezen verantwoordelijke of verantwoordelijken moeten beschikken over de nodige kennis van het Belgische wettelijke en reglementaire kader tot voorkoming van het witwassen van geld en financiering van terrorisme en beschikbaar zijn om zijn functie effectief en autonoom te kunnen uitoefenen.

- 11.4. De verantwoordelijke of verantwoordelijken voor de toepassing van de wet, zien er op een algemene wijze op toe dat de beroepsbeoefenaar al de verplichtingen nakomt op het vlak van de voorkoming van witwassen van geld en financiering van terrorisme, en waken er meer in het bijzonder over dat de beroepsbeoefenaar zorgt voor een ter zake passende administratieve organisatie en interne controleprocedures krachtens artikel 16 van de wet. Zij zijn bevoegd om alle ter zake nodige of nuttige maatregelen voor te stellen aan de effectieve leiding van de be-

roepsbeoefenaar, inclusief de vrijmaking van de vereiste middelen.

Zij werken inzonderheid een procedure uit, en passen die toe onder hun verantwoordelijkheid, voor de analyse van de schriftelijke verslagen die worden opgesteld conform artikel 14, § 2, van de wet, en voor de informatieverstrekking aan de Cel voor Financiële Informatieverwerking conform de artikelen 26, 27 en 28 van de wet.

Zij zien toe op de opleiding en de sensibilisering van het personeel conform artikel 17 van de wet en titel 12 van deze norm.

Zij zijn normaliter de bevoorrechte contactpersonen voor de controleoverheden zoals bedoeld in artikel 39 van de wet en voor de Cel voor Financiële Informatieverwerking met betrekking tot alle vragen over de voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme.

- 11.5. De verantwoordelijke of verantwoordelijken voor de toepassing van de wet stellen minstens eenmaal per jaar een activiteitenverslag op. Dit verslag moet met name meer bepaald toelaten om een oordeel te vormen over de administratieve organisatie, de interne controle, de inbreng van de diensten van de beroepsbeoefenaar, de voorkoming, de opleiding en sensibilisering zoals bedoeld in titel 12 van deze norm en de behandeling van de verslagen zoals bedoeld in artikel 14 § 2 van de wet.

De beroepsbeoefenaar moet de vijf recentste activiteitenverslagen ter beschikking houden van de controleoverheden en haar die onverwijld overmaken, als deze daarom verzoeken.

12. Opleiding en sensibilisering van het personeel

- 12.1. De in artikel 17 van de wet bedoelde verplichte opleiding en sensibilisering met betrekking tot de voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme geldt voor de personeelsleden van de beroepsbeoefenaar, die door de taken die zij verrichten voor de cliënten, of door de verrichtingen die zij uitvoeren, het risico lopen geconfronteerd te worden

met pogingen tot witwassen van geld of financiering van terrorisme.

- 12.2. De opleiding en sensibilisering van en de geregelde informatieverstrekking aan de personeelsleden zijn er inzonderheid op gericht:

- hen te helpen de vereiste kennis te verwerven en de nodige kritische reflex te ontwikkelen om atypische verrichtingen of feiten vast te stellen;
- hen te helpen de nodige kennis van de procedures te verwerven om op passende wijze te reageren wanneer zij met dergelijke verrichtingen of feiten worden geconfronteerd.

13. Toezicht en Controle

- 13.1. Teneinde de controlerende overheden toe te laten de toepassing van de wet en deze norm te controleren is de beroepsbeoefenaar verplicht:

- in te gaan op elk verzoek om inlichtingen vanwege de bevoegde controleoverheid of diens afgevaardigde en dit binnen de in het verzoek gestelde termijn en vormen;
- in te gaan op elk verzoek tot organisatie van een controle in het kantoor of de kantoren van de beroepsbeoefenaar.

14. Inwerkingtreding en overgangsbepalingen

- 14.1. De huidige norm treedt in werking 10 dagen na de verschijning in het *Belgisch Staatsblad* van het advies die de goedkeuring inhoudt door de Minister die de Economie onder zijn bevoegdheden heeft, van deze norm zoals goedgekeurd door de raad van het betrokken Instituut en door de Hoge Raad van de Economische beroepen.

SERVICE PUBLIC FEDERAL ECONOMIE,
P.M.E., CLASSES MOYENNES ET ENERGIE

[C – 2011/11141]

22 AVRIL 2011. — Avis concernant l’approbation de la norme relative à l’application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l’utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme

Conformément aux dispositions de l’article 30 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d’Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d’entreprises, coordonnée par arrêté royal du 30 avril 2007, un projet de norme relative à l’application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l’utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme a été soumis pour approbation au Conseil supérieur des Professions économiques et au Ministre ayant l’Economie dans ses attributions, après avoir fait l’objet d’une consultation publique.

Cette norme détermine pour les réviseurs d’entreprises les modalités d’application des obligations prévues au chapitre II de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l’utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme.

Cette norme relative à l’application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l’utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme, adoptée le 4 février 2011 par le Conseil de l’Institut des Réviseurs d’entreprises, est approuvée par le Conseil supérieur des Professions économiques et par le Ministre ayant l’Economie dans ses attributions.

Bruxelles, le 22 avril 2011.

Le Ministre pour l’Entreprise,
V. VAN QUICKENBORNE

FEDERALE OVERHEIDSDIENST ECONOMIE,
K.M.O., MIDDENSTAND EN ENERGIE

[C – 2010/11141]

22 APRIL 2011. — Bericht met betrekking tot de goedkeuring van de norm inzake de toepassing van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme

Overeenkomstig de bepalingen van artikel 30 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, gecoördineerd bij het koninklijk besluit van 30 april 2007, werd een ontwerp van norm inzake de toepassing van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme ter goedkeuring voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en aan de Minister voor Economie, na het onderwerp te hebben uitgemaakt van een publieke consultatie.

Deze norm bepaalt de modaliteiten voor de bedrijfsrevisoren inzake de toepassing van de verplichtingen voorzien in hoofdstuk II van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme.

Deze norm inzake de toepassing van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 8 oktober 2010, werd goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en door de Minister tot wiens bevoegdheid de Economie behoort.

Brussel, 22 april 2011.

De Minister voor Ondernemen,
V. VAN QUICKENBORNE

1.5.3. Opgvolging van het begeleidingsplan in verband met de goedkeuring, in 2009, van een norm bedoeld om op termijn in België de “clarified ISA” in te voeren

Historiek van het dossier

Op datum van 17 juli 2008 had de Raad van het IBR aan de Hoge Raad een werkprogramma overgemaakt in verband met de normen en aanbevelingen van het IBR voor de komende jaren.

Dit werkprogramma verwoordde de uitdrukkelijke wens van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren om op termijn over te stappen naar de internationale auditnormen zoals die zijn vastgesteld door de *International Auditing and Assurance Standards Board* (verkort IAASB), goedgekeurd door het internationaal orgaan *Public Interest Oversight Board* (verkort PIOB) en gepubliceerd door de *International Federation of Accountants* (verkort IFAC), met name de *International Standards on Auditing* (verkort ISA).

In 2008 heeft de Hoge Raad zich dan ook intensief bezig gehouden met het onderzoek en de analyse van het voorstel van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren om in de toekomst voor de controle van de (zowel geconsolideerde als statutaire) jaarrekening van alle ondernemingen waarvoor op grond van de Belgische regelgeving de wettelijke controleverplichting geldt, de *clarified ISA* te volgen.

In december 2008 had de Hoge Raad de wens te kennen gegeven dat de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren de raadsleden van het IBR zou wijzen op het belang van een passende communicatie met de leden van het Instituut. In die optiek heeft de Hoge Raad het Instituut van de Bedrijfsrevisoren gevraagd om voor het beroep een studiedag of een forum te organiseren waarop voor de bedrijfsrevisoren de draagwijdte van het voorstel van het IBR en de gevolgen hiervan voor de beroepsbeoefenaars zouden worden toegelicht, alsook om onder de bedrijfsrevisoren een gedachtewisseling op gang te brengen in verband met de uitdagingen en verwachtingen naar aanleiding van de invoering van de *clarified ISA*. De Hoge Raad heeft tevens de aandacht gevestigd op het belang om nadien een publieke consultatie te organiseren, waarbij duidelijk zou worden aangegeven welke de doelstellingen van de Raad van het Instituut zijn, wat de gevolgen zijn van deze invoering en

welke middelen het beroep daartoe ter beschikking krijgt.

In februari 2009 heeft de Hoge Raad aan het Directoraat-generaal Interne markt en diensten gevraagd of het mogelijk was een duidelijk beeld te krijgen van de situatie in verband met het al dan niet effectieve gebruik van dergelijke internationale auditnormen in de diverse lidstaten van de Europese Unie. De Hoge Raad wenst de Europese Commissie te danken voor de kwaliteit van het werk dat de *sub-group ISA* van de *European Group of Auditor's Oversight Bodies* (verkort EGAOB) in de loop van 2009 heeft geleverd, ter voorbereiding van de publieke consultatie over de wenselijkheid (of niet) van een overstap naar de *clarified ISA* voor de wettelijke controles zoals bedoeld in de richtlijn 2006/43/EG.

Voor de organisatie van de publieke consultatie onder de bedrijfsrevisoren over het voorstel tot overschakeling naar de ISA-normen voor de wettelijke controle van jaarrekeningen in België, heeft de Hoge Raad in zijn brief van 6 februari 2009 aan de vertegenwoordigers van de Raad van het IBR voorgesteld zich te laten leiden door het document dat de Britse *Auditing Practices Board* (verkort APB) in oktober 2008 had opgesteld voor zijn publieke consultatie in verband met de overschakeling van de ISA-normen naar de *clarified ISA*-normen. Naar het oordeel van de Hoge Raad vormt dat consultatiedocument inderdaad een bijzonder nuttig pedagogisch instrument dat de geconsulteerden in staat stelt met kennis van zaken stelling te nemen.

Ingaand op de vraag van de Hoge Raad van december 2008, heeft de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 26 mei 2009 een forum van het revisoraat georganiseerd met als thema “*Modernisering van de controlenormen in België: de internationale auditnormen (ISA)?*”, waarop de inzet en de gevolgen van de voorgenomen overschakeling naar de *clarified ISA* werden toegelicht. 's Namiddags waren er *workshops* waarin de bedrijfsrevisoren konden discussiëren over meer specifieke aspecten van de problematiek.

Voorts had de Hoge Raad op zijn vergadering van 29 mei 2009 ook de gelegenheid om te luisteren naar de vertegenwoordigers van een enquêtebureau, de vennootschap *DEDICATED RESEARCH*. Dit bureau had in april 2009 van leden van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren de opdracht gekregen om bij de Belgische bedrijfsrevisoren die niet behoren tot de grote internationale structuren (dus buiten de *Big four* en BDO) een

enquête te houden in verband met een aantal aspecten van het beroep van bedrijfsrevisor, waaronder de reactie van de beroepsbeoefenaars op een eventuele overstap naar de *clarified* ISA.

Bovendien heeft de Hoge Raad een onderzoek gewijd aan het besluitvormingsproces en de gevolgen van een overstap naar de (al dan niet *clarified*) ISA-normen in bepaalde lidstaten van de Europese Unie (meer bepaald in Oostenrijk, Nederland en Groot-Brittannië), maar ook in derde landen (Canada in het bijzonder), om zo een beter zicht te krijgen op alle aspecten in de aanloop naar en de afwikkeling van een effectieve beslissing om op termijn over te schakelen naar de *clarified* ISA.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft ook kennis genomen van het "Statement" van de internationale organisatie van effectencommissies (*International Organization of Securities Commissions*, verkort IOSCO) van 11 juni 2009 in verband met de ISA-normen en licht hieruit de drie volgende passages:

- *"IOSCO endorses the replacement of the previous ISAs with the new standards, noting the improvements that have resulted from clarifying the ISA requirements. IOSCO looks forward to continued progress in terms of the translation, education and other efforts by many to facilitate global audit practices as well as the continuous improvement of ISAs over time."*
- *"IOSCO believes that there is an important role to be played by a set of international auditing standards in contributing to global financial reporting and supporting investor confidence and decision making. Current events in the global capital markets underscore the importance of this support. With respect to ISAs, IOSCO notes that today many securities regulators accept audits performed in accordance with ISAs in their capital markets. As a result ISAs are able to play an important role in facilitating cross-border securities offerings and listings in those markets."*
- *"IOSCO encourages securities regulators to accept audits performed and reported in accordance with the clarified ISAs for cross-border offerings and listings, recognizing that the decision whether to do so will depend on a number of factors and circumstances in their jurisdiction. Further, IOSCO notes the potential role of the clarified ISAs for purely domestic offerings and listings and thus encourages se-*

curities regulators and relevant authorities to consider the clarified ISAs when setting auditing standards for national purposes, recognizing that factors at the national and regional level will be relevant to their considerations."

Naar aanleiding van zijn vergadering van 19 juni 2009 wenste de Hoge Raad ook de heer Jacques VANDERNOOT te horen, die als bedrijfsrevisor door het IBR in het kader van het forum voor het revisoraat van 26 mei 2009 was belast met een vergelijkende presentatie over het huidige Belgische normenstelsel, enerzijds, en de *clarified* ISA, anderzijds. Na deze technische presentatie volgde voor de leden van de Hoge Raad een vruchtbare gedachtewisseling met de betrokken bedrijfsrevisor.

Op 6 juli 2009 startte de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren met een publieke consultatie over een ontwerpnorm in verband met de toepassing van de ISA-normen in België, overeenkomstig artikel 30, § 1, tweede lid 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.

Daarenboven werd de Hoge Raad – die zich daarover heeft verheugd – op de hoogte gebracht van het in de mededeling van 27 juli 2009 aangekondigde initiatief van de Raad van het IBR tot oprichting van een "cel SP" (*sole practitioners*), verbonden aan de Commissie "SME/SMP" van het IBR, waarvan de eerste vergadering plaats had op 14 september 2009.

Die mededeling stelt dat deze cel openstaat voor iedere belangstellende confrater en "zou een bevoorrechte gedachten-uitwisselingsplaats moeten vormen tussen de vertegenwoordigers van de Raad [van het IBR] en de confraters die wensen bij te dragen tot de activiteiten van het Instituut door het behandelen van professionele vragen die specifiek verbonden zijn aan kleinere kantoren, zoals bij voorbeeld betreffende de diensten verleend door het Instituut en de organisatie van deze kantoren en de toepassing van de normen, in het kader van de internationale evoluties".

Deze publieke consultatie voor ons land liep parallel met een Europese consultatie (zie hierna onder hetzelfde punt).

De Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen een ontwerpnorm over de toepassing van de ISA-normen in België, zoals

die op 2 oktober 2009 is aangenomen door de Raad van het IBR, ter goedkeuring voorgelegd, met in bijlage de diverse reacties door het IBR ontvangen in het kader van de publieke consultatie.

Goedkeuring van de norm door de Hoge Raad

Alvorens over te gaan tot een eventuele goedkeuring van de voorgelegde ontwerpnorm, heeft de Hoge Raad een aantal initiatieven genomen (verplichting/mogelijkheid voorzien door artikel 30 van de voornoemde wet):

- raadpleging van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen over de ter goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm (de briefwisseling tussen de Hoge Raad en de CBFA van 21 oktober 2009 en 17 november 2009 en het advies van de CBFA van 9 december 2009);
- hoorzitting met vertegenwoordigers van het IBR tijdens de vergadering van de Hoge Raad op 23 november 2009.

De Hoge Raad heeft de ontwerpnorm onderzocht die de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren hem ter goedkeuring had voorgelegd, samen met de diverse reacties die het IBR in het kader van de publieke consultatie had ontvangen. De Hoge Raad heeft kunnen vaststellen dat er geen enkele reactie was over de inhoud van de *clarified* ISA, wat betekent dat het doelpubliek van de consultatie geen enkel inhoudelijk probleem heeft gesignaleerd.

In verband met de praktische aspecten van een overschakeling van het nationale normenstelsel naar het internationale normenstelsel waren er daarentegen talrijke opmerkingen, meer bepaald vanwege bedrijfsrevisoren uit kleinere structuren of zelfs van alleenwerkende bedrijfsrevisoren. In essentie zijn het dus de gevolgen van een dergelijke beslissing die commentaar hebben uitgelokt, veeleer dan inhoudelijke problemen rond de voorschriften van de internationale auditnormen. Uit deze reacties blijkt dat er een vrees bestaat op twee belangrijke punten:

- riskeert deze beslissing niet te leiden tot een nog sterkere concentratie van de sector van de externe audit in België?
- riskeert deze overschakeling naar de ISA-normen niet te leiden tot nog veel strengere eisen inzake kwaliteitscontrole, meer bepaald op het vlak van de controle op de

opdrachten in de kleinste ondernemingen of zelfs in de verenigingssector?

Begin november 2009 heeft de Hoge Raad meegedeeld welke punten in de ter goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm (gedateerd op 2 oktober 2009) nog problemen stelden:

- de opheffing van de inwerkingtreding in twee fases, terwijl in het kader van de publieke consultatie een tijdsperiode van twee jaar werd voorgesteld, naargelang het gaat om controles uitgevoerd in beursgenoteerde vennootschappen, kredietinstellingen of verzekeringsondernemingen, dan wel om controles uitgevoerd in andere vennootschappen;
- het gebruik van een Engelstalige versie van de internationale auditnormen, wat strijdig is met de wetgeving inzake het gebruik van de landstalen;
- de onmogelijkheid om voor elke latere wijziging van de internationale auditnormen een blanco volmacht te geven;
- het belang om de nodige klaarheid te scheppen over het begeleidingsplan waarvan sprake in het begin van de norm.

De Raad van het IBR heeft zijn norm aangepast op de eerste drie punten die de Hoge Raad had aangehaald en heeft een nieuwe versie meegedeeld zoals die op 10 november 2009 was goedgekeurd.

In het kader van de hoorzitting met vertegenwoordigers van het IBR op 23 november 2009, heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen een gedetailleerd begeleidingsplan geëist. Dit begeleidingsplan werd door de Raad van het IBR op 14 december 2009 goedgekeurd.

Aangezien alle wettelijke procedurevoorwaarden waren vervuld en gelet op de geboden waarborgen *in globo* (norm van 10 november 2009 en begeleidingsplan van 14 december 2009), heeft de Hoge Raad in zijn vergadering van 15 december 2009 beslist om de ontwerpnorm dd. 10 november 2009 goed te keuren, mits het IBR op geregelde tijdstippen zou informeren over de vordering van het begeleidingsprogramma, zodanig dat de Hoge Raad er zich zou kunnen van vergewissen dat de begeleidingsmaatregelen verlopen volgens het programma dat het IBR aan de Hoge Raad heeft meegedeeld.

Op datum van 23 december 2009 is een brief overgemaakt aan de heer Vincent VAN QUICKENBORNE, federale Minister bevoegd voor Economie,

waarin hem de beslissing van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen van 15 december 2009 tot goedkeuring van de ontwerpnorm ter kennis werd gebracht. Die brief gaat als bijlage 3 bij dit verslag.

Er werd ook een brief gericht aan de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren om hem in kennis te stellen van de beslissing van de Hoge Raad van 15 december 2009.

In verband met de vraag over de indirecte gevolgen van een verzwaring van de regels inzake kwaliteitscontrole, heeft de Hoge Raad op 18 januari 2010 een brief gericht aan de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren waarin zijn aandacht werd gevestigd op een document dat in december 2009 door de *Auditing Practices Board* werd gepubliceerd onder de titel "*Guidance on smaller entity audit documentation*".

Die tweede versie van de *practice note 26* van het Britse APB leek de Hoge Raad inderdaad bijzonder interessant, omdat dit document een uiterst nuttige handleiding bevat in het kader van de voorbereiding van auditors op de kwaliteitscontrole met betrekking tot het documenteren van dossiers over de wettelijke controle van jaarrekeningen van kleinere entiteiten. Naar het oordeel van de Hoge Raad zou voor het documenteren van dergelijke dossiers, in functie van de aard van gecontroleerde entiteiten, op basis van dit type handleiding een soort "*scalability*" moeten kunnen worden ingevoerd.

Met zijn brief van 18 januari 2010 aan het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft de Hoge Raad dan ook gevraagd om een normatief document op te stellen waarin voor het documenteren van werkdossiers dit soort "*scalability*" wordt opgenomen. Voor wettelijke auditors in België zou dit volgens de Hoge Raad bijzonder nuttig zijn.

Goedkeuring door de federale Minister, bevoegd voor Economie

Op 1 april 2010 heeft de heer Vincent VAN QUICKENBORNE, federale Minister bevoegd voor Economie, zijn goedkeuring gegeven aan de op 15 december 2009 door de Hoge Raad goedgekeurde norm van 10 november 2009. Dit bericht inzake de goedkeuring is gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 16 april 2010; een *erratum* is verschenen in het *Belgisch Staatsblad* van 28 april 2010.

Zowel de norm als het bericht inzake de goedkeuring zijn integraal opgenomen in dit jaarverslag 2010 van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

Overeenkomstig artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen deze norm, zodra die een definitief karakter had verkregen, ook op de website van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren geplaatst, op het volgende adres: <http://www.oversight-audit-belgium.eu>.

Europese consultatie over een eventuele overschakeling op termijn naar de clarified ISA

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft in 2009 geregeld deelgenomen aan de plenumvergaderingen van de EGAOB en de vergaderingen van zijn *sub-group ISA*. Eén van de centrale thema's op die vergaderingen (in het bijzonder die van de *sub-group ISA*) was het uittekenen van de denkpistes voor het Europese consultatiedocument in verband met de wenselijkheid (of niet) om op Europees vlak voor elke wettelijke controle van jaarrekeningen die onder de richtlijn 2006/43/EG valt, over te schakelen naar de *clarified ISA*.

In het kader van de vergaderingen van de *sub-group ISA* werd in 2009 herhaaldelijk een presentatie gegeven over de stand van zaken en de voornaamste resultaten van de twee studies die de Europese Commissie in 2008 had besteld om een beter zicht te krijgen op de implicaties van de problematiek rond de goedkeuring van de *clarified ISA*:

- het verslag van de Universiteit van Duisburg-Essen, dat afgesloten werd op 12 juni 2009, met als titel "*Evaluation of the Possible Adoption of International Standards on Auditing (ISA) in the EU*";
- het verslag van het *Maastricht Accounting, Auditing and Information Management Center* (MARC), dat afgesloten werd op 20 juli 2009, met als titel "*Evaluation project of the differences between International Standards on Auditing (ISA) and the Standards of the US Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*".

Over een document in verband met de eventuele overschakeling in Europa naar de internationale ISA-normen liep vanaf 22 juni 2009 een publieke consultatie. Dit document bestond uit 10 vragen, bedoeld om een duidelijke structuur

te brengen in het onderzoek van de diverse sleutelementen in de gemeenschappelijke besluitvorming op het niveau van alle lidstaten van de Europese Unie. Deze vragen kunnen in drie categorieën worden opgesplitst:

- de aanvaardbaarheid (of niet) van de ISA-normen opgesteld door de IAASB¹ en de noodzaak om voor de Europese Commissie al dan niet de mogelijkheid te voorzien om die normen te kunnen wijzigen;
- commentaren in verband met de “kosten/baten-analyse” van de Duitse Universiteit van Duisburg-Essen, met het toepassingsgebied (wat gebeurt er met de norm ISQC 1) alsook met de noodzaak (of niet) van een grotere harmonisatie van de auditverslagen in de Europese Unie;
- bereidheid (of niet) om de ISA-normen op Europees vlak over te nemen en zo ja, draagwijdte en planning van een dergelijke invoering.

Aanvankelijk zou deze publieke consultatie tot 15 september 2009 lopen, maar zij werd verlengd tot en afgesloten op 15 oktober 2009.

In het kader van de laatste twee vergaderingen van de *sub-group ISA* van de EGAOB en de *plenumvergadering* van de EGAOB zelf, telkens in november 2009, kwamen verschillende thema's ter sprake uit de antwoorden die de Europese Commissie had ontvangen, alhoewel op dat tijdstip nog geen synthese voorhanden was.

Uit de synthese die het Directoraat-generaal Interne markt en diensten in maart 2010 publiceerde, blijkt dat de Europese Commissie op haar publieke consultatie in verband met de invoering van de ISA-normen, 89 reacties ontving, afkomstig van een zeer gevarieerd doelpubliek.

Uit de samenvatting die de synthese – zoals gepubliceerd door de Europese Commissie – voorafgaat, kan men zes hoofdlijnen afleiden:

- De overgrote meerderheid van de reacties spreekt zich uit ten gunste van een goedkeuring van de internationale ISA-normen in de Europese Unie. Een duidelijke meerderheid is te vinden voor een toepassing van de ISA-normen op de wettelijke controle van alle vennootschappen, ook de kleine ondernemingen waarvoor een audit verplicht is.

¹ Deze normen worden goedgekeurd door het internationaal orgaan *Public Interest Oversight Board* (verkort PIOB) en gepubliceerd door de *International Federation of Accountants* (verkort IFAC).

- Uit de reacties blijkt de overtuiging dat de ISA-normen internationaal op ruime schaal worden aanvaard. Eventuele wijzigingen van de Europese Commissie of van de lidstaten aan de ISA-normen zouden uiterst beperkt moeten blijven. De overgrote meerderheid van de reacties staat gunstig tegenover de invoering van toepassingsmodaliteiten en verklarende commentaren, die een bijzonder statuut mogen krijgen dat verschilt van “*best practices*”.
- Een aantal reacties, meer bepaald van kleine en middelgrote auditkantoren (verkort KMA), laten een ongerustheid horen in verband met de kostprijs en de administratieve gevolgen van een invoering van de ISA-normen voor de audit van kleine en middelgrote ondernemingen (verkort KMO). In sommige reacties wordt de vraag gesteld of de ISA-normen naar evenredigheid zouden mogen worden toegepast, in functie van de grootte en complexiteit van de gecontroleerde entiteiten, terwijl andere reacties stellen dat de toepassing van deze normen gemakkelijk aan te passen is voor minder complexe controles.
- De meeste reacties zijn van oordeel dat de internationale norm inzake kwaliteitscontrole, gepubliceerd door IFAC - de ISQC 1 - bij het invoeringsproces moet worden betrokken. Talrijke reacties vragen de Commissie om een evenredige en soepele toepassing van de norm ISQC 1 op de KMA te overwegen of toe te staan dat de huidige, gelijkwaardige interne normen inzake kwaliteitscontrole verder zouden mogen worden toegepast in de lidstaten.
- De meeste reacties staan gunstig tegenover de invoering van de ISA-normen van de serie 700, die betrekking hebben op het verslag van de auditor. De lidstaten zouden hetzij het model van een auditverslag van de IAASB kunnen overnemen, hetzij in zekere mate hiervan afwijken. Auditverslagen zouden dus van de ene lidstaat van de Europese Unie tot de andere kunnen verschillen. De ISA 700 normen zouden echter een aantal gemeenschappelijke punten in de verslagen garanderen, onder andere qua structuur. De meeste reacties waren van oordeel dat in de verslagen van de auditors zou moeten worden vermeld dat zij in overeenstemming met de ISA-normen zijn opgesteld, aangezien noch de Commissie, noch de lidstaten die normen zouden dienen te wijzigen. Talrijke

andere reacties vinden echter dat een verwijzing naar "de ISA-normen zoals goedgekeurd in de Europese Unie" de voorkeur verdient, rekening houdend met de mogelijkheid van toevoegingen of uitzonderingen.

- De reacties in verband met het tijdschema voor een eventuele overschakeling lopen sterk uiteen, zonder enige vorm van consensus. In het algemeen lijken kleine en middelgrote kantoren meer tijd nodig te hebben om zich te kunnen voorbereiden op de invoering van de ISA-normen.

Op dit ogenblik heeft Europa nog geen principiële standpunt ingenomen over een eventuele beslissing om de *clarified* ISA op te leggen voor de wettelijke controle van jaarrekeningen in de lidstaten van de Europese Unie.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen zal de evolutie van dit dossier op Europees niveau van nabij blijven volgen, gelet op zijn rol - als entiteit van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren - met betrekking tot de normatieve aspecten van het beroep in het kader van de wettelijke controle van jaarrekeningen in België.

De Hoge Raad is bovendien bereid om zijn ervaring met de organisatie van een harmonieuze overschakeling naar een ander internationaal normenstelsel mét instandhouding van de structuur van de bestaande auditmarkt, met andere lidstaten van de Europese Unie te delen.

Interessant om te vermelden is de bekendmaking in oktober 2010 door de Europese commissaris belast met de Interne markt en diensten, de heer Michel BARNIER, van het groenboek over het beleid inzake de controle van financiële overzichten en de lessen uit de recente financiële crisis van 2008. De vraag van de eventuele overstap naar de internationale auditnormen op Europees vlak heeft opnieuw het voorwerp uitgemaakt van diverse vragen in het kader van deze publieke consultatie.

Tot op heden heeft de Europese Commissie nog geen beslissing genomen in dit dossier.

Opvolging van het begeleidingsplan goedgekeurd door de Raad van het IBR

In de loop van 2010 heeft de Hoge Raad op trimestriële basis een opvolging ontvangen van het begeleidingsplan zoals op verzoek van de Hoge Raad goedgekeurd door de Raad van het IBR; dit begeleidingsplan moet het ganse beroep toelaten (zowel de revisoren die behoren tot de grotere structuren als de revisoren die in kleinere structuren werkzaam zijn, of zelfs alleen werken) om het hoofd te kunnen bieden aan de wijziging van het referentiekader op het vlak van de beroepsnormen die toepasselijk zijn op de verschillende opdrachten van wettelijke jaarrekeningcontrole.

In dit verband kan herinnerd worden aan het feit dat de federale Minister, bevoegd voor Economie, zich in zijn bericht van 1 april 2010 tot eind 2011 het recht voorbehoudt om na te gaan of het begeleidingsplan op een passende manier evolueert.

De Minister, bevoegd voor Economie, kan inderdaad beslissen dat deze norm niet in werking treedt met betrekking tot de controle van de financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van organisaties van openbaar belang voor alle boekjaren afgesloten door deze entiteiten vanaf 15 december 2012 en met betrekking tot de controle van de financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van organisaties van andere entiteiten voor alle boekjaren afgesloten door deze entiteiten vanaf 15 december 2014, indien hij vaststelt dat er nog geen norm werd aangenomen die de specifieke Belgische bepalingen inzake audit die niet opgenomen zijn in de ISA's herneemt en/of dat het begeleidingsplan in dit verband opgesteld door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren niet toegepast werd.

Norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België

Overeenkomstig de wettelijke bepalingen, vervat in het artikel 30 van de wet van 22 juli 1953, heeft deze norm, goedgekeurd door de Raad van het IBR op 10 november 2009, het voorwerp uitgemaakt van een goedkeuring door de organen van het Belgisch systeem van publiek toezicht belast met de normatieve aspecten, met name door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op 15 december 2009 en door de federale Minister, bevoegd voor Economie, op 1 april 2010.

Een bericht betreffende de goedkeuring van deze norm is bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad van 16 april 2010. Dit bericht heeft het voorwerp uitgemaakt van een erratum, gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 28 april 2010 (3^{de} editie).

Deze norm is in werking getreden op de datum van de bekendmaking van het bericht in het Belgisch Staatsblad.

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren,

Overwegende dat het moderniseren van het normatief kader voor de uitvoering van revisorale opdrachten zich opdringt;

Overwegende dat het in het algemeen belang is dat de financiële overzichten in België – een voor internationale betrekkingen en investeringen zeer open land – worden gecontroleerd overeenkomstig de internationaal erkende standaarden;

Rekening houdend met de bekommernis van de Europese instanties om tot een harmonisatie te komen van de uitoefening van het beroep van wettelijke auditor van de jaarrekening, en om verder te gaan met de verhoging van de kwaliteit van de controle van de financiële overzichten, bekommernis die zich meer bepaald vertaalde in het aannemen van de richtlijn van 17 mei 2006;

Overwegende dat de *International Standards on Auditing (ISA's)* en de *International Standards on Review Engagement (ISRE)*, zoals per 15 december 2008 aangenomen door de *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*, een antwoord bieden op deze vereisten om internationaal erkende en geactualiseerde stan-

daarden te vormen; dat zij reeds verplicht gesteld zijn, met of zonder aanpassing op nationaal vlak, in heel wat landen, met inbegrip van een meerderheid van de Lidstaten van de Europese Unie; dat zij de kwaliteit van de financiële informatie bevorderen door het voorzien in de toepassing van aanvullende controlewerkzaamheden, alsmede in een betere documentatie van de werkzaamheden van de auditor;

Overwegende dat de ISA's reeds worden toegepast voor de controle van vele entiteiten, meer bepaald de organisaties van openbaar belang; dat het in het algemeen belang is om de uniciteit van dit normatief kader te behouden op het hoogst mogelijk kwalitatieve niveau;

Overwegende dat minstens met betrekking tot de controle van de financiële overzichten van organisaties van openbaar belang, de urgentie en het algemene belang vragen om niet het moment af te wachten waarop de vertaling van de ISA's naar het Frans en het Nederlands zal afgerond zijn, noch het feit dat de voorstellen tot aanpassing aan de Belgische context in een normatieve vorm zijn bepaald; dat in afwachting daarvan de bedrijfsrevisoren hun vakkundig oordeel in dat opzicht zullen kunnen toepassen;

Overwegende dat de ISA's voorzien dat de concrete toepassing daarvan aangepast is aan de eigenschappen van elke aan een controle onderworpen entiteit, meer bepaald: de omvang (KMO), de complexiteit en de aard daarvan (verenigingen);

Overwegende dat de bedrijfsrevisor, in voorkomend geval, het tijdschema en de inhoud van de uit te voeren controlewerkzaamheden aanpast teneinde rekening te houden met meer bepaald: het geringe aantal en de eenvoud van de door de entiteit verwerkte transacties, de interne organisatie en de financieringswijzen van de entiteit, de rechtstreekse betrokkenheid van de bestuurder bij de interne beheersing van de entiteit en het beperkte aantal vennoten;

Overwegende dat de bedrijfsrevisor de aard en de omvang van zijn gegevensgerichte controles kan beperken in functie van meer bepaald de beheersingsomgeving van de entiteit en van de timing van zijn tussenkomst indien dit schema hem de mogelijkheid biedt de afloop van de in

de rekeningen vastgelegde transacties vast te stellen;

Overwegende dat de bedrijfsrevisor een dossier samenstelt dat aan de omvang en de karakteristieken van de gecontroleerde entiteit, evenals aan de complexiteit van de opdracht, is aangepast;

Overwegende dat het Instituut van de Bedrijfsrevisoren in een begeleidingsplan heeft voorzien bij het toepassen van de ISA's, meer bepaald in het vormingsprogramma waarin de ISA's al sinds 2004 zijn opgenomen, in de toegang tot aangepaste controlesoftware waarvoor het IBR contact heeft opgenomen met softwareontwikkelaars die in de markt actief zijn om de bedrijfsrevisoren te informeren over de mogelijk beschikbare hulpmiddelen, alsmede in een plan inzake het publiceren van adviezen met betrekking tot het toepassen van de ISA's in de Belgische context;

Overwegende dat voor wat betreft de data van inwerkingtreding, zoals vastgesteld in punt 4 van onderhavige norm, de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft ingestemd met de voorstellen van verscheidene vertegenwoordigers van gebruikers van financiële overzichten en merkt op dat volgens de positieve evaluatie van de Europese en Belgische evoluties die tegen 15 december 2011 zou worden verwacht, voornoemde data door de Minister van Economie zouden kunnen worden vervroegd.

Overwegende dat de bedrijfsrevisor er eveneens kan toe gebracht worden om opdrachten van beperkt nazicht uit te oefenen voor een tussentijdse financiële toestand, in het kader van een wettelijke controle van de jaarrekeningen, en dat de *International Standards on Review Engagement (ISRE)* in dit opzicht de samenhang van de opdracht in zijn geheel toelaten;

Heeft de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op zijn zitting van 10 november 2009 de hiernavolgende norm aangenomen. Deze werd op 15 december 2009 door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en op 1 april 2010 door de Minister die bevoegd is voor Economie goedgekeurd. Deze norm heeft het voorwerp uitgemaakt van een publicatie in het *Belgisch Staatsblad* van 16 april 2010.

1. De bedrijfsrevisoren zullen overgaan tot de controle van alle financiële overzichten (audit) en van het beperkt nazicht van de financiële informatie overeenkomstig respectievelijk de *International Standards on Auditing (ISA's)* en *International Standards on Review Engagement (ISRE's)*, zoals op 15 december 2008 aangenomen door de *International Auditing and Assurance Standards Board* en voor zover deze normen vertaald werden in de van toepassing zijnde nationale taal, te weten:

- ISA 200 -	Algemene doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Internationale Controlestandaarden
- ISA 210 -	Overeenstemming over de voorwaarden van controleopdrachten
- ISA 220 -	Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten
- ISA 230 -	Controledocumentatie
- ISA 240 -	De verantwoordelijkheid van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten
- ISA 250 -	Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten
- ISA 260 -	Communicatie met degenen belast met <i>governance</i>
- ISA 265 -	Het communiceren van tekortkomingen in de interne beheersing aan degenen belast met <i>governance</i>
- ISA 300 -	De planning van een controle van financiële overzichten
- ISA 315 -	Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verkrijgen van kennis van de entiteit en haar omgeving
- ISA 320 -	Materieel belang bij de planning en uitvoering van een controle
- ISA 330 -	Het inspelen door de auditor op ingeschatte risico's

- ISA 402 -	Bij de controle in overweging te nemen aangelegenheden wanneer een entiteit gebruik maakt van service-organisaties
- ISA 450 -	Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen
- ISA 500 -	Controle-informatie
- ISA 501 -	Controle-informatie - Bijkomende beschouwingen voor specifieke aspecten
- ISA 505 -	Externe bevestigingen
- ISA 510 -	Eerste uitvoering van controle-opdrachten – openingsaldi
- ISA 520 -	Cijferanalyses
- ISA 530 -	Steekproeven bij controles
- ISA 540 -	De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen tegen reële waarde, alsmede daarmee verband houdende toelichtingen
- ISA 550 -	Verbonden partijen
- ISA 560 -	Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode
- ISA 570 -	Continuïteit
- ISA 580 -	Schriftelijke bevestigingen
- ISA 600 -	Speciale overwegingen – Controles van de financiële overzichten van de groep (Inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)
- ISA 610 -	Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors
- ISA 620 -	Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de auditor aangestelde deskundige
- ISA 700 -	Het vormen van een oordeel en het rapporteren over de financiële overzichten
- ISA 705 -	Aanpassingen van het oordeel in de verklaring van de onafhankelijke auditor
- ISA 706 -	Toelichtende paragrafen en paragrafen inzake overige aangelegenheden, toegevoegd in de verklaring van de onafhankelijke auditor
- ISA 710 -	Ter vergelijking opgenomen gegevens – Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten
- ISA 720 -	De verantwoordelijkheid van de auditor met betrekking tot andere gegevens in documenten waarin de gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen
- ISA 800 -	Speciale overwegingen - Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels gericht op speciale doeleinden
- ISA 805 -	Speciale overwegingen - Controles van een apart financieel overzicht, en van een specifiek element, een specifieke rekeningen of een specifiek item van een financieel overzicht
- ISA 810 -	Opdrachten om te rapporteren over een samenvatting van financiële overzichten
- ISRE 2400 -	Beperkt nazicht
- ISRE 2410 -	Beperkt nazicht van tussentijdse financiële verslaggeving uitgevoerd door de onafhankelijke auditor.

2. De volgende normen en aanbevelingen zijn opgeheven:

a. de volgende controlenormen:

- Algemene controlenormen (uitgezonderd voor de opdrachten die niet onder het toepassingsgebied van de ISA's vallen);
- Normen inzake de certificatie van de geconsolideerde jaarrekening;

- Normen "Bevestigingen van de leiding van de entiteit".

b. de volgende controleaanbevelingen:

- Aanbeveling "Aanvaarding van een controle-opdracht door een bedrijfsrevisor";
- Aanbeveling "Controleprogramma";
- Aanbeveling "Werkdocumenten van de bedrijfsrevisor";

- Aanbeveling "Kwaliteitsbeheersing van de controlewerkzaamheden";
- Aanbeveling "Controlerisico";
- Aanbeveling "Impact van de interne controle op de controlewerkzaamheden";
- Aanbeveling "Controle in een omgeving waarin gebruik wordt gemaakt van geautomatiseerde informatiesystemen";
- Aanbeveling "Doelstelling van de controle van de jaarrekening";
- Aanbeveling "Fraude en onwettige handelingen";
- Aanbeveling "Controle van een vennootschap in moeilijkheden";
- Aanbeveling "Extern bewijskrachtig materiaal";
- Aanbeveling "Gebruik van de werkzaamheden van een andere revisor";
- Aanbeveling "Gebruik van het werk van een interne afdeling";
- Aanbeveling "Gebruikmaken van de werkzaamheden van deskundigen";
- Aanbeveling "Controle van de voorraadopname";
- Aanbeveling "Analytisch onderzoek";
- Aanbeveling "Steekproeven in de controle";
- Aanbeveling "Controle van de boekhoudkundige ramingen";
- Aanbeveling "Controle van de inlichtingen opgenomen in de toelichting";
- Aanbeveling "Uitvoering van een beperkt nazicht door de commissaris bij een tussentijdse toestand".

3. In de mate dat het aanpassen van de ISA's of van verdere wijzigingen daarvan aan de Belgische context niet het voorwerp van Belgische

normen uitmaakt (bijkomende norm en/of toelichtende bijlagen bij de ISA's) op het moment dat deze normen of deze aanpassingen moeten worden toegepast op de controle van financiële overzichten, zullen de bedrijfsrevisoren hun beste vakkundig oordeel toepassen om deze aanpassing zeker te stellen.

4. De huidige norm treedt in werking:

- a) met betrekking tot de organisaties van openbaar belang, voor de controle van financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie met betrekking tot boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2012;
- b) met betrekking tot de andere entiteiten, voor de controle van financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie met betrekking tot boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2014.

5. In functie van de evaluatie van de Europese en Belgische ontwikkelingen die tegen 15 december 2011 zal worden uitgevoerd, kan de Minister die bevoegd is voor Economie de in punt 4 bedoelde data, met een termijn van maximum twee jaar tussen de vastgelegde datum van punt 4.a) en van die van punt 4.b), overeenkomstig eensluidend advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en op advies van het IBR aanpassen. Voor zover een Europese Verordening de verplichte toepassing van de ISA's enkel en alleen voorziet voor de controle van de financiële overzichten van entiteiten van openbaar belang met betrekking tot boekjaren afgesloten vanaf een datum vóór 15 december 2012, zal de datum van 15 december 2014, zoals voorzien in punt 4b), automatisch worden vervroegd naar een datum die overeenstemt met twee jaar na de datum van inwerkingtreding van deze Europese Verordening.

FEDERALE OVERHEIDSDIENST ECONOMIE,
K.M.O., MIDDENSTAND EN ENERGIE

[C – 2010/11180]

1 APRIL 2010. — Bericht met betrekking tot de goedkeuring van de norm inzake de toepassing van de ISA's in België

Overeenkomstig de bepalingen van artikel 30 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, gecoördineerd door het koninklijk besluit van 30 april 2007, is een ontwerp van norm inzake de toepassing van de ISA's in België ter goedkeuring voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en aan de Minister bevoegd voor Economie, na het voorontwerp te hebben uitgemaakt van een publieke consultatie. Deze norm inzake de toepassing van de ISA's in België, aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 5 oktober 2009, is goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en door de Minister die bevoegd is voor Economie.

Deze norm treedt in werking:

- a) met betrekking tot de controle van financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van organisaties van openbaar belang, voor alle boekjaren afgesloten door deze organisaties vanaf 15 december 2012;
- b) met betrekking tot de controle van financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van andere entiteiten, voor alle boekjaren afgesloten door deze entiteiten vanaf 15 december 2014.

De huidige norm wordt onderworpen aan een evaluatie tegen 15 december 2011 in functie van de Europese en Belgische ontwikkelingen. Op basis van de evaluatie van deze Europese en Belgische ontwikkelingen kan de Minister die bevoegd is voor Economie op advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, beslissen om de datum van inwerkingtreding van de norm aan te passen, met het behoud van een termijn van maximum twee jaar tussen de datum van inwerkingtreding van de norm voor de controle van de financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van organisaties van openbaar belang en de datum van inwerkingtreding van de norm voor de controle van de financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van andere entiteiten.

SERVICE PUBLIC FEDERAL ECONOMIE,
P.M.E., CLASSES MOYENNES ET ENERGIE

[C – 2010/11180]

1er AVRIL 2010. — Avis relatif à l'approbation de la norme relative à l'application des normes ISA en Belgique

Conformément aux dispositions de l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée par arrêté royal du 30 avril 2007, un projet de norme relative à l'application des normes ISA en Belgique a été soumis pour approbation au Conseil supérieur des Professions économiques et au Ministre ayant l'Economie dans ses attributions, après avoir fait l'objet d'une consultation publique. Cette norme relative à l'application des normes ISA en Belgique adoptée le 5 octobre 2009 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'entreprises, est approuvée par le Conseil supérieur des Professions économiques et par le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions.

Cette norme entre en vigueur:

- a) en ce qui concerne le contrôle d'états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières d'entités d'intérêt public, pour tous les exercices comptables clôturés de ces entités à partir du 15 décembre 2012;
- b) en ce qui concerne le contrôle des états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières d'autres entités, pour tous les exercices comptables clôturés de ces entités à partir du 15 décembre 2014.

La présente norme sera soumise à évaluation en fonction des évolutions européennes et belges d'ici le 15 décembre 2011. Sur base de cette évaluation des évolutions européennes et belges, le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions peut, sur avis du Conseil supérieur des Professions économiques et de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, décider de modifier la date d'entrée en vigueur de la norme, en conservant un délai de deux ans maximum entre la date de l'entrée en vigueur de la norme pour le contrôle des états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières d'entités d'intérêt public et la date d'entrée en vigueur de la norme pour le contrôle des états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières d'autres entités.

In het bijzonder kan de Minister bevoegd voor Economie beslissen dat deze norm niet in werking treedt met betrekking tot de controle van de financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van organisaties van openbaar belang voor alle boekjaren afgesloten door deze entiteiten vanaf 15 december 2012 en met betrekking tot de controle van de financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van organisaties van andere entiteiten voor alle boekjaren afgesloten door deze entiteiten vanaf 15 december 2014 indien hij vaststelt dat er nog geen norm werd aangenomen die de specifieke Belgische bepalingen inzake audit die niet opgenomen zijn in de ISA's herneemt en/of dat het begeleidingsplan in dit verband opgesteld door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren niet toegepast werd.

Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren informeert op regelmatige basis de Minister bevoegd voor Economie en de Hoge Raad voor de Economische Beroepen van de stand van zaken van het begeleidingsplan.

Voor zover een Europese Verordening de verplichte toepassing van de ISA's enkel voorziet voor de controle van de financiële overzichten van organisaties van openbare belang met betrekking tot boekjaren afgesloten vóór 15 december 2012, zal de datum voorzien in punt b) automatisch worden vervroegd naar een datum die overeenstemt met twee jaar na de datum van de inwerkingtreding van de Europese Verordening.

Brussel, 1 april 2010.

De Minister voor Ondernemen
en Vereenvoudigen,
V. VAN QUICKENBORNE

En particulier, le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions peut décider que la norme n'entre pas en vigueur en ce qui concerne le contrôle d'états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières des entités d'intérêt public pour tous les exercices comptables clôturés de ces entités à partir du 15 décembre 2012 et en ce qui concerne le contrôle d'états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières des autres entités pour tous les exercices comptables clôturés de ces entités à partir du 15 décembre 2014, s'il constate qu'une norme reprenant les dispositions belges spécifiques en matière d'audit qui ne sont pas reprises dans les normes ISA n'a pas encore été adoptée et/ou que le programme d'accompagnement élaboré en la matière par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises n'a pas été appliqué.

L'Institut des Réviseurs d'Entreprises informe régulièrement le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions et le Conseil Supérieur des Professions économiques de l'état d'avancement du programme d'accompagnement.

Si un Règlement européen prévoit l'application obligatoire des normes ISA pour le seul contrôle des états financiers d'entités d'intérêt public relatifs aux exercices comptables clôturés avant le 15 décembre 2012, la date prévue au point b) sera automatiquement avancée à une date correspondant à deux années suivant la date d'entrée en vigueur dudit Règlement européen.

Bruxelles, le 1^{er} avril 2010.

Le Ministre de l'Entreprise
et de la Simplification,
V. VAN QUICKENBORNE

FEDERALE OVERHEIDSDIENST ECONOMIE,
K.M.O., MIDDENSTAND EN ENERGIE

[C – 2010/11195]

1 APRIL 2010. — Bericht met betrekking tot de goedkeuring van de norm inzake de toepassing van de ISA's in België - Erratum

In het Belgisch Staatsblad nr. 112 van 16 april 2010, bladzijde 21774, moet de volgende correctie worden aangebracht:

In het bericht van 1 april 2010 met betrekking tot de goedkeuring van de norm inzake de toepassing van de ISA's in België, dient het begin van de tweede zin van de eerste alinea gelezen te worden als volgt: « Deze norm inzake de toepassing van de ISA's in België, aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 10 november 2009, (...) » in plaats van « Deze norm inzake de toepassing van de ISA's in België, aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 5 oktober 2009, (...) ».

SERVICE PUBLIC FEDERAL ECONOMIE,
P.M.E., CLASSES MOYENNES ET ENERGIE

[C – 2010/11195]

1er AVRIL 2010. — Avis relatif à l'approbation de la norme relative à l'application des normes ISA en Belgique - Erratum

Au Moniteur belge n° 112 du 16 avril 2010, page 21774, il y a lieu d'apporter la correction suivante:

Dans l'avis du 1er avril 2010 relatif à l'approbation de la norme relative à l'application des normes ISA en Belgique, il convient de lire le début de la deuxième phrase du premier alinéa comme suit: « Cette norme relative à l'application des normes ISA en Belgique adoptée le 10 novembre 2009 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, (...) » au lieu de « Cette norme relative à l'application des normes ISA en Belgique adoptée le 5 octobre 2009 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'entreprises, (...) ».

2. Tweede opdracht van de Hoge Raad

A posteriori-onderzoek van de doctrinale standpunten van het IBR

2.1. Ontwikkeling van de doctrine door het IBR

De Raad van het IBR ontwikkelt de doctrine inzake de audittechnieken en de goede toepassing door de bedrijfsrevisoren van het wettelijk, reglementair en normatief kader dat de uitoefening van hun beroep regelt (artikel 30, § 5 van de wet van 1953), onder de vorm van:

- adviezen
- omzendbrieven of
- mededelingen.

In het Verslag aan de Koning dat het koninklijk besluit voorafgaat, staat duidelijk vermeld: *“De Raad van het Instituut kan zijn doctrine **enkel** via adviezen, omzendbrieven of mededelingen ontwikkelen”*.

Gevolg gevend aan een opmerking terzake van de Raad van State verduidelijkt het Verslag aan de Koning dat het koninklijk besluit voorafgaat ook de draagwijdte en het eventuele bindende karakter van de adviezen, omzendbrieven en mededelingen van het IBR:

- *“de **adviezen**, die geen bindend karakter hebben, weerspiegelen het standpunt van de Raad van het Instituut en laten in het bijzonder de bedrijfsrevisoren toe om de standpunten vooraf te kennen die de Raad zal nemen naar aanleiding van individuele dossiers”*;
- *“de **omzendbrieven** bevatten algemene deontologische aspecten en hebben geen bindend karakter in hoofde van de bedrijfsrevisoren”*;
- *“de **mededelingen** hebben een informatief karakter en hebben geen bindend karakter”*.

2.2. A posteriori-nazicht door de Hoge Raad

Op grond van artikel 30 van de wet van 1953 (§ 5):

- maakt het IBR de adviezen, omzendbrieven of mededelingen over aan de Hoge Raad;
- gaat de Hoge Raad de verenigbaarheid na van de adviezen, omzendbrieven of mededelingen van de Raad van het IBR met andere bepalingen.

Indien de Hoge Raad een onverenigbaarheid vaststelt tussen deze adviezen, omzendbrieven of mededelingen en een wet, besluit, norm of aanbeveling, nodigt hij het IBR uit om hieraan te verhelpen.

Indien het IBR hieraan geen gevolg geeft binnen de termijn die de Hoge Raad vaststelt, gaat de Hoge Raad over tot de openbaarmaking van zijn eigen stellingname.

Hierbij valt aan te stippen dat de wet geen termijn vaststelt voor het *a posteriori*-nazicht van adviezen, omzendbrieven en mededelingen die de Raad van het IBR aan de Hoge Raad voorlegt.

2.3. Termijn voor het overmaken van doctrinale standpunten

In het Verslag aan de Koning dat het koninklijk besluit van 21 april 2007 voorafgaat (in de toelichting van de artikelen) staat vermeld: *“Het overmaken van de adviezen, mededelingen of omzendbrieven aan de Hoge Raad gebeurt gelijktijdig met de verzending ervan aan de bedrijfsrevisoren”*.

In antwoord op een vraag terzake van de Raad van State verduidelijkt het Verslag aan de Koning dat het koninklijk besluit van 21 april 2007 voorafgaat, *“dat de “stellingname” van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen bedoeld in het nieuwe artikel 30, § 5, derde lid, van de wet van 1953, betreffende de adviezen, omzendbrieven en mededelingen, geen bindend karakter hebben, in tegenstelling tot de goedkeuringsbevoegdheid die de Hoge Raad heeft met betrekking tot de normen en aanbevelingen”*.

2.4. Omzendbrieven, adviezen en mededelingen die het Instituut van de Bedrijfsrevisoren in 2010 heeft voorgelegd

In 2010 heeft de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren de volgende documenten, die hij aan zijn leden heeft overgemaakt, medege-deeld aan de Hoge Raad:

- **Omzendbrieven**
 - Datum van de bevestigingsbrief ten opzichte van de datum van het commissaris-verslag (16 september 2010)
 - Lijsten van de netwerken en de te verstrekken informatie door de bedrijfsrevisoren bij lidmaatschap van een netwerk (24 september 2010)

- **Adviezen**

- Opdracht van de commissaris ten aanzien van het koninklijk besluit van 10 augustus 2009 houdende de wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en van het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningstelsel (5 maart 2010) – Dit advies is vervangen door het advies van 29 oktober 2009
- Wet van 30 december 2009 houdende diverse bepalingen betreffende Justitie (II) – Nieuwe regeling bij fusies en splitsingen van vennootschappen – Mogelijkheid om geen verslag over de ruilverhouding op te stellen – Verslag betreffende de inbrengen in natura (10 juni 2010)
- Huidig en toekomstig normatief kader van het IBR (20 juli 2010)
- Opdracht van de commissaris met betrekking tot de nieuwe staat XVIIIbis “Transacties met verbonden partijen buiten normale contractvoorwaarden” van de toelichting bij de jaarrekening (advies van 5 maart 2010, gewijzigd op 29 oktober 2010)

- **Mededelingen**

- Raadpleging van de Europese Commissie over de publicatie “IFRS for SMEs” van de IASB (15 januari 2010)
- Uitoefening van het commissarismaandaat in erkende NGO’s voor ontwikkelingssamenwerking (22 januari 2010)
- Algemene vergadering van 23 april 2010 (15 februari 2010)
- Rondvraag van GfK Significant over het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (24 februari 2010)
- Permanente vorming: deelname aan de algemene vergadering – *online* historiek van permanente vormingsactiviteiten (2 maart 2010)
- Mededeling van de commissaris aan het auditcomité krachtens artikel 526bis, § 5 en § 6 van het Wetboek van vennootschappen (8 maart 2010)
- Beleid van de Raad van het IBR (12 maart 2010)

- Duur van mandaten (29 maart 2010)
- Jaarverslag 2009 van het IBR (30 maart 2010)
- Gewone algemene vergadering van 23 april 2010 (31 maart 2010)
- Openbare raadpleging over het ontwerp van specifieke norm inzake medewerking aan het prudentieel toezicht (19 april 2010)
- Openbare raadpleging over het ontwerp van normen inzake de kwaliteitscontrole (19 april 2010)
- Twee nieuwe rubrieken op de website van het IBR: ISA-normen en SME/SMP-zone (20 april 2010)
- Ontwerp van normen van kwaliteitscontrole – termijn verlengd tot 3 juni 2010 (21 mei 2010)
- Invoering van een nieuw luik in het openbaar register voor de bedrijfsrevisoren die geen revisorale opdrachten wensen uit te voeren of niet kunnen uitvoeren omwille van andere wettelijke redenen dan deze opgesomd in artikel 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953 (14 juni 2010)
- Wet van 6 april 2010 op het deugdelijk bestuur bij genoteerde vennootschappen (19 juli 2010)
- Verhuis van de kantoren van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (18 augustus 2010)
- Empirische studie van de HREB inzake de structuur van het bedrijfsrevisoraat (1 oktober 2010)
- Schrijven aan de bedrijfsrevisoren – nieuwe extranet module “Commissies en werkgroepen” van het IBR (6 oktober 2010)
- CAO van 1 juli 2010 in het Paritair Comité voor de Vrije Beroepen (PC 336) (7 oktober 2010)
- Openbare raadpleging over het ontwerp van norm inzake de toepassing van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van het terrorisme (9 november 2010)
- Verlenging van de termijn van de openbare raadpleging inzake het ontwerp van norm betreffende de strijd tegen het witwassen van geld (nieuwe deadline: 20 januari 2011) (17 december 2010)

- **Save the date & uitnodigingen**

- Uitnodiging tot de informatiesessies van 31 maart en 1 april 2010 georganiseerd in het kader van het Salon Ondernemen (15 maart 2010)
- "Award for Best Belgian Sustainability Report 2010" (16 maart 2010)
- Uitnodiging naar de informatiesessie "Organisatie van de kwaliteitscontrole", op maandag 14 juni 2010 (17 mei 2010)
- Uitnodiging voor een vorming inzake bemiddeling in burgerlijke en handelszaken (in het Frans) (27 juli 2010)
- Uitnodiging inzake de inhuldiging van de kantoren van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 24 september 2010 (9 september 2010)
- Uitnodiging voor de uitreiking van de 12^{de} Award for Best Belgian Sustainability Report van 9 november 2010 (9 september 2010)
- *Save the date* - evenement "Commissies en werkgroepen van het IBR" van 26 oktober 2010 (1 oktober 2010)
- Aankondiging inzake de samenstelling van de commissies en de werkgroepen - beslissing van de Raad van het IBR van 8 oktober 2010 (12 oktober 2010)
- *Save the date* - studiedag van maandag 15 november 2010 van het IBR, gewijd aan "Instrumenten voor de praktische toepassing van de ISA's in KMO's" (18 oktober 2010)

*

* * *

Op een periodieke basis deelt de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren verder de lijst mee van de omzendbrieven, adviezen en mededelingen die in de betrokken periode zijn goedgekeurd, alsook deze die zouden zijn ingetrokken. De volgende briefwisseling is aan de Hoge Raad overgemaakt:

- Schrijven van 27 mei 2010 met betrekking tot de omzendbrieven, adviezen en mededelingen van het IBR gedurende het eerste trimester van 2010;

- Schrijven van 24 september 2010 met betrekking tot de omzendbrieven, adviezen en mededelingen van het IBR gedurende het tweede trimester van 2010;
- Schrijven van 12 oktober 2010 met betrekking tot de omzendbrieven, adviezen en mededelingen van het IBR gedurende het derde trimester van 2010;
- Schrijven van 15 februari 2011 met betrekking tot de omzendbrieven, adviezen en mededelingen van het IBR gedurende het vierde trimester van 2010.

*

* * *

Paragraaf 5 van artikel 30 van de wet van 1953 bepaalt dat het IBR de adviezen, omzendbrieven of mededelingen aan de Hoge Raad overmaakt en vertrouwt aan de Hoge Raad de opdracht toe om de verenigbaarheid na te gaan van de adviezen, mededelingen of omzendbrieven van de Raad van het IBR met andere bepalingen (ongeacht of het gaat om bepalingen opgenomen in een wet, koninklijk besluit, controlenorm of -aanbeveling).

Indien de Hoge Raad een onverenigbaarheid vaststelt tussen deze adviezen, omzendbrieven of mededelingen en een wet, besluit, norm of aanbeveling, nodigt hij het IBR uit om hieraan te verhelpen. Indien het IBR hieraan geen gevolg geeft binnen de termijn die de Hoge Raad vaststelt, gaat de Hoge Raad over tot de openbaarmaking van zijn eigen stellingname.

In het kader van een ontmoeting op 21 mei 2010 tussen de leden van de Hoge Raad en de nieuwe Voorzitter en Ondervoorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, zijn de volgende punten aan bod gekomen:

- De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft moeten vaststellen dat in 2010 een mededeling van 23 februari 2010 van de Raad van het IBR aan zijn leden niet aan de Hoge Raad langs elektronische weg is meegedeeld op hetzelfde tijdstip als de toezending aan de bedrijfsrevisoren. Deze mededeling kwam overigens niet voor in de lijst van de omzendbrieven, adviezen en mededelingen met betrekking tot het 1^{ste} trimester van 2010, zoals overgemaakt via het schrijven van 27 mei 2010.

- De Hoge Raad heeft een gebrek aan regelmatig en een vrij lange termijn voor het overmaken van de periodieke briefwisseling met de lijst van de omzendbrieven, adviezen en mededelingen moeten vaststellen (termijn tussen het einde van het trimester en de ontvangst van het schrijven tussen 1,5 maand en 3 maanden). Bovendien bleek de informatie die langs elektronische weg was meegedeeld, niet altijd coherent met diezelfde informatie op papier op het einde van het trimester.

In het kader van dit onderhoud heeft de Hoge Raad de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren aangemaand zich in de toekomst te conformeren aan de wettelijke regels en de standpunten van de Raad overeenkomstig de wetsvoorschriften mee te delen.

De Hoge Raad heeft met voldoening kunnen vaststellen dat vanaf 2011 de omzendbrieven, adviezen en mededelingen het voorwerp uitmaken van een doorlopende nummering. Dit initiatief zou *a priori* moeten toelaten om de volledigheid van de aan de Hoge Raad overgemaakte informatie eenvoudiger na te gaan.

2.5. A posteriori-onderzoek door de Hoge Raad in 2010

Voor het *a posteriori*-onderzoek van de diverse omzendbrieven, adviezen en mededelingen die de Raad van het IBR aan de Hoge Raad meedeelt, is geen wettelijke termijn vastgesteld.

In het kader van zijn opdracht inzake het *a posteriori*-onderzoek van alle omzendbrieven, adviezen en mededelingen die het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft goedgekeurd, heeft de Hoge Raad zich in 2010 meer in het bijzonder afgevraagd hoe te reageren op drie stellingnames van de Raad van het IBR:

- de mededeling van 22 januari 2010 over de uitoefening van het commissarismaandaat in erkende NGO's;
- de mededeling van 8 maart 2010 over de mededelingen van de commissaris aan het auditcomité krachtens artikel 526bis, § 5 en § 6 van het Wetboek van Vennootschappen;
- het advies van 5 maart 2010 over de opdracht van de commissaris ten aanzien van het koninklijk besluit van 10 augustus 2009 tot wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en van het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningstelsel.

Mededeling van 22 januari 2010 over de uitoefening van het commissarismaandaat in erkende NGO's

Op 22 januari 2010 heeft de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren naar zijn leden een mededeling gestuurd in verband met de uitoefening van een commissarismaandaat in erkende NGO's voor ontwikkelings samenwerking.

Deze mededeling vervangt het memorandum inzake opdrachten van de bedrijfsrevisor in het kader van de koninklijke besluiten betreffende de erkenning en financiering van NGO's, in 1993 aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (punt 7 van de mededeling van 22 januari 2010).

Bij onderzoek van de tekst kan worden vastgesteld dat nergens wordt verwezen naar een normatief document van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Bovendien geven noch de wet, noch de uitvoeringsbesluiten enige aanduiding over welk type attestering een bedrijfsrevisor moet afleveren die belast is met de jaarrekeningcontrole bij een NGO.

Uit deze mededeling kan men opmaken dat bepaalde attesteringen eerder positieve attesteringen zijn (attestering van het getrouwe beeld van de jaarrekening), andere eerder beperkte nazichten.

Bij het onderzoek van deze mededeling is de Hoge Raad zich gaan afvragen of het uitvoerdigen van dergelijke maatregelen via dit soort document wel de meest aangewezen manier is. Zou een opname van dit soort regeling in een dwingend normatief document niet meer aangewezen zijn, naar het voorbeeld van de regels met betrekking tot de jaarrekeningcontrole bij andere ondernemingen?

Mededeling van 8 maart 2010 over de mededelingen van de commissaris aan het auditcomité krachtens artikel 526bis, § 5 en § 6 van het Wetboek van Vennootschappen

Op 8 maart 2010 heeft de Raad van het IBR een mededeling gepubliceerd over de mededelingen

van de commissaris aan het auditcomité krachtens artikel 526bis, § 5 en § 6 van het Wetboek van Vennootschappen.

In verband met die mededeling heeft de Hoge Raad gewezen op twee principiële kwesties:

- qua draagwijdte – kan een dergelijke materie (en vooral de inhoud van een commissarisverslag) in een gewone mededeling worden geregeld?
- qua werkwijze, namelijk via een mededeling, alhoewel hierover geen beroepsnorm bestaat – kan men in de huidige stand van het wettelijk, reglementair of normatief kader volstaan met een loutere verwijzing naar internationale normen?

Advies van 5 maart 2010 over de opdracht van de commissaris ten aanzien van het koninklijk besluit van 10 augustus 2009 tot wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en van het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningenstelsel

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft op 5 maart 2010 een advies uitgebracht over de opdracht van de commissaris ten aanzien van het koninklijk besluit van 10 augustus 2009 tot wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en van het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningenstelsel.

Dit advies handelt over de voorschriften van de richtlijn 2006/46/EG tot wijziging van de Europese boekhoudrichtlijnen, welke voorschriften in het Belgisch recht zijn omgezet door het koninklijk besluit van 10 augustus 2009, bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 24 augustus 2009. De Commissie voor Boekhoudkundige Normen heeft hierover op 13 januari 2010 een advies gepubliceerd ter verduidelijking van het begrip “Transacties met verbonden partijen buiten normale marktvoorwaarden”.

Dit advies van 5 maart 2010 stelt dat “bij gebrek aan wettelijke criteria die toelaten om de transacties met verbonden partijen buiten normale marktvoorwaarden te inventariseren”, geen enkele informatie hoeft te worden opgenomen in de toelichting bij de jaarrekening, maar dat met het oog op transparantie alle transacties met

verbonden partijen in een vrije bijlage zouden worden bekendgemaakt.

*
* *

Na afloop van zijn analyse heeft de Hoge Raad beslist om twee initiatieven te nemen:

- In verband met de mededeling van 22 januari 2010 en die van 8 maart 2010 werden de nieuwe Voorzitter en Ondervoorzitter van de Raad van het IBR bij brief van 21 mei 2010 uitgenodigd op een ontmoeting; in die brief werd het volgende gepreciseerd: “*de leden van de Hoge Raad hebben gevraagd om, met het oog op die ontmoeting, [de vertegenwoordigers van de Raad van het IBR] te melden dat zij van gedachten wenssen te wisselen over [...] de draagwijdte van de door de Raad van het IBR uitgevaardigde normen en aanbevelingen, enerzijds, en adviezen, omzendbrieven en mededelingen anderzijds. De Hoge Raad is enkele maanden geleden begonnen aan die denkoefening, naar aanleiding van de twee mededelingen die wij ontvingen van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, één met als datum 22 januari 2010, over de uitoefening van het commissarismandaat in erkende NGO's en één met als datum 8 maart 2010, over de mededelingen van de commissaris aan het auditcomité*”.
- In verband met het advies van 5 maart 2010 werd op 20 mei 2010 de federale Minister, bevoegd voor Economie, de heer Vincent VAN QUICKENBORNE, aangeschreven, met de bedoeling hem attent te maken op dit advies in verband met de omzetting in Belgisch recht van een Europese richtlijn en te vragen welk standpunt diende te worden ingenomen ten aanzien van bedrijfsrevisoren die de informatie in de staat XVIIIbis van de toelichting niet zouden attesteren.

*
* *

De leden van de Hoge Raad hebben de vertegenwoordigers van de Raad van het IBR ontmoet op 21 mei 2010 en hebben de problematiek inzake de hiërarchie van bindende en niet-bindende

normatieve teksten ter sprake gebracht, alsook de vragen die de Hoge Raad heeft bij een aantal mededelingen die inhoudelijk verder lijken te gaan dan wat men van dit soort documenten mag verwachten.

Het antwoord dat de Hoge Raad heeft gekregen van de vertegenwoordigers van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren komt erop neer dat de rangschikking van de "normen" / "aanbevelingen" / "omzendbrieven" / "adviezen" / "mededelingen" effectief zou moeten worden bekeken.

Naar het oordeel van de Hoge Raad is de problematiek ruimer dan op het eerste gezicht lijkt, want het feit dat bepaalde elementen niet-bindend zijn (zo bijvoorbeeld het model van controleverslag) is een zware handicap voor de bevoegdheid met betrekking tot de kwaliteitscontrole van de betrokken dossiers.

De Hoge Raad staat positief tegenover het voorstel om de situatie te onderzoeken en vraagt de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren om nog een aantal andere elementen in die denkoefening te betrekken, zoals:

- het statuut van het Vademecum (gedeelte de-ontologie) en
- het statuut van het jaarverslag van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (en meer bepaald de standpunten van de juridische commissie die de Raad overneemt).

De afspraak is dat de vertegenwoordigers van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren terug contact nemen met de leden van de Hoge Raad zodra dit punt binnen de Raad van het IBR is uitgeklaard.

*
* *

Met betrekking tot het advies van 5 maart 2010 heeft de Raad van het IBR op 29 oktober 2010 een nieuw advies goedgekeurd over de opdracht van de commissaris in verband met de nieuwe staat XVIIIbis "Transacties met verbonden partijen buiten normale marktvoorwaarden" van de toelichting bij de jaarrekening, waarbij het advies van 5 maart 2010 wordt gewijzigd.

Verwijzend naar de reacties op de ontmoeting tussen de leden van de Hoge Raad en de vertegenwoordigers van de Raad van het IBR, staat de Hoge Raad positief tegenover de beslissing van de Raad van het IBR om al zijn omzendbrieven, adviezen en mededelingen te nummeren. Wat de uitvaardiging van normatieve of doctrinale maatregelen betreft, zal de Hoge Raad er ook in de toekomst op toezien dat dit gebeurt via de geëigende kanalen die de Belgische wetgever daarvoor heeft voorzien.

3. Studies en analyses met betrekking tot de nationale auditomgeving

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft het, in het kader van de opdrachten waarmee hij door de wetgever is belast, nuttig geacht om in 2010 een aantal nieuwe empirische studies en analyses te wijden aan de nationale context waarin Belgische wettelijke auditors bedrijvig zijn.

Die studies bestrijken diverse aspecten van het beroep:

- een empirische studie over de structuur van de sector van de externe audit in België, naar het voorbeeld van de studie opgenomen in het jaarverslag 2009 van de Hoge Raad;
- een studie over de concentratiegraad van wettelijke opdrachten inzake jaarrekeningcontrole bij organisaties van openbaar belang;
- een empirische studie over de erkenning van bedrijfsrevisoren in andere lidstaten van de Europese Unie of derde landen, naar het voorbeeld van de studie opgenomen in het jaarverslag 2009 van de Hoge Raad;
- een analyse van de gevallen van voortijdige beëindiging van commissarismandaten (ontslagname/opzegging).

3.1. Structuur van de sector van de externe audit in België

3.1.1. Kernfactoren van deze studie

- Het aantal bedrijfsrevisoren behorend tot de "Big four" of in ruimere zin, tot de Belgische structuren van internationale auditkantoren aangesloten bij het "Forum of firms" blijft ongewijzigd, met uitzondering van de uitbreiding van het "Forum of firms", in april 2011, met het netwerk *Kreston International*.
- Die ogenschijnlijke stabiliteit qua aantal bedrijfsrevisoren betekent daarom nog geen stabiliteit in de samenstelling van elk auditkantoor, waar een sterke mobiliteit kan worden vastgesteld (vertrek/indiensttreding van bedrijfsrevisoren).
- Bij de strikt nationale structuren vermindert het aantal structuren met 2 en 3 bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) lichtjes, in tegenstelling tot de structuren met 4 revisoren en met 5 à 9 bedrijfsrevisoren, waar een stijging merkbaar is. Bij de niet-geassocieerde revisoren (die alleen werken) zakt

het aantal daarentegen met 25, weliswaar als gevolg van een relatief grote mobiliteit (nieuwe revisoren / revisoren die een ander statuut aannemen of uit het beroep stappen).

- Ondanks de daling, ten opzichte van vorig jaar, van het aantal bedrijfsrevisoren die alleen werken, blijft die beroepsgroep toch relevant, want hij vertegenwoordigt nog 12% van de "actieve" bedrijfsrevisoren. Uit een meer gedetailleerde studie naar de typologie van revisoren die niet kiezen voor een associatie met andere revisoren blijkt dat sommige revisoren ook vandaag nog alleen aan hun eerste beroepservaring beginnen. Voorts ligt in deze subgroep de leeftijdscategorie overwegend tussen 50 en 60 jaar. Uitgaande van het jaar van eedaflegging blijkt dat alle jaren vertegenwoordigd zijn. Wel is er een dominantie merkbaar voor de jaren 1984-1988, welke periode overeenstemt met de hervorming van het bedrijfsrevisoraat in 1985.
- Wat de kwaliteit betreft van de informatie verstrekt door de bedrijfsrevisoren via het openbaar register kon ten opzichte van vorig jaar een verbetering worden vastgesteld qua vermelding van de netwerken waartoe bedrijfsrevisoren behoren. Niettemin zijn er 4 revisorenvennootschappen die weliswaar de rubriek "lidmaatschap van een netwerk" invullen, maar misleidende informatie geven (zo zijn er twee categorieën: de revisoren die naar een ander netwerk zijn overgestapt maar de vermelding in het openbaar register niet hebben aangepast en de revisoren die aangeven dat zij niet tot een netwerk behoren alhoewel dat wel het geval is).
- Het is trouwens zo dat de informatie in het openbaar register niet systematisch lijkt te worden gecontroleerd en heel wat tekortkomingen vertoont (sommige zelfs strijdig met de wet). Aan de hand van de empirische studie heeft men inderdaad kunnen vaststellen dat op 30 april 2011:
 - 108 revisorenvennootschappen de rubriek "eigenaars en aandeelhouders" niet hadden ingevuld, wat overeenkomt met 20% van de vennootschappen vermeld in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren;
 - de contactpersonen van 40 revisorenvennootschappen (bijna 8% van de revisorenvennootschappen ingeschreven in het openbaar register) nooit de informatie

in dat openbaar register hebben gecontroleerd sinds het in 2008 is aangelegd. Voor natuurlijke personen ligt dat cijfer lager, namelijk 10 personen (van de 926 in het openbaar register ingeschreven personen);

- 15 revisorenvennootschappen blijken geen actieve bedrijfsrevisor te hebben (lege rubriek);
- 9 revisorenvennootschappen de rubriek "leden van het leidinggevende of bestuursorgaan" niet hebben ingevuld;
- 3 revisorenvennootschappen de rubriek "leden van het leidinggevende of bestuursorgaan" hebben ingevuld maar geen enkel lid de titel van bedrijfsrevisor heeft;
- 1 revisorenvennootschap (aangesloten bij het "Forum of firms") de rubriek "adres van elke vestiging in België" niet heeft ingevuld.

Uit deze studie kan dus worden besloten dat de informatieverstrekking vanwege bedrijfsrevisoren beter kan. Het openbaar register is een gegevensbank ingesteld bij wet die bedrijfsleiders moet helpen bij de aanstelling van een wettelijke auditor voor de controle van hun jaarrekening, maar die ook elke belanghebbende de mogelijkheid moet bieden om met betrekking tot elke bedrijfsrevisor betrouwbare informatie te vinden. Weliswaar ligt de verantwoordelijkheid daarvoor in eerste instantie bij de bedrijfsrevisor zelf, maar er zijn ook maatregelen nodig voor een systematische controle, wil men derden de nodige rechtszekerheid bieden.

In 2012 zal de Hoge Raad nagaan in hoever en, in voorkomend geval, op welke manier aan deze empirische studie gevolg dient te worden gegeven.

3.1.2. De concentratieproblematiek in de sector van de externe audit op Europees niveau

In 2007 heeft het Directoraat-generaal Interne markt en diensten van de Europese Commissie het consultancykantoor OXERA belast met een studie van de regels met betrekking tot de aandeelhoudersstructuur van auditkantoren en de gevolgen daarvan in termen van concentratie in de auditmarkt.

Dit Britse consultancykantoor heeft in oktober 2007 zijn eindverslag afgeleverd onder de titel "Ownership rules of audit firms and their consequences for audit market concentration".

De voornaamste conclusies van de auteurs van deze studie kunnen als volgt worden samengevat:

- De auditmarkt voor grote beursgenoteerde vennootschappen is grotendeels in handen van de vier grootste auditkantoren. De kleine auditkantoren zouden zich tot belangrijke investeringen over verschillende jaren genoopt kunnen zien om door te groeien en een plaats te veroveren op de internationale auditmarkt.
- Uit het onderzoek van een investeringsmodel voor de evaluatie van dergelijke expansieprojecten blijkt dat een auditkantoor in handen van externe investeerders en niet van auditors, vlotter tot expansie kan beslissen om zo door te stoten naar de markt van de grote auditopdrachten. Eén van de redenen daarvoor is dat de meerkost om voor auditkantoren kapitaal aan te trekken gegenereerd door de huidige eigendomsstructuren, op 10% kan worden geraamd.
- De beperkte toegang tot kapitaal is evenwel slechts één van de mogelijke obstakels om te kunnen doorstoten naar de internationale auditmarkt. Er zijn nog andere hindernissen die een project kunnen dwarsbomen: reputatie, nood aan internationale dekking, internationale bestuursstructuren en het aansprakelijkheidsrisico. Het aansprakelijkheidsrisico kan zwaar doorwegen op de kapitaalkost, met kapitaalrantsoenering tot gevolg.
- Er kunnen nog andere uitstekende redenen zijn voor auditkantoren om hun structuur te handhaven, bij voorbeeld hun menselijk kapitaal. Vanuit reglementair oogpunt werden de bestaande eigendomsstructuren verantwoord door de noodzaak om de onafhankelijkheid van de kantoren te beschermen. Uit onderzoek van het besluitvormingsproces bij de grote auditkantoren blijkt echter dat een aantasting van de onafhankelijkheid van auditors in de nieuwe eigendomsstructuren in de praktijk weinig waarschijnlijk is. Met passende beschermingsmaatregelen zouden specifieke belangenconflicten hun beslag moeten kunnen krijgen.

In november 2008 is de Europese Commissie gestart met een publieke raadpleging over de controlestructuren bij auditkantoren en de gevolgen daarvan voor de auditsector, naar aanleiding van de onafhankelijke studie van het consultancykantoor OXERA.

In juli 2009 publiceerde Commissaris McCREEVY de resultaten van deze publieke raadpleging en wees op het belang om de markt voor auditopdrachten bij internationale ondernemingen voor meer dienstverleners open te stellen of er althans voor te zorgen dat de huidige marktstructuur niet verder verslechtert.

*
* *

In oktober 2010 is het Directoraat-generaal Interne markt en diensten van de Europese Commissie gestart met een publieke raadpleging op basis van een groenboek dat de verantwoordelijken van dit directoraat hadden opgesteld, met als titel: *“Beleid inzake controle van financiële overzichten: lessen uit de crisis”*. Dit groenboek behandelt heel wat vragen in verband met het beroep van wettelijk auditor belast met de jaarrekeningcontrole, inclusief de problematiek van de concentratie en structuur van de auditmarkt, waarop de volgende vragen betrekking hadden:

- “(27) Zou de huidige configuratie van de auditmarkt een systeemrisico kunnen vormen?”*
- (28) Bent u van mening dat de verplichte oprichting van een consortium van auditkantoren waarvan ten minste één kleiner, niet-systeemrelevant auditkantoor deel uitmaakt, als een katalysator zou kunnen werken voor het dynamischer maken van de auditmarkt en om kleine en middelgrote kantoren in staat te stellen op substantiëlere wijze deel te nemen aan het segment van de grote controles?*
- (29) Bent u het, met het oog op verbetering van de structuur van de auditmarkten, eens met verplichte roulatie en aanbesteding na een vastgestelde periode? Hoe lang zou zo’n periode moeten zijn?*
- (30) Hoe moet het vooroordeel ten gunste van de Grote Vier worden aangepakt?*
- (31) Bent u het ermee eens dat noodplannen, waaronder wilsverklaringen, essentieel zouden kunnen zijn om systeemrisico’s en de risico’s van faillissementen van kantoren aan te pakken?*
- (32) Is de bredere motivering voor de consolidering van grote auditkantoren in de afgelopen twee decennia (d.w.z. wereldwijd aanbod, synergieën) nog geldig? In welke omstandigheden zou men kunnen denken aan het terugdraaien hiervan?”*

De reactie die in naam van de diverse instanties van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren aan de Europese Commissie werd bezorgd, is in dit jaarverslag opgenomen en toegelicht onder punt 3.5.

Bij het uitschrijven van de reactie op de publieke raadpleging van de Europese Commissie in oktober 2010, zijn de empirische studies van de Hoge Raad die in het jaarverslag 2009 werden gepubliceerd, bijzonder nuttig gebleken om de situatie in de Belgische context te stofferen.

In februari 2011 heeft de Europese Commissie een 36 bladzijden tellende synthese van de ontvangen reacties op de publieke raadpleging gepubliceerd onder de titel *“Summary of responses – Green paper Audit policy: Lessons from the crisis”* die van de website van het DG “Interne markt en Diensten”¹ kan gedownload worden (zie meer bepaald punt 5 van de synthese).

3.1.3. De problematiek met betrekking tot de structuur van het bedrijfsrevisoraat in België

a) Oorsprong

De Europese Commissie heeft onder de leden van de EGAOB, met het oog op diens vergadering van 9 november 2009, een document verspreid met als titel *“Key data and trends in audit markets”*. Dit document (zonder publiek karakter) werd op verzoek van de Voorzitter van de Hoge Raad geagendeerd voor de vergadering van de Hoge Raad van 23 november 2009. De leden waren van oordeel dat dit document bijzonder interessante informatie bevat.

In het kader van die gedachtewisseling hebben de leden van de Hoge Raad vastgesteld dat er nood was aan een duidelijk inzicht in de concrete structuur van het bedrijfsrevisoraat in België; zij hebben het wetenschappelijk secretariaat gevraagd om aan de structuur van deze specifieke sector een aantal empirische studies te wijden.

Van zijn kant had het IBR op 6 augustus 2009 meegedeeld dat het beslist had om de netwerken op te lijsten. Naar aanleiding daarvan had de Hoge Raad het IBR op 18 september 2009 schriftelijk gefeliciteerd met dit initiatief en gevraagd om te kunnen beschikken over de ingezamelde gegevens. Bij brief van 24 september

1 http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/summary_responses_en.pdf.

2009 heeft de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren alle toenmalige gegevens in zijn bezit meegedeeld, met de boodschap dat het oplijsten van de netwerken aan de gang was maar nog niet afgelopen. De Raad van het IBR lijkt nog steeds te werken aan de opstelling van een lijst van netwerken en heeft zijn leden hierover op 24 september 2010 een omzendbrief² gestuurd met de beschrijving van het actieplan in twee fasen, waarvan de tweede op 28 februari 2011 zou moeten zijn afgesloten. Bij het afsluiten van de studie van de Hoge Raad op 30 april 2011 leek deze tweede fase echter nog altijd niet afgesloten, te oordelen naar de inhoud van het openbaar register dat door derden kan worden geconsulteerd.

Gelet op het belang van deze problematiek leek het de Hoge Raad opportuun om de empirische studie over deze materie, die voor het eerst een jaar geleden werd gepubliceerd, te actualiseren.

Als één van de entiteiten van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren heeft de Hoge Raad een studie aangevat, uitsluitend op basis van gegevens die voor iedereen beschikbaar zijn.

Deze studie over de structuur van het bedrijfsrevisoraat zal voor de Hoge Raad meer bepaald nuttig zijn in het kader van zijn rol als vertegenwoordiger van België bij de EGAOB. Deze proactief verrichte studie zou ook nuttig kunnen blijken voor de andere entiteiten van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren (bij voorbeeld voor de Kamer van verwijzing en instaatstelling) maar ook voor de Hoge Raad zelf in zijn coördinerende rol op internationaal niveau met betrekking tot het publiek toezicht zoals dat in België is georganiseerd.

b) Doel van de studie

De studie van de Hoge Raad heeft tot doel een duidelijk beeld te krijgen van de structuur van het bedrijfsrevisoraat in België:

- de grote internationale netwerken met vestiging in België en die meer bepaald deel uitmaken van het "Forum of firms" (verkort FoF)
- de overige internationale netwerken/structuren in België

2 Omzendbrief D.022/10 van 24 september 2010 betreffende het lijsten van de netwerken en de te verstrekken informatie door de bedrijfsrevisoren bij lidmaatschap van een netwerk, te downloaden van de website van het IBR.

- de strikt nationale netwerken/structuren in België
- de beroepsbeoefenaars die tot geen enkel netwerk behoren, zomin nationaal als internationaal.

Een belangrijke opmerking is dat het geenszins mogelijk is om uitgaande van de structuur van het bedrijfsrevisoraat, zoals die door deze studie in beeld wordt gebracht, na te gaan wat in termen van honoraria het gewicht is van de auditkantoren/structuren op nationaal niveau. De empirische studie van de Hoge Raad heeft tot doel duidelijk te weten te komen welke revisoren met wie werken.

Met deze studie werd gestart in 2010 en zij werd afgesloten op 30 april 2011. Omdat de structuur van auditkantoren zeer snel verandert, wordt deze studie hierna in het jaarverslag 2010 van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren gepubliceerd, bij de activiteiten van de Hoge Raad.

De einddatum van 30 april is te verklaren door het feit dat de jaarlijkse algemene vergadering van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren in april wordt gehouden, wat *a priori* betekent dat die maand het best geschikte tijdstip is om over volledig *up-to-date* informatie te beschikken.

c) Gehanteerde methodologie

Voor deze empirische studie werden geen vertrouwelijke gegevens gebruikt. De opdracht waarmee de wetgever de Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft belast, bestrijkt immers alle algemene aspecten van het beroep (zoals de goedkeuring van normen en aanbevelingen) maar omvat geen systematische controle van gegevens in verband met een bepaalde bedrijfsrevisor (ongeacht of het al dan niet om een natuurlijke of rechtspersoon gaat).

De gebruikte informatiebronnen zijn die welke de bedrijfsrevisoren zelf op het internet zetten:

- het openbaar register van de bedrijfsrevisoren, enerzijds, en
- de informatieverstrekking door de internationale netwerken/structuren en de bedrijfsrevisoren via het internet (via hun websites).

Het openbaar register van de bedrijfsrevisoren is het natuurlijke uitgangspunt om gegevens te verzamelen. Dat register kan via de website van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren worden geconsulteerd. Men vindt er twee registers: dat

met de natuurlijke personen en een ander met de rechtspersonen.

Op 30 april 2011 telde het openbaar register van de bedrijfsrevisoren 1.042 bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen en 525 bedrijfsrevisoren – rechtspersonen.

De Hoge Raad stelt vast dat het register met de natuurlijke personen sinds juni 2010 is onderverdeeld in drie categorieën, op 30 april 2011 uitgesplitst als volgt:

- bedrijfsrevisoren die revisorale opdrachten mogen uitvoeren (926 bedrijfsrevisoren);
- bedrijfsrevisoren die tijdelijk verhinderd zijn om revisorale opdrachten uit te voeren om redenen van onverenigbaarheid in de zin van artikel 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953 (110 bedrijfsrevisoren);
- bedrijfsrevisoren die om andere wettelijke redenen dan die opgesomd in artikel 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953 geen revisorale opdrachten wensen uit te voeren (6 bedrijfsrevisoren).

Die derde categorie heeft de Raad van het IBR inhoudelijk gedefinieerd in zijn mededeling van 14 juni 2010³.

Doel van de studie van de Hoge Raad over de structuur van de sector van de externe audit in België is die 926 “actieve” bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen en 525 bedrijfsrevisoren – rechtspersonen over vijf categorieën uit te splitsen:

- de 22 internationale netwerken aangesloten bij het “Forum of firms”⁴, die in België bedrijvig zijn;
- de overige internationale netwerken/structuren die in België bedrijvig zijn;
- de strikt nationale netwerken/structuren met een eigen benaming;
- de strikt nationale structuren zonder benaming (buiten de naam van de bedrijfsrevisor(en));
- de bedrijfsrevisoren die alleen werken.

3 Mededeling van de Raad van het IBR aan de bedrijfsrevisoren van 14 juni 2010 betreffende de invoering van een nieuw luik in het openbaar register voor de bedrijfsrevisoren die geen revisorale opdrachten wensen uit te voeren of niet kunnen uitvoeren omwille van andere wettelijke redenen dan deze opgesomd in artikel 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953, die kan *gedownload* worden van de website van het IBR.

4 Surf in dit verband naar de website www.forumoffirms.org waar de ledenlijst op 13 april 2011 te vinden is. Sindsdien is een 22^{ste} structuur bij het “Forum of firms” aangesloten, namelijk *Kreston International*.

De studie van de Hoge Raad heeft geenszins de bedoeling om uit te maken of een structuur (of zij nu strikt nationaal is dan wel verbonden is met een internationale structuur) al dan niet beantwoordt aan welke definitie dan ook van een “netwerk”, of dit nu geïntegreerd is of niet.

Er werd uitgegaan van de veronderstelling dat internationale structuren aangesloten bij het “Forum of firms” minstens netwerken zijn, gelet op de “Constitution” (oprichtingsakte) van dat “Forum of firms”⁵.

Voor de internationale netwerken aangesloten bij het “Forum of firms”, die bedrijvig zijn in België, werd de website van het internationale netwerk geconsulteerd om te zien welke Belgische bedrijfsrevisoren deel uitmaken van dat internationaal netwerk. Die gegevens werden achteraf getoetst aan de gegevens die de revisorenvennootschappen of bedrijfsrevisoren via het publiek toegankelijke openbaar register verstrekken.

Is er een verschil, dan wordt de voorkeur gegeven aan de informatie op de website van de internationale structuur, omdat er zoveel wijzigingen zijn opgetreden en omdat in de voorgaande studie van de Hoge Raad in dit verband is vastgesteld hoe zelden het openbaar register van de bedrijfsrevisoren wordt bijgewerkt⁶.

In die categorie werden alle revisorenvennootschappen alfabetisch gerangschikt op basis van de naam van de internationale netwerken, zoals die voorkomen op de ledenlijst van het “Forum of firms” op datum van 13 april 2011.

De Belgische revisorenvennootschappen uit deze categorie werden in de rangschikking uitgesplitst in vennootschappen met verschillende bedrijfsrevisoren en zogenaamde éénpersoonsvennootschappen. Die laatste staan aan het einde van de lijst en zijn herkenbaar aan de spatie in de lijst van revisorenvennootschappen. De natuurlijke personen zijn dan weer alfabetisch gerangschikt (ongeacht of zij al dan niet handtekeningbevoegd zijn).

5 Surf in dit verband naar de website www.forumoffirms.org waar de “Constitution” uit 2007 van het “Forum of firms” met bijlagen te vinden is.

6 Gezamenlijk Jaarverslag 2009 van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren – deel met het jaarverslag van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, sub punt 3.1.2. Concentratieproblematiek in de Belgische auditmarkt, punt g), blz. 127.

Voor de overige internationale netwerken/structuren is uitgegaan van de gegevens verstrekt door de bedrijfsrevisoren via het openbaar register. Die gegevens werden nadien getoetst aan de informatie op de website van die internationale netwerken/structuren.

De websites van internationale netwerken/structuren die werden opgegeven maar waarnaar niet wordt verwezen in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren, werden alsnog geconsulteerd om te zien of hierop al dan niet externe auditors vermeld staan die lid zijn van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

Is er een verschil, dan wordt de voorkeur gegeven aan de informatie op de website van het internationale netwerk/de internationale structuur, omdat er zoveel wijzigingen zijn opgetreden en omdat in de voorgaande studie van de Hoge Raad in dit verband is vastgesteld hoe zelden het openbaar register van de bedrijfsrevisoren wordt bijgewerkt⁷.

Alle revisorenvennootschappen werden gerangschikt volgens het aantal bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen die tot ieder(e) internationaal netwerk/ internationale structuur behoren, te beginnen met het grootste aantal.

De Belgische revisorenvennootschappen uit deze categorie werden in de rangschikking uitgesplitst in vennootschappen met verschillende bedrijfsrevisoren en zogenaamde éénpersoonsvennootschappen. Die laatste staan aan het einde van de lijst en zijn herkenbaar aan de spatie in de lijst van revisorenvennootschappen. De natuurlijke personen die tot ene of andere van die revisorenvennootschappen behoren, zijn dan weer alfabetisch gerangschikt (ongeacht of zij al dan niet handtekeningbevoegd zijn).

Voor de nationale structuren (met of zonder benaming), in de vorm van een (al dan niet geïntegreerd) netwerk of van een kantoor werd uitgegaan van de gegevens verstrekt door de bedrijfsrevisoren via het openbaar register. Waar die structuren een eigen website hebben, werd ook die geconsulteerd.

Alle revisorenvennootschappen werden gerangschikt volgens het aantal bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen die tot de betrokken na-

tionale structuur behoren, te beginnen met het grootste aantal.

Er werd ook een onderscheid gemaakt al naargelang het netwerk/de structuur al dan niet een gemeenschappelijke benaming gebruikt, buiten de naam van het auditkantoor. Als eerste staan de revisorenvennootschappen met een gemeenschappelijke benaming, gevolgd door de structuren zonder gemeenschappelijke benaming buiten de naam van de bedrijfsrevisoren “oprichters”.

In die laatste categorie werd ook een onderscheid gemaakt al naargelang een vermelding in de rubriek “netwerk” al dan niet bijkomende informatie oplevert. Ingeval alle bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen van een structuur tot één zelfde revisorenvennootschap behoren, kan een vermelding bij de éénpersoonsvennootschappen van een eventueel “netwerk” misschien wel voor de nodige verduidelijking zorgen, maar dat levert geen echte extra informatie op. Kleine structuren waarbij een vermelding geen bijkomende informatie oplevert, werden aan het eind van de categorie ondergebracht. Alle overige werden hoger opgelijst in een subcategorie met als titel “louter nationale structuren zonder benaming met een “complexe” structuur”.

De Belgische revisorenvennootschappen uit deze categorie werden in elke subcategorie uitgesplitst in vennootschappen met verschillende bedrijfsrevisoren en zogenaamde éénpersoonsvennootschappen. Die laatste staan aan het einde van de lijst en zijn herkenbaar aan de spatie in de lijst van revisorenvennootschappen. De natuurlijke personen die tot deze verschillende revisorenvennootschappen behoren, zijn dan weer alfabetisch gerangschikt.

Al deze kleine structuren werden in elke subcategorie gegroepeerd op basis van het aantal bedrijfsrevisoren van elke structuur (ongeacht of zij al dan niet handtekeningbevoegd zijn).

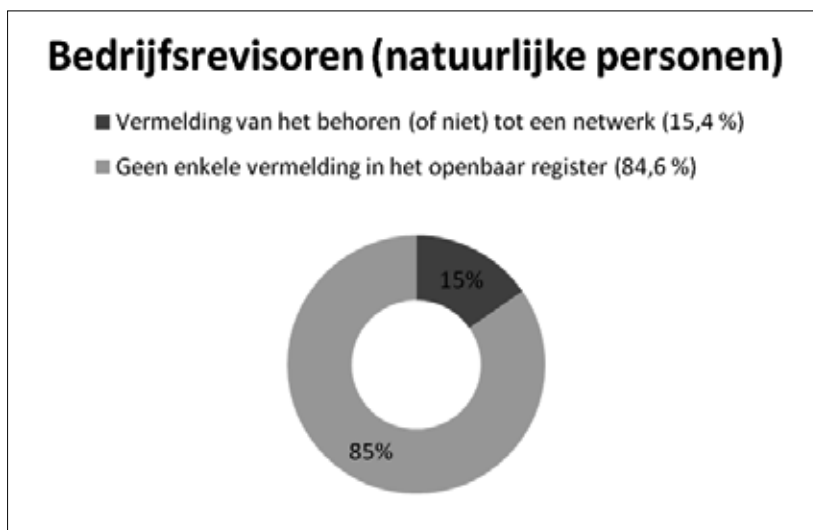
De bedrijfsrevisoren die alleen werken (of althans niet hebben aangegeven dat zij met een confrater samenwerken of werkzaam zijn in een auditkantoor buiten een zogenaamde éénpersoonsvennootschap) werden in twee subcategorieën ondergebracht, al naargelang zij een éénpersoonsvennootschap hebben opgericht of niet.

7 Gezamenlijk Jaarverslag 2009 van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren – deel met het jaarverslag van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, sub punt 3.1.2. Concentratieproblematiek in de Belgische auditmarkt, punt g), blz. 127.

*
* *

Gelet op het feit dat er procentueel gezien zeer weinig bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen hebben aangegeven dat zij zouden aangesloten zijn bij een netwerk (minder dan 15,5%) en op het gebrek aan systematiek in de gegevens verstrekt door de bedrijfsrevisoren – rechtspersonen (55,6 % maar weinig coherentie in de gegevens verstrekt door de verschillende personen

aangesloten bij éénzelfde netwerk/structuur), werd voor de repertoriëring van de bedrijfsrevisoren nog een “indirecte” informatiebron geraadpleegd, namelijk het e-mailadres dat de bedrijfsrevisoren in het openbaar register hebben opgegeven.



Een belangrijke waarschuwing is niettemin op haar plaats, in die zin dat mocht de informatie in het openbaar register onjuist blijken, de conclusies waartoe deze empirische studie heeft geleid, dan wel eens op losse schroeven zouden kunnen komen te staan.

In dit verband is het – onverminderd de wettelijke bevoegdheden met betrekking tot het openbaar register die de wetgever aan de Procureur-generaal heeft toevertrouwd – voor elke

bedrijfsrevisor zeker raadzaam om, onder de verantwoordelijkheid van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, alle gegevens in het openbaar register te actualiseren, overeenkomstig de voorschriften van artikel 10 van de wet van 22 juli 1953 en artikel 11 van het koninklijk besluit van 30 april 2007 betreffende de erkenning van bedrijfsrevisoren en het openbaar register.

d) Toetsing van de ingezamelde gegevens en bijgevolg de kwaliteit van de resultaten van de studie

Aan de hand van een logische controle werd nagegaan of wel alle bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen en alle bedrijfsrevisoren – rechtspersonen zijn opgenomen in de tabel in bijlage bij deze studie.

Die valideringstest bevestigt dat het werk grondig is gebeurd:

- bij de rechtspersonen werd slechts één bedrijfsrevisor tweemaal geteld, om reden van het feit dat de betrokken revisorenvennootschap bij twee verschillende internationale structuren blijkt aangesloten.
- bij de natuurlijke personen werden slechts twee bedrijfsrevisoren tweemaal geteld, om reden van het feit dat zij werkzaam zijn bij een revisorenvennootschap die bij twee verschillende internationale structuren blijkt aangesloten.

Die vaststelling wijst daarom nog niet op een mogelijke onwettelijkheid, want bepaalde netwerken/structuren koppelen geen exclusiviteitsvereiste aan het lidmaatschap.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft zijn studie dan ook kunnen afwerken en ter informatie meegedeeld aan de Procureur-generaal in diens hoedanigheid van entiteit van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, belast met het toezicht op het openbaar register van de bedrijfsrevisoren.

e) Wettelijke en reglementaire bepalingen in verband met de gegevens die in het openbaar register moeten worden opgenomen

I.

Uittreksel 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

“Hoofdstuk II.

De bedrijfsrevisoren, hun inschrijving in het openbaar register van het Instituut en de bescherming van hun titel

(...)

Artikel 10

§ 1. De Raad houdt een openbaar register bij waarin de bedrijfsrevisoren worden geregistreerd.

De auditors en de auditorganisaties van derde landen die overeenkomstig artikel 7, § 4 zijn geregistreerd, worden in die hoedanigheid afzonderlijk in het openbaar register vermeld.

§ 2. De registratiegegevens worden in elektronische vorm in het register opgeslagen. Eenieder kan deze te allen tijde op de website van het Instituut consulteren.

§ 3. Elke bedrijfsrevisor natuurlijke persoon en elk bedrijfsrevisorenkantoor worden door een individueel nummer in het openbaar register geïdentificeerd.

§ 4. Het openbaar register bevat de naam en het adres van de bevoegde autoriteiten die belast zijn met de registratie, het toezicht, de kwaliteitscontrole, de sancties, en het publiek toezicht.

§ 5. De modaliteiten inzake actualisering en toegang tot het openbaar register worden door de Koning bepaald.

Artikel 11

§ 1. Alleen de natuurlijke personen of entiteiten ingeschreven in het openbaar register mogen de titel van bedrijfsrevisor dragen.

De auditors en de auditorganisaties van een derde land ingeschreven overeenkomstig artikel 7, § 4 dragen niet de titel van bedrijfsrevisor.

§ 2. De Raad kan onder de voorwaarden bepaald door het huishoudelijk reglement toelaten aan oud-bedrijfsrevisoren natuurlijke personen de titel van erebedrijfsrevisor te voeren.

De toelating wordt door de Raad ingetrokken, indien aan de voorwaarden voor de toekenning niet meer is voldaan. Tegen de beslissing tot intrekking is beroep mogelijk voor de Commissie van Beroep en volgens de modaliteiten voorzien in artikel 64, § 2.

§ 3. De stagiairs kunnen de titel van bedrijfsrevisor stagiair dragen. De stagiaires hebben niet de hoedanigheid van bedrijfsrevisor, maar staan onder het toezicht en de tuchtmacht van het Instituut.”

II.

Uittreksel van het koninklijk besluit van 30 april 2007 betreffende de erkenning van bedrijfsrevisoren en het openbaar register

“Hoofdstuk III.

Het openbaar register

Afdeling 1.

Bedrijfsrevisoren natuurlijke personen

Artikel 9

§ 1. Het openbaar register, voorzien in artikel 10 van de wet, bevat tenminste de volgende gegevens omtrent de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen :

- 1° naam, woonplaats, gekozen taalgroep, Nederlands of Frans, jaar van de eedaflegging en registratienummer ;
- 2° in voorkomend geval, naam, vestigingsadres, internetadres en registratienummer van de bedrijfsrevisorenkantoren waarbij de betrokken bedrijfsrevisor natuurlijke persoon werkzaam is of waaraan hij als vennoot of anderszins verbonden is ;
- 3° elke andere inschrijving als wettelijke auditor bij de bevoegde autoriteiten van andere Lidstaten van de Europese Unie en als auditor in derde landen, met inbegrip van de na(a)m(en) van de registratieautoriteit(en) en, in voorkomend geval, het/de registratienummer(s).

§ 2. Auditoren van derde landen die overeenkomstig artikel 7, § 4 van de wet worden ingeschreven, worden in het register duidelijk als zodanig vermeld en niet als bedrijfsrevisoren natuurlijke personen.

Afdeling 2

Bedrijfsrevisorenkantoren

Artikel 10

§ 1. Het openbaar register bevat ten minste de volgende gegevens omtrent de bedrijfsrevisorenkantoren :

- 1° registratienummer, jaar van inschrijving, naam, adres van de zetel en ondernemingsnummer bij de Kruispuntbank van Ondernemingen ;
- 2° rechtsvorm ;
- 3° contactgegevens, voornaamste contactpersoon en, in voorkomend geval, internetadres van de website ;

4° adres van elke vestiging in België met zijn nummer van vestigingseenheid bij de Kruispuntbank van Ondernemingen ;

5° naam en registratienummer van alle bedrijfsrevisoren natuurlijke personen die bij het bedrijfsrevisorenkantoor werkzaam zijn of die als vennoot of anderszins aan het kantoor verbonden zijn ;

6° naam en kantooradres van alle eigenaars en aandeelhouders ;

7° naam en kantooradres van alle leden van het leidinggevende of bestuursorgaan ;

8° in voorkomend geval, het lidmaatschap van een netwerk en de lijst van de namen en adressen van de daartoe behorende kantoren en zijn verbonden entiteiten, of vermelding van de plaats waar deze gegevens toegankelijk zijn voor het publiek ;

9° elke andere inschrijving als auditkantoor bij de bevoegde autoriteiten van andere lidstaten en als auditorganisatie in derde landen, met inbegrip van de na(a)m(en) van de met de registratie belaste autoriteit(en) en in voorkomend geval het/de registratienummer(s).

§ 2. Auditorganisaties van derde landen die overeenkomstig artikel 7, § 4 van de wet worden ingeschreven, worden in het register duidelijk als zodanig vermeld en niet als bedrijfsrevisorenkantoren.

Afdeling 3.

Gemeenschappelijke bepalingen

Artikel 11

§ 1. Het openbaar register wordt bijgehouden, onder de verantwoordelijkheid van de Raad, onder de vorm van een database die toegankelijk is via een website, die voor elke bedrijfsrevisor de datum aangeeft van de laatste actualisering.

§ 2. De bedrijfsrevisoren dienen het Instituut zo spoedig mogelijk in kennis te stellen van elke wijziging in de gegevens die in het openbaar register zijn opgenomen. Het register wordt zo spoedig mogelijk na de kennisgeving geactualiseerd. Zij dienen de verstrekte gegevens te ondertekenen. Vanaf het moment dat de mogelijkheid bestaat voor de bedrijfsrevisoren om op elektronische wijze de gegevens te verstrekken en te actualiseren, kan de ondertekening gebeuren door middel van een elektronische handtekening,

waarvan de modaliteiten door de Raad worden bepaald.

§ 3. De Raad kan de modaliteiten bepalen volgens dewelke het openbaar register in zijn geheel of deels kan worden toegezonden onder de vorm van een uitprint aan om het even wie hem wenst te bekomen.

Artikel 12

De lijst van de stagiairs wordt bijgehouden onder de verantwoordelijkheid van de Stagecommissie.

Artikel 13

De Raad kan beslissen dat de website, zoals bedoeld in artikel 11, § 1 andere informatie bevat waarin derden geïnteresseerd kunnen zijn, zoals onder meer een elektronisch adres.

Artikel 14

§ 1. Het Instituut opent een dossier op naam van de bedrijfsrevisoren. Het dossier bevat de bescheiden die bij de vraag om toegelaten te worden tot de hoedanigheid van bedrijfsrevisor werden overgemaakt.

De bedrijfsrevisor deelt spontaan aan de Raad de volgende informatie mee, die aan het dossier wordt toegevoegd:

- a) de akten en bekendmakingen, die de wijzigingen in het openbaar register desgevallend staven;
- b) de procedures bedoeld in artikel 41 van de wet;
- c) de melding of al dan niet wordt opgetreden in organisaties van openbaar belang;
- d) elke inschrijving bij bevoegde Belgische autoriteiten.

§ 2. Het dossier van elke natuurlijke persoon ingeschreven in het openbaar register vermeldt: het registratienummer, de datum van registratie, zijn naam, zijn voornamen, zijn plaats en datum van geboorte, zijn nationaliteit, zijn gekozen taalgroep, Frans of Nederlands.

§ 3. Het dossier van elk bedrijfsrevisorenkantoor ingeschreven in het openbaar register vermeldt: het registratienummer, de datum van registratie, de maatschappelijke benaming op het moment van registratie, de rechtsvorm op het moment van inschrijving, de datum van oprichting en het ondernemingsnummer bij de Kruispuntbank van Ondernemingen.

Naast de in § 1 bedoelde inlichtingen, bevat het dossier van elk bedrijfsrevisorenkantoor:

- 1° zijn statuten of, in voorkomend geval, een gelijkwaardige overeenkomst;
- 2° de lijst van de verbonden entiteiten van het bedrijfsrevisorenkantoor;
- 3° in voorkomend geval, de bevestigingen met betrekking tot de naleving van artikel 15 van de wet;
- 4° de lijst van de bedrijfsrevisorenkantoren, auditkantoren en auditorganisaties van derde landen waarin het kantoor aandelen of deelbewijzen bezit.

§ 4. De Raad kan daarenboven aan de bedrijfsrevisoren alle andere nuttige gegevens in toepassing van artikel 32 van de wet opvragen of verzoeken deze uit eigen initiatief mee te delen, met het oog op de toevoeging ervan aan het dossier.

Artikel 15

De bedrijfsrevisoren delen het Instituut binnen de maand spontaan alle wijzigingen mee aangebracht in de gegevens bedoeld in artikelen 9, 10, 13 en 14.

Wat de gegevens bedoeld in artikel 14, § 4 betreft, heeft de taak van actualisering ten laste van de bedrijfsrevisoren enkel betrekking op de gegevens die door de bedrijfsrevisoren werden meegedeeld op vraag van de Raad.

De Raad bepaalt de modaliteiten volgens dewelke het de bedrijfsrevisoren kan worden toegelaten, of verplicht, om zelf de databanken van het Instituut te actualiseren via een beveiligde toegang op afstand.

Wat de procedures bedoeld in artikel 41 van de wet betreft, heeft de verplichting tot mededeling betrekking op de inleiding van een procedure, evenals op alle beslissingen die in het kader van deze procedure door de geadierde rechtsmachten of overheden zijn genomen."

III.

Uittreksels van het koninklijk besluit van 7 juni 2007 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren

“Hoofdstuk V

De Raad

Artikel 16

De Raad kan, in voorkomend geval binnen de door hem vastgestelde voorwaarden, de volgende taken aan het Uitvoerend Comité delegeren :

- 1° nagaan en vaststellen of een kandidaat-bedrijfsrevisor of de entiteit voldoet aan de voorwaarden voorzien in de artikelen 5 tot 7 van de wet en, in voorkomend geval, hem als bedrijfsrevisor toelaten ;
- 2° toezicht houden op het opmaken en het bijwerken van het openbaar register overeenkomstig de door onderhavig reglement opgestelde regels ;
- 3° verzorgen van de publieke toegankelijkheid van de nodige in het openbaar register opgeslagen gegevens, zoals voorzien in artikel 11 van het koninklijk besluit van 30 april 2007 betreffende de erkenning van bedrijfsrevisoren en het openbaar register ;
- 4° de verzekeringscontracten inzake de burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisoren goedkeuren ;
- 5° beroep aantekenen tegen een beslissing van de Tuchtcommissie of een voorziening in cassatie indienen tegen een beslissing van de Commissie van Beroep ;
- 6° het personeel van het Instituut aanwerven of ontslaan en hun bezoldigingen vaststellen ;
- 7° aanduiden van het Raadslid of het gewezen Raadslid dat zal instaan om de Raad te vertegenwoordigen ingeval van huiszoeking ten huize van een bedrijfsrevisor.

(...)

Hoofdstuk VI

Functies van de voorzitter, de ondervoorzitter, de secretaris en de penningmeester

(...)

Artikel 28

De secretarissen houden toezicht op de organisatie en de werking van het secretariaat, op het bijhouden van het openbaar register en op het bewaren van het archief. Zij zijn belast met het secretariaat van de algemene vergadering. Zij bereiden de algemene vergaderingen en de vergaderingen van de Raad voor, evenals de erop betrekking hebbende notulen.

(...)

Hoofdstuk VIII

Periodieke mededeling door de bedrijfsrevisoren

Artikel 31

§ 1. De bedrijfsrevisoren brengen het Instituut op de hoogte van de opdrachten die zij uitvoeren of hebben uitgevoerd in het kader van hun beroepsactiviteit.

§ 2. De bedrijfsrevisoren die één of meerdere commissarismandaten in een organisatie van openbaar belang uitoefenen, delen jaarlijks aan het Instituut de hyperlink mee naar het deel van de website waar de in artikel 15 van de wet bedoelde informatie is bekendgemaakt.

§ 3. De Raad bepaalt de vorm, de gedetailleerde inhoud en de periodiciteit van de informatie bedoeld in de eerste en tweede paragraaf.

§ 4. De bedrijfsrevisoren natuurlijke personen die hun activiteiten uitvoeren middels een bedrijfsrevisorenkantoor, ingeschreven in het openbaar register, zijn vrijgesteld van de verplichtingen opgenomen in de voorafgaande paragrafen wanneer zij hun gehele beroepsactiviteit in dit kantoor hebben ingebracht.”

f) Synthese van de resultaten van deze studie in verband met de structuur van de sector van de externe audit in België

Rangschikking van de bedrijfsrevisoren

De volledige resultaten van de studie van de Hoge Raad zijn als bijlage bij deze studie gevoegd.

Van die rangschikking is ook de hierna volgende synthese gemaakt:

Internationale netwerken lid van « Forum of firms »	Aantal bedrijfsrevisoren, ingeschreven op het Belgisch openbaar register, behorend tot dit netwerk
PricewaterhouseCoopers Int.	81 bedrijfsrevisoren
Ernst & Young Global Limited	76 bedrijfsrevisoren
Deloitte Touche Tohmatsu Int	70 bedrijfsrevisoren
KPMG Internat. Cooperative	70 bedrijfsrevisoren
<i>Subtotaal « Big four »</i>	<i>297 bedrijfsrevisoren</i>
BDO	55 bedrijfsrevisoren
RSM International Limited	32 bedrijfsrevisoren
<i>Subtotaal « Medium + »</i>	<i>87 bedrijfsrevisoren</i>
IECnet	21 bedrijfsrevisoren
Mazars	18 bedrijfsrevisoren
PKF International Limited	18 bedrijfsrevisoren
Crowe Horwath International	17 bedrijfsrevisoren
Moore Stephens Internat Ltd	17 bedrijfsrevisoren
Grant Thornton Internat Ltd	13 bedrijfsrevisoren
HLB International	08 bedrijfsrevisoren
INPACT Audit Limited	07 bedrijfsrevisoren
JPA International	07 bedrijfsrevisoren
UHY International Limited	05 bedrijfsrevisoren
Russell Bedford International	04 bedrijfsrevisoren
JHI	02 bedrijfsrevisoren
Kreston International	02 bedrijfsrevisoren
<i>Subtotaal « Medium - »</i>	<i>139 bedrijfsrevisoren</i>
Constantin Associates Network	Nieuw internationaal netwerk zonder vertegenwoordiging in België
SMS Latinoamérica	Geen vertegenwoordiging in België (netwerk specifiek voor Latijns-Amerika)
Talal Abu Ghazaleh & Co. International (TAGI)	Geen vertegenwoordiging in België (netwerk specifiek voor Arabische landen)
Totaal	524 bedrijfsrevisoren behorend tot auditkantoren lid van "Forum of firms"

<i>Andere internationale netwerken/structuren, geen lid van « Forum of firms »</i>	<i>Aantal bedrijfsrevisoren, ingeschreven op het Belgisch openbaar register, behorend tot dit netwerk/deze structuur</i>
Nexia International	24 bedrijfsrevisoren
Eura audit International	13 bedrijfsrevisoren
Baker Tilly	12 bedrijfsrevisoren
INAA Group	08 bedrijfsrevisoren
Leading Edge Alliance	07 bedrijfsrevisoren
BKR	05 bedrijfsrevisoren
CPA Associates International	05 bedrijfsrevisoren
Morison International	05 bedrijfsrevisoren
DFK International	04 bedrijfsrevisoren
Polaris International	04 bedrijfsrevisoren
AGN International	04 bedrijfsrevisoren
ACF Group	03 bedrijfsrevisoren
Alliott Group	03 bedrijfsrevisoren
IAPA	03 bedrijfsrevisoren
MGI	02 bedrijfsrevisoren
Ecovis Global	01 bedrijfsrevisor
Fidunion	01 bedrijfsrevisor
Integra International	01 bedrijfsrevisor
	<i>105 bedrijfsrevisoren behorend tot auditkantoren die lid zijn van internationale netwerken/structuren (andere dan deze die lid zijn van "Forum of firms")</i>

<i>Louter nationale structuren met een specifieke benaming</i>	<i>Aantal bedrijfsrevisoren, ingeschreven op het Belgisch openbaar register, behorend tot deze louter nationale structuren</i>
BCPA	12 bedrijfsrevisoren
VRC Bedrijfsrevisoren	12 bedrijfsrevisoren
Triple A	09 bedrijfsrevisoren
BST	08 bedrijfsrevisoren
FCG-audit	06 bedrijfsrevisoren
BBDH-Bedrijfsrevisoren	05 bedrijfsrevisoren
BMA	05 bedrijfsrevisoren
Auditas Bedrijfsrevisoren	04 bedrijfsrevisoren
CKP	03 bedrijfsrevisoren
DSD	03 bedrijfsrevisoren
MDA Bedrijfsrevisoren	03 bedrijfsrevisoren
VPC Bedrijfsrevisoren	03 bedrijfsrevisoren
DCB	02 bedrijfsrevisoren
DPO	02 bedrijfsrevisoren
THG	02 bedrijfsrevisoren
	<i>79 bedrijfsrevisoren behorend tot louter nationale structuren met een specifieke benaming</i>

Louter nationale structuren, zonder specifieke benaming	Aantal bedrijfsrevisoren, ingeschreven op het Belgisch openbaar register, behorend tot deze louter nationale structuren
3 kantoren van 5 revisoren	15 bedrijfsrevisoren
2 kantoren van 4 revisoren	08 bedrijfsrevisoren
8 kantoren van 3 revisoren	24 bedrijfsrevisoren
30 kantoren van 2 revisoren	60 bedrijfsrevisoren
1 kantoor van 1 revisor	01 bedrijfsrevisor
	108 bedrijfsrevisoren behorend tot louter nationale structuren zonder specifieke benaming

Alleenwerkende bedrijfsrevisoren	Aantal bedrijfsrevisoren, ingeschreven op het Belgisch openbaar register, alleenwerkend
Éénpersoonsvennootschap	62 bedrijfsrevisoren
Zonder vennootschap	51 bedrijfsrevisoren
	113 alleenwerkende bedrijfsrevisoren

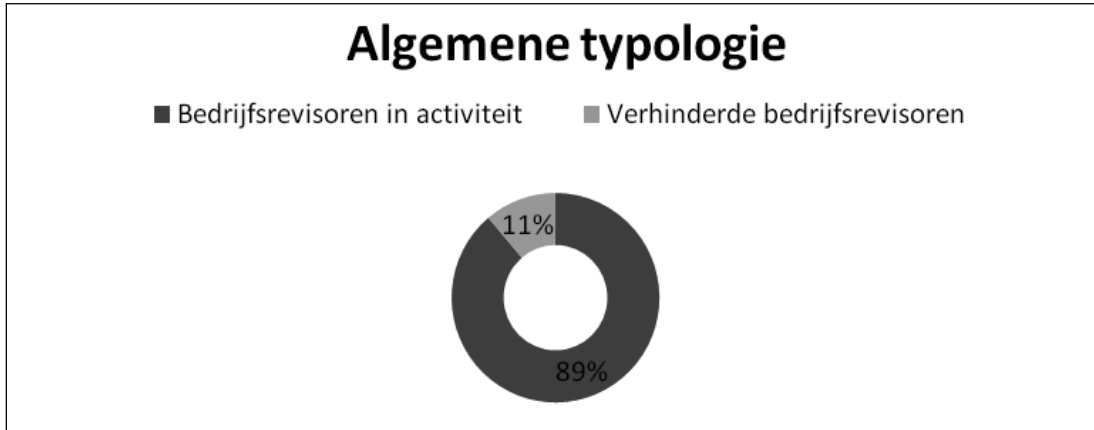
Nog meer samenvattend, kan hieruit het volgende worden afgeleid :

Subtotaal « Big four »	297 bedrijfsrevisoren
Subtotaal « Medium + »	087 bedrijfsrevisoren
Subtotaal « Medium - »	139 bedrijfsrevisoren
Totaal	524 bedrijfsrevisoren behorend tot auditkantoren, lid van « Forum of firms »
	105 bedrijfsrevisoren behorend tot auditkantoren die lid zijn van internationale netwerken/structuren (andere dan deze die lid zijn van « Forum of firms »)
	79 bedrijfsrevisoren behorend tot louter nationale structuren met een specifieke benaming
	108 bedrijfsrevisoren behorend tot louter nationale structuren zonder specifieke benaming
	113 alleenwerkende bedrijfsrevisoren
Totaal	928 actieve bedrijfsrevisoren
Totaal van openbaar register	926 actieve bedrijfsrevisoren

Verschil van 2	<p>Dit verschil kan als volgt worden verklaard :</p> <ul style="list-style-type: none"> • GRARÉ Frank komt tweemaal in de studie voor, aangezien zowel de website van MGI als deze van IAPA deze bedrijfsrevisor als contact op nationaal niveau vermelden. • FRANCEUS Bart komt tweemaal in de studie voor, aangezien zowel de website van Polaris als deze van Ecovis deze bedrijfsrevisor als contact op nationaal niveau vermelden.
----------------	---

Het is wel zo dat dit dubbele lidmaatschap op zich geen probleem stelt wanneer de internationale "structuur" (ongeacht of het om een (al dan niet geïntegreerd) netwerk gaat of niet) geen exclusiviteitsvereiste oplegt.

Een aantal vaststellingen kunnen grafisch duidelijker in beeld worden gebracht:



Vergeleken bij de situatie vorig jaar op dezelfde datum, ziet men een stijging van het aantal bedrijfsrevisoren die niet meer als "actief" kunnen worden bestempeld.

Zoals reeds vermeld, is het register met de natuurlijke personen sinds juni 2010 onderverdeeld in drie categorieën:

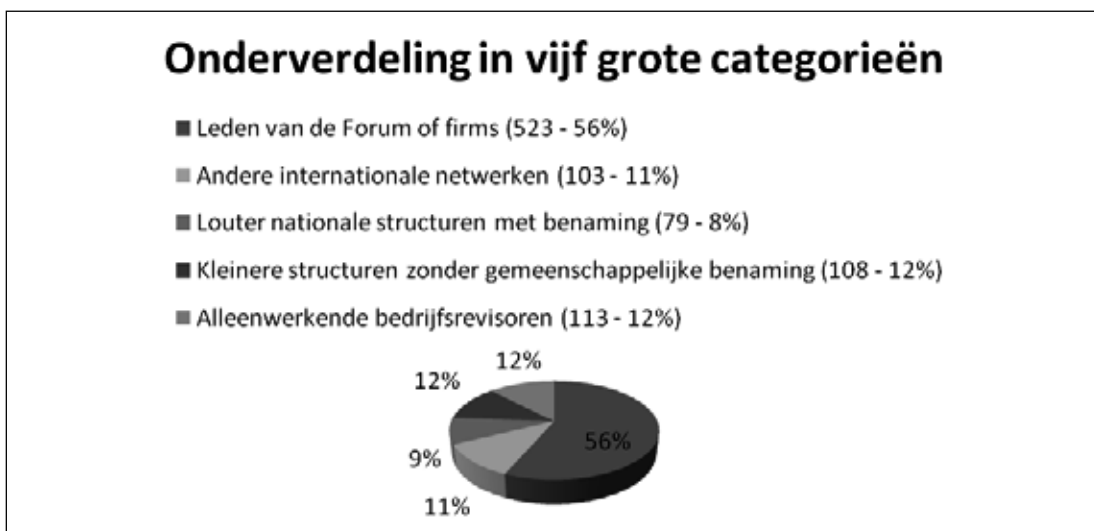
- bedrijfsrevisoren die revisorale opdrachten mogen uitvoeren;
- bedrijfsrevisoren die tijdelijk verhinderd zijn om revisorale opdrachten uit te voeren om redenen van onverenigbaarheid in de zin van artikel 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953;
- bedrijfsrevisoren die om andere wettelijke redenen dan die opgesomd in artikel 13, § 2

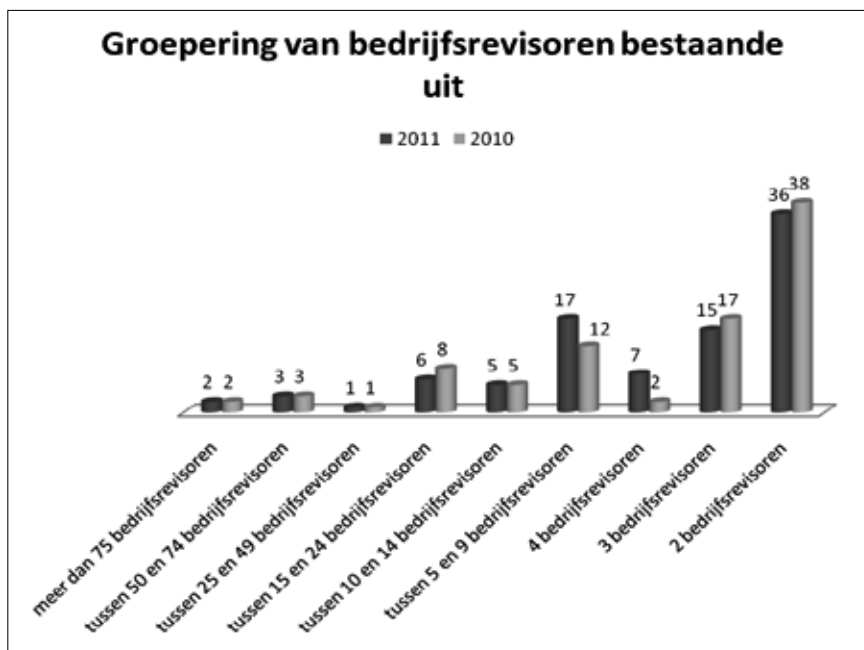
van de wet van 22 juli 1953 geen revisorale opdrachten wensen uit te voeren of kunnen uitvoeren.

Eind april 2011 gaven die drie categorieën het volgende beeld:

- "actieve" revisoren: 926 personen
- "verhinderde" revisoren in de zin van artikel 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953: 110 personen
- revisoren die geen revisorale opdrachten wensen uit te voeren: 6 personen.

Bij de actieve bedrijfsrevisoren valt het volgende aan te stippen:

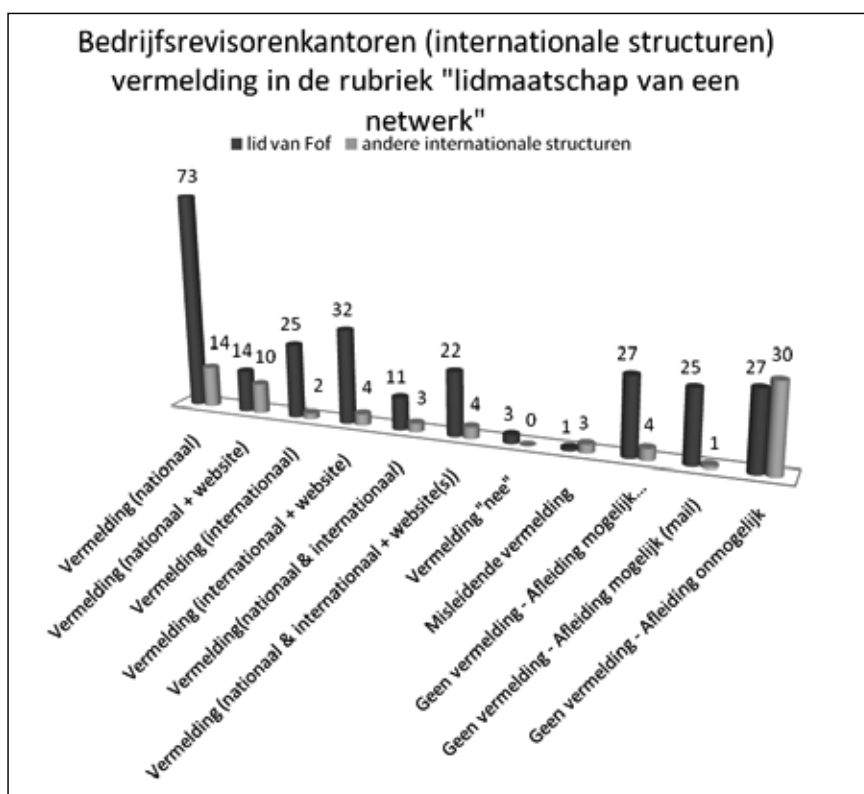




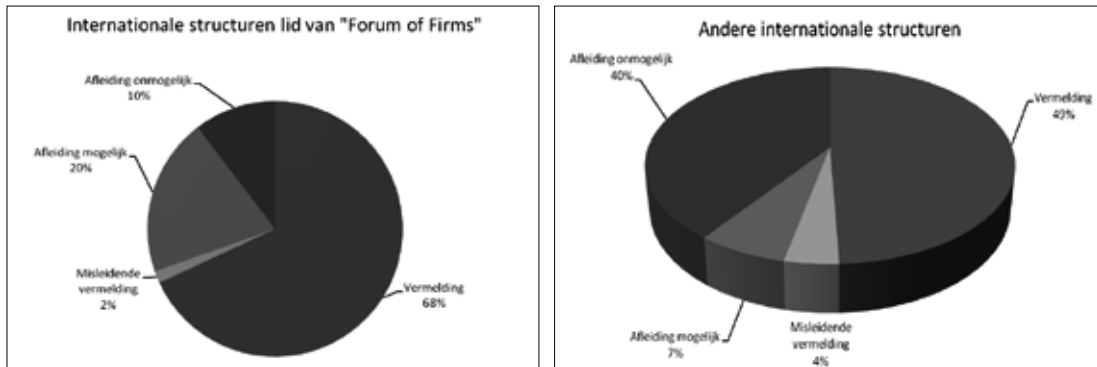
Informatie in verband met het lidmaatschap van een netwerk of structuur

Bij de revisorenvennootschappen uit de categorieën "revisoren behorend tot netwerken

aangesloten bij het "Forum of firms" en "revisoren behorend tot andere internationale netwerken/structuren" kan men duidelijk de informatie uit het openbaar register terugvinden op grond waarvan men kan uitmaken of afleiden dat de betrokkene behoort tot één of andere structuur en wel als volgt:



Hierna volgt een nog beknoptere voorstelling van de resultaten:

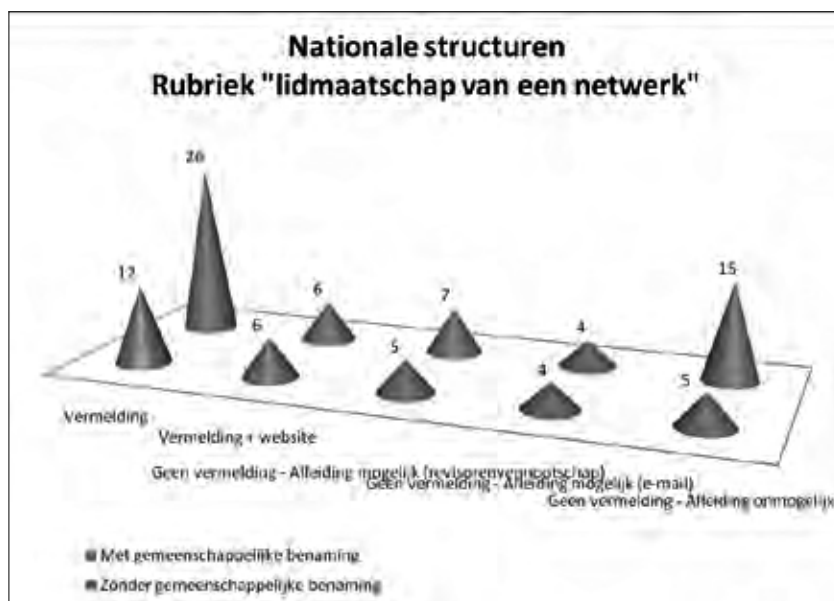


Dit verschil in resultaat valt deels te verklaren door het feit dat voor de tweede categorie (internationale structuren andere dan deze aangesloten bij het "Forum of firms") de internationale benaming niet zo vaak wordt gebruikt. Een extrapolatie uitgaande van de revisorenvereniging of het e-mailadres wordt dan ook moeilijker.

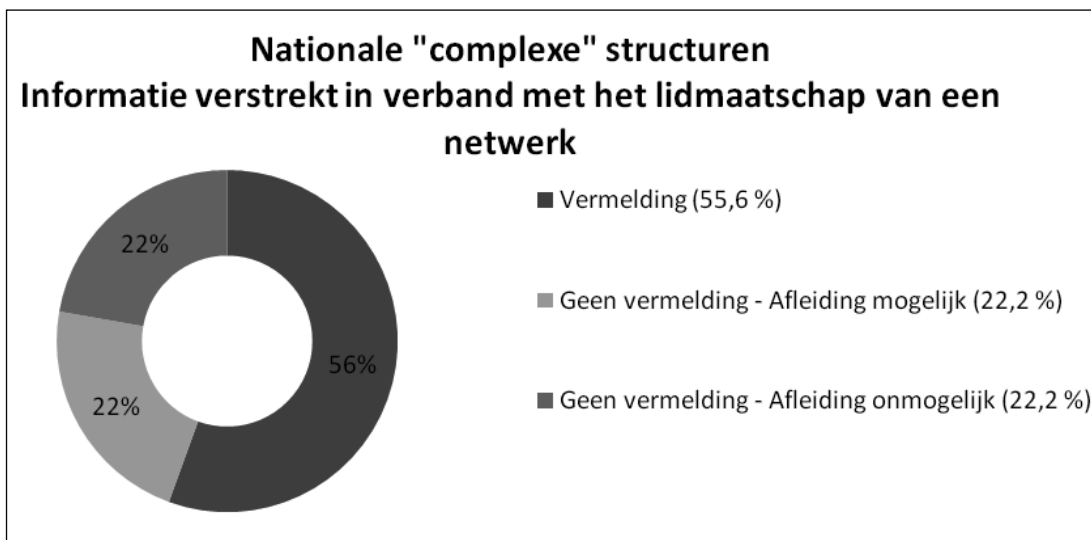
Vergeleken bij de studie die vorig jaar op dezelfde datum werd gemaakt, zijn de vermeldingen er kwantitatief en kwalitatief op vooruitgegaan, vooral dankzij de toepassing van een gestandaardiseerd "beleid" door twee nationale structuren die behoren tot internationale netwerken aangesloten bij het "Forum of firms" (DELOITTE en BAKER TILLY). Dat heeft geleid tot een daling van het aantal extrapolaties die enkel op basis van de vermelding van een revisorenvereniging of het e-mailadres van een bedrijfsrevisor mogelijk zijn, en een toename van de vermeldingen in de rubriek *ad hoc* van het openbaar register van de bedrijfsrevisoren. Dit fenomeen is nog

frappanter bij de bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen, waar de resultaten vorig jaar bijzonder bedroevend waren (minder dan 5% van de bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen hadden aangegeven dat zij op één of andere wijze aangesloten waren bij een strikt nationale structuur dan wel een structuur verbonden met internationaal georganiseerde structuren).

Bij deze louter nationale structuren met een specifieke benaming (buiten de naam van bedrijfsrevisoren) en de louter nationale structuren zonder benaming met een "complexe" structuur (namelijk andere structuren dan die waarin alle bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen behorend tot de structuur deel uitmaken van één zelfde revisorenvereniging die in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren is ingeschreven), kan men duidelijk de informatie uit het openbaar register terugvinden op grond waarvan men kan uitmaken of afleiden dat de betrokkene behoort tot één of andere structuur en wel als volgt:



Men kan de bekomen resultaten nog meer als volgt samenvatten:



Gegevens in het openbaar register

Onmogelijkheid om uit te maken welke revisoren een auditkantoor mogen vertegenwoordigen

Bij het afsluiten van zijn studie stelt de Hoge Raad voor de Economische Beroepen vast dat op basis van het openbaar register van de bedrijfsrevisoren niet kan worden uitgemaakt welke bedrijfsrevisoren handtekeningbevoegd zijn en dus het auditkantoor waarvoor ze werken, kunnen verbinden.

Aan de hand van de rubriek in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren – rechtspersonen met als titel *“alle bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen die bij het bedrijfsrevisorenkantoor werkzaam zijn of die als vennoot (bedrijfsrevisor natuurlijke persoon die zijn beroepsactiviteit inbrengt in het bedrijfsrevisorenkantoor) of anderszins aan het kantoor verbonden zijn”* kan men inderdaad de handtekeningbevoegde bedrijfsrevisoren niet van de andere onderscheiden.

Uit de Mededeling van 14 juni 2010 blijkt volgens de Raad van het IBR dat niet-handtekeningbevoegde revisoren zouden moeten worden opgenomen in de derde categorie die in 2010 was geopend in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen, namelijk de *“bedrijfsrevisoren die geen revisorale opdrachten wensen uit te voeren of kunnen uit-*

voeren om andere wettelijke redenen dan die opgesomd in artikel 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953”.

Aangezien in deze in juni 2010 geopende categorie eind april 2011 slechts 6 bedrijfsrevisoren voorkomen, kan men hieruit afleiden dat de betrokken revisoren de (overigens niet bindende) deadline uit de mededeling van 14 juni 2010 niet hebben gerespecteerd.

De Hoge Raad acht terzake een duidelijke richtlijn noodzakelijk, zodanig dat wie dan ook met het oog op de nodige rechtszekerheid de gewenste informatie kan terugvinden.

Op dit ogenblik vindt men inderdaad enkel in de statuten van de revisorenkantoren de interne criteria om te bepalen welke bedrijfsrevisoren handtekeningbevoegd zijn. In dit verband wordt erop gewezen dat die statuten aan het Instituut van de Bedrijfsrevisoren moeten worden meegedeeld op het ogenblik van het verzoek om inschrijving van het betrokken kantoor in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren.

Naar het oordeel van de Hoge Raad dienen de verantwoordelijken van de onderneming, wanneer een bedrijfsrevisor als wettelijk auditor wordt aangesteld, duidelijk te worden geïnformeerd over de revisoren die een auditkantoor werkelijk kunnen vertegenwoordigen.

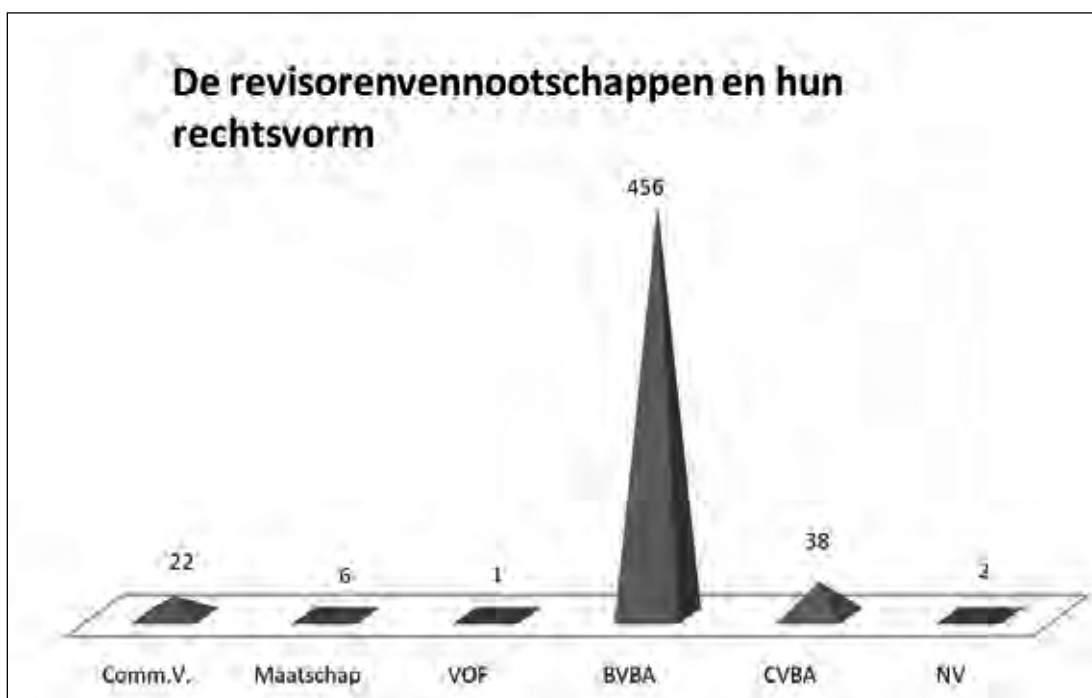
Gegevens in het openbaar register

Typologie van de revisorenkantoren opgenomen in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren

Uitgaande van de empirische studie op basis van het openbaar register, kan men vaststellen dat de vennootschappen in overgrote meerderheid vennootschappen met beperkte aanspra-

kelijkheid zijn: 38 CVBA's (waaronder 3 éénpersoonsrevisorenvennootschappen), 391 BVBA's (waaronder 317 éénpersoonsrevisorenvennootschappen) en 2 NV's. In het openbaar register treft men ook enkele vennootschappen met onbeperkte aansprakelijkheid aan: 22 Com.V's (allemaal éénpersoonsrevisorenvennootschappen), 1 VOF en 6 maatschappen.

De typologie van revisorenvennootschappen ziet er schematisch als volgt uit:



Deze globale resultaten kunnen nog worden verfijnd met een verdere uitsplitsing van de hiervoor vermelde categorieën, zelfs indien het

sterke overwicht aan BVBA's welke analyse dan ook niet echt pertinent maakt:

	CVBA	VOF	BVBA	Comm.V	NV	Maatschap	Totaal
Structuren, lid van «Forum of firms»	21	0	217	20	1	1	260
Andere internationale «structuren» (netwerken/associaties)	10	0	59	1	1	3	74
Louter nationale structuren met benaming	5	1	44	1	0	1	52
Kleine nationale structuren Zonder benaming	2	0	71	0	0	1	74
Alleenwerkende revisoren	0	0	65	0	0	0	65
Totaal	38	1	456	22	2	6	525

Gegevens in het openbaar register

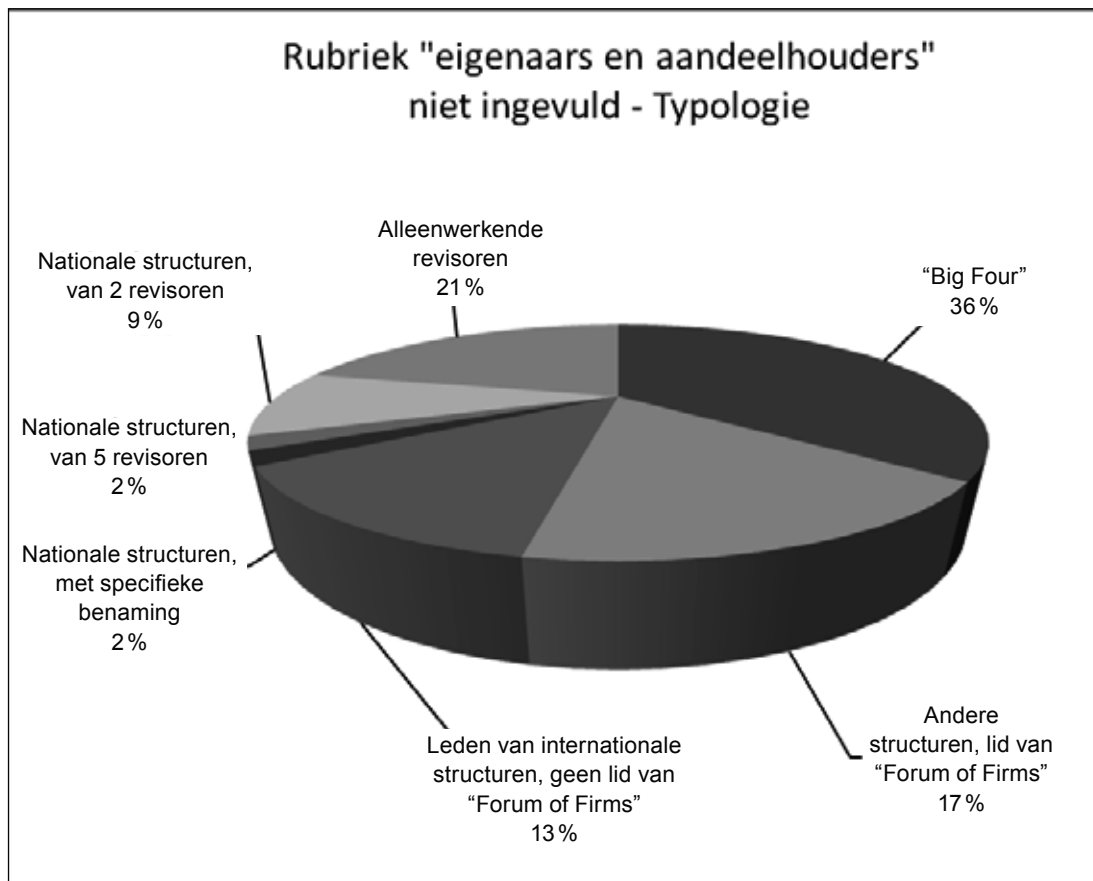
Typologie van de nationaliteit van de aandeelhouderskring

Het valt te betreuren dat op de 525 revisorenvennootschappen er 108 (meer dan 20%) geen enkele informatie geven over de aandeelhouders van hun vennootschap.

Het merendeel van de aandeelhouders van de revisorenvennootschappen heeft de Belgische nationaliteit. Bij de revisorenvennootschappen die hierover wel informatie geven, stelt men vast dat:

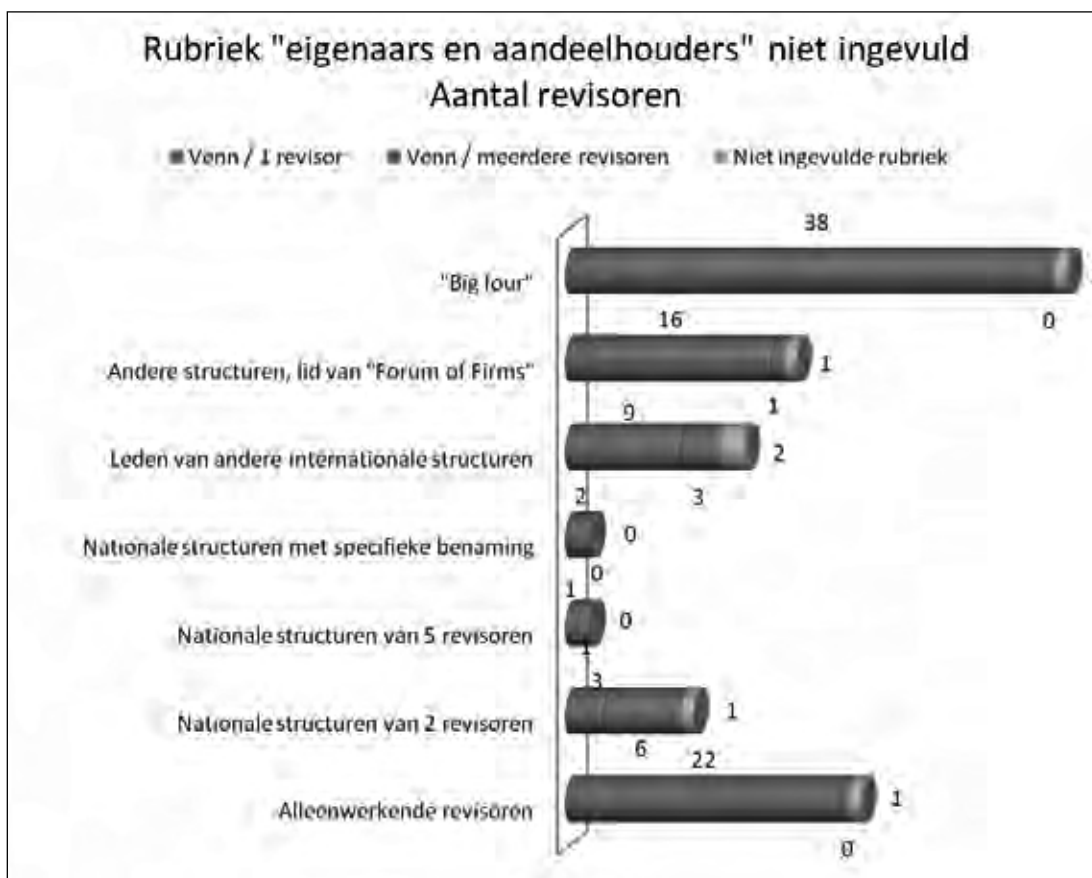
- twee vennootschappen voor 100% in handen zijn van buitenlandse aandeelhouders (Frankrijk)
- vijf vennootschappen een gemengde aandeelhouderskring hebben
 - twee revisorenvennootschappen hebben een aandeelhouder afkomstig uit Groot-Brittannië
 - drie hebben aandeelhouders afkomstig uit het GrootHertogdom Luxemburg.

Een analyse van de 108 revisorenvennootschappen die de rubriek "eigenaars en aandeelhouders" niet hebben ingevuld, levert de volgende typologie op:



Voorts kunnen die 108 worden uitgesplitst volgens een ander criterium, namelijk het aantal revisoren in het auditkantoor dat de rubriek

“eigenaars en aandeelhouders” niet heeft ingevuld:



Gegevens in het openbaar register

Typologie van de nationaliteit van de beheerders

Op de 525 revisorenvennootschappen geven er 9 geen enkele informatie over de beheerders van hun vennootschap en bij drie vennootschappen zijn de beheerders geen bedrijfsrevisor. In de overige revisorenvennootschappen hebben de beheerders (al dan niet bedrijfsrevisoren) de Belgische nationaliteit. Slechts twee revisorenvennootschappen hebben hun beheer gedeeltelijk uitbesteed aan personen die in het buitenland verblijven.

Gegevens in het openbaar register

De rubriek "bedrijfsrevisor" is niet ingevuld

Op de 525 revisorenvennootschappen zijn er 15 (bijna 3% van het totaal) die blijkbaar geen be-

drijfsrevisor hebben die ingeschreven is in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren en in staat is om opdrachten inzake wettelijke controle van jaarrekeningen uit te voeren... althans te oordelen aan de rubriek die leeg is gebleven.

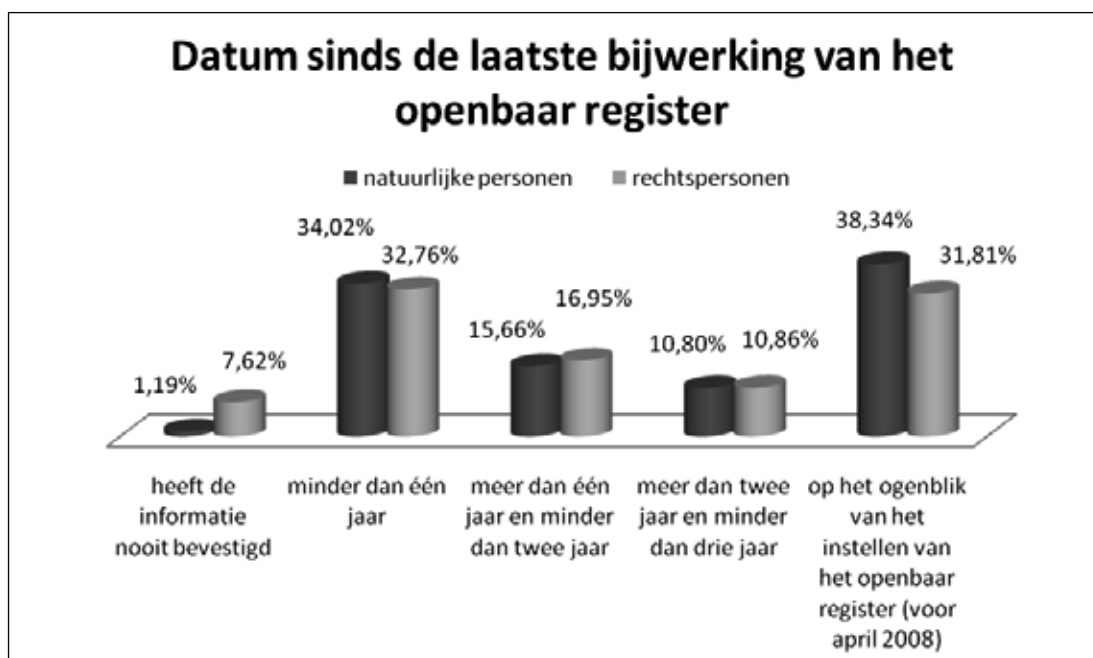
Gegevens in het openbaar register

Frequentie van bijwerking van het openbaar register

Zoals vorig jaar kon worden vastgesteld, is de frequentie van bijwerking van het openbaar register bezwaarlijk indrukwekkend te noemen, zomin voor de bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen als voor de bedrijfsrevisoren – rechtspersonen:

<i>Laatste bijwerking</i>	<i>Bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen</i>	<i>Bedrijfsrevisoren – rechtspersonen</i>
Vóór eind april 2008	38,34 %	31,81 %
Mei 2008 – April 2009	10,80 %	10,86 %
Mei 2009 – April 2010	15,66 %	16,95 %
Mei 2010 – April 2011	34,02 %	32,76 %
Andere ¹	01,19 %	07,62 %
Totaal	100,00 %	100,00 %

Die informatie ziet er schematisch als volgt uit:



Als men de data van de recentste bijwerking van het openbaar register in detail bekijkt, dan ziet men dat februari 2008 alle records veruit overtreft, met 38,34 % voor de natuurlijke personen en 31,81 % voor de rechtspersonen. Die datum stemt overeen met de maximumtermijn die het Instituut van de Bedrijfsrevisoren had gegeven om de informatie op de website te valideren bij de inwerkingtreding van de hervorming van 2007 waarbij de auditrichtlijn in het Belgisch recht werd omgezet en meer bepaald in het kader van de overschakeling van de “ledenlijst” naar het “openbaar register van de bedrijfsrevisoren”.

1 Onder “andere” moet worden begrepen, de bedrijfsrevisoren (rechtspersonen en natuurlijke personen) die de informatie, opgenomen in het openbaar register, nooit hebben gevalideerd. Wat de natuurlijke personen betreft, omvatten deze gevallen over het algemeen de bedrijfsrevisoren die nieuw in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren zijn ingeschreven (de inschrijvingsdatum die het verst teruggaat, betreft 2009). Deze verklaring geldt niet voor de rechtspersonen; het meest opvallende kenmerk voor deze categorie is dat het gaat om éénpersoonsvennootschappen.

Bekijkt men meer in detail de bedrijfsrevisoren die nooit de informatie over hun persoon in het openbaar register hebben gevalideerd, dan valt het volgende op:

- de 10 bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen die de informatie over hun persoon nooit hebben geverifieerd:
 - hebben de eed afgelegd in 2010 (4 van de 10) of in 2011 (6 van de 10) en zijn dus in dat jaar in het openbaar register opgenomen;
 - vijf onder hen zijn werkzaam bij de “Big four”, twee bij andere structuren aangesloten bij het “Forum of firms” en één bij een louter nationale structuur. Voor de twee overige is geen enkele informatie te vinden waarmee hun situatie kan worden achterhaald. *A priori* kan men dus stellen dat zij alleen werken.

- de 40 bedrijfsrevisoren – rechtspersonen die de informatie over hun persoon niet hebben geverifieerd, vertonen een minder duidelijk profiel:
 - met betrekking tot de datum van inschrijving in het openbaar register is de opsplitsing niet zo duidelijk:



- met betrekking tot hun band met een eventuele structuur behoren er 16 tot de "Big four", acht tot andere structuren aangesloten bij het "Forum of firms", drie tot andere internationale structuren en negen tot een louter nationale structuur. Wat de vier overige betreft, is er geen enkele informatie te vinden waarmee hun situatie kan worden achterhaald. *A priori* kan men dus stellen dat zij alleen werken.
- qua vennootschapstype blijkt de overgrote meerderheid van de revisorenvennootschappen een vennootschap te zijn met één enkele bedrijfsrevisor (38 op 40). Verschillende bedrijfsrevisoren behoren tot één van de betrokken vennootschappen. Voor de laatste vennootschap die de rubriek niet had ingevuld, kan het vennootschapstype niet worden achterhaald.

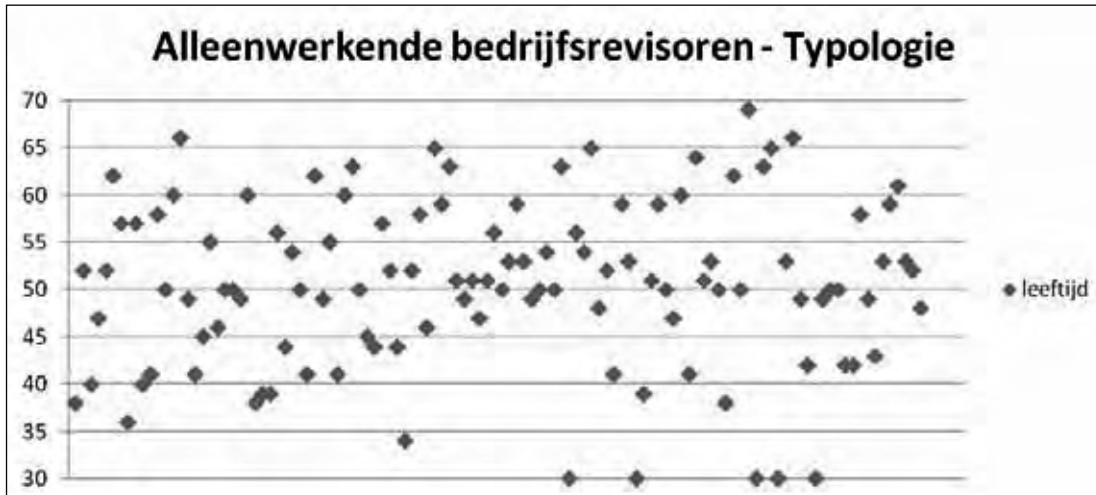
Gegevens in het openbaar register

Typologie van alleenwerkende bedrijfsrevisoren

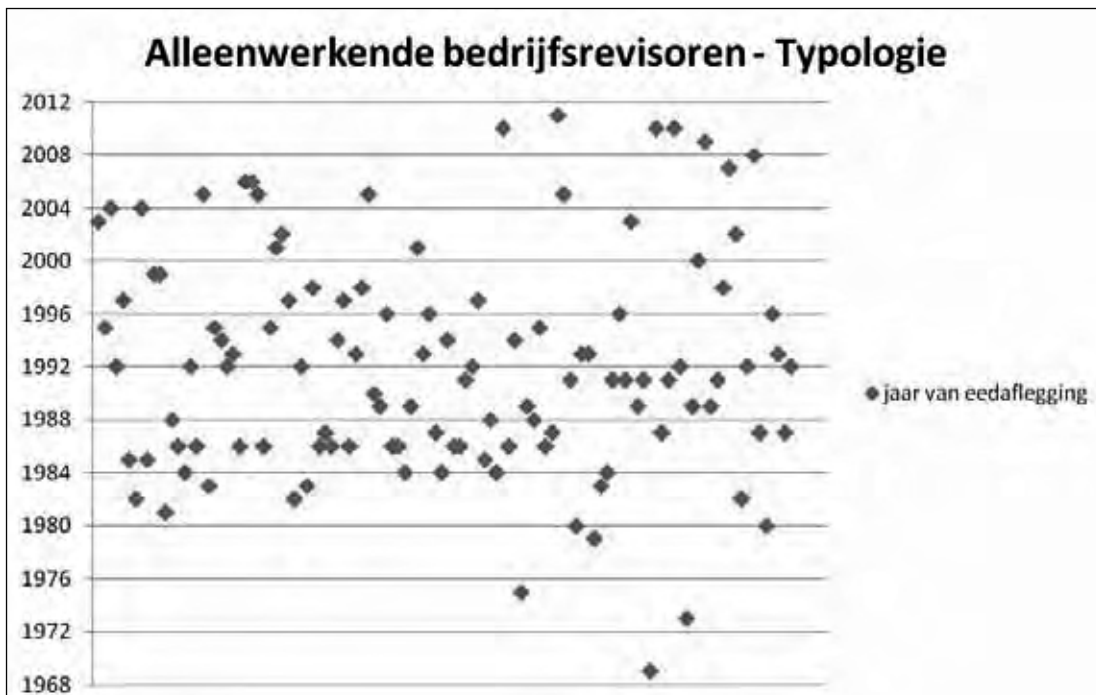
In het kader van de studie van de Hoge Raad die eind april 2011 werd afgesloten, wenste de Hoge Raad meer specifiek ook dieper in te gaan op de groep bedrijfsrevisoren die alleen werken, toch wel een niet te verwaarlozen fractie van het beroep (112 bedrijfsrevisoren, met name meer dan 12% van het totaal).

Daarbij kunnen een aantal vaststellingen worden gedaan:

- Op basis van de leeftijd van die bedrijfsrevisoren:



- Op basis van het jaar waarin zij de eed hebben afgelegd:



Beide grafieken tonen aan dat er geen echte conclusie kan worden getrokken op basis van de leeftijd van alleenwerkende bedrijfsrevisoren, gelet op de vastgestelde spreiding. Niettemin vallen twee factoren op:

- de leeftijdsgroep van 50-55 jaar komt het vaakst voor;
- sommige erg jonge bedrijfsrevisoren starten nog alleen in hun beroep als bedrijfsrevisor.

De grafiek met het jaar waarin zij hun eed hebben afgelegd, leent zich gemakkelijker om het profiel van alleenwerkende bedrijfsrevisoren te schetsen, omdat zeer veel van die bedrijfsrevisoren de eed hebben afgelegd tussen 1984 en 1988, dat is de periode na de hervorming van het bedrijfsrevisoraat in 1985. Andermaal stelt men vast dat een aantal onder hen hun carrière zijn begonnen als alleenwerkende bedrijfsrevisor.

Structuur van de sector van de externe audit in België

Disclaimer

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft zich voor het realiseren van deze studie, die met de grootste zorgvuldigheid is uitgevoerd, gebaseerd op publieke informatie die op het internet per 30 april 2011 beschikbaar was, en meer in het bijzonder op de informatie die door de internationale structuren zelf ter beschikking wordt gesteld (ongeacht of het al dan niet om geïntegreerde netwerken gaat) als ook door de bedrijfsrevisoren via hun websites en op de elektronische versie van het Belgisch openbaar register van de bedrijfsrevisoren.

De studie van de Hoge Raad is er geenszins op gericht te bepalen of een structuur (ongeacht of het een louter nationale structuur betreft of indien er een verband bestaat met een internationale structuur) al dan niet beantwoordt aan één of andere definitie van “netwerk”, geïntegreerd of niet. Er is van uitgegaan dat de internationale structuren die deel uitmaken van het “Forum of firms” minstens als netwerken zijn te beschouwen, rekening houdend met het charter van de “Forum of firms”.

De Hoge Raad kan evenwel niet garanderen dat deze empirische studie, gerealiseerd met louter wetenschappelijke doelstellingen, vrij is van elke vergissing of ontbrekende informatie, aangezien de studie uitsluitend is gebaseerd op inlichtingen die via het internet zijn verstrekt door de beroepsbeoefenaars en de organisaties waartoe zij behoren.

De Hoge Raad kan dan ook niet verantwoordelijk worden gehouden voor een eventueel nadeel dat, op de één of andere manier, zou kunnen veroorzaakt worden door het gebruik van deze informatie door wie dan ook.

Lijst van de 22 leden van «Forum of firms» op datum van 30 april 2011

Vertegenwoordigers in België onder de leden van het IBR

Aantal bedrijfsrevisoren behorend tot deze netwerken en erkenningen in andere landen

<i>Internationale netwerken lid van «Forum of firms»</i>	<i>Bedrijfsrevisor(en) ingeschreven in het Belgisch openbaar register, behorend tot dit netwerk</i>	<i>Andere inschrijving</i>
BDO	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA BDO Bedrijfsrevisoren – Réviseurs d’entreprises (9 vestigingen)	USA (PCAOB)
	CVBA – SCRL BDO DFSA Réviseurs d’entreprises - Bedrijfsrevisoren (2 vestigingen)	
	BVBA BDO OBV Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Blaton Bruno Bedrijfsrevisor	
	BVBA Catry & C ^o Bedrijfsrevisoren	
	BVBA De Cooman J. & C ^o	
	SPRL DELVAUX Réviseur(s) d’entreprises	
	SPRL Jean-Guy Didier (2 vestigingen)	
	SPRL F. Fank & C ^o	
	BVBA H. Herijgers & C ^o	

	SPRL A. Jacquinet & C°	
	BVBA – SPRL Noëlle Lucas & C°	
	BVBA Gert Maris Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Molenaers	
	SPRL François Parent, Réviseur d'entreprises	
	SPRL M. Tefnin & C°	
	BVBA Marleen Theunis & C°	
	BVBA Maaïke 'T JAMPENS Bedrijfsrevisor	
	BVBA Van Brussel & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	55
	ANNICK Luc, ANTONELLI Cédric, BLANCHE Philippe, BLATON Bruno, BRAET Chrissy, CARON Franky, CATRY Veerle, CLAES Gert, CLAEYS Bruno, COLSON Christophe, DAMSEAUX Eric, DE BRABANDER Koen, DE COOMAN Johan, DE LANGHE Tine, DELBEKE Michaël, DELVAUX Gérard, DELVAUX Pierre, DE POTTER Frederik, DIDIER Jean-Guy, DIDONE Evelyne, DUBOIS Bruno, FANK Félix, FRONVILLE Hugues, GRIGNARD Michel, HAY Barbara, HERIJGERS Hendrikus, HUBAIN Benoit, IDRISSE SERGHINI Abdellah, IGODT Kris, JAQUINET André, KEGELS Bert, KILESE André, LENAERTS David, LUCAS Noëlle, MARIS Gert, MILIS Dominique, MOLENAERS Stefan, PARENT François, POUSEELE Bertin, POUSEELE Bruno, SANTENS Veerle, SASSEN Veerle, SERVAIS Jean-Louis, STREEL Alexandre, TEFNIN Michel, THEUNIS Marleen, THUYSBAERT Erik, 'T JAMPENS Maaïke, TOUSSAINT Sonia, VAN BRUSSEL Lieven, VAN CAUTER Patrik, VENKEN Philippe, VERCAUTEREN Jan, VERVAECK Philip, WILMOTS Hans	
Constantin Associates Network	Internationaal netwerk zonder vertegenwoordiging in België	
Crowe Horwath International	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA Callens, Pirenne, Theunissen & C°, Bedrijfsrevisoren (7 vestigingen)	
	CVBA – SCRL Callens, Theunissen, Van Impe, Mertens & C°, Bedrijfsrevisoren (5 vestigingen)	
	Maatschap – Société de droit commun Callens, Theunissen, Wilmet & Partners	
	SPRL Pierre Bogaerts & C°	
	BVBA De Ceuster Ann Bedrijfsrevisor	
	BVBA Derycke, Catry & C°, bedrijfsrevisoren	
	SPRL J. Laurent, réviseur d'entreprises	
	BVBA Marc Maris – Bedrijfsrevisor (2 vestigingen)	
	BVBA Ken Snoeks Bedrijfsrevisor	
	BVBA Roger Tiest & C°	
	BVBA Van Brabant & C°	
	BVBA Kris Waterschoot Bedrijfsrevisor	
	SPRL F.A. Wilmet et Cie	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	17
	ADINS Gunther, BEKKERS Ann, BOGAERTS Pierre, CALLENS Boudewijn, CALLENS Philip, CARIS Ludo, DE CEUSTER Ann, DERYCKE Martin, LAURENT Jean, LUSSON Nathalie, MARIS Marc, SNOEKS Ken, THEUNISSEN Baudouin, TIEST Roger, VAN BRABANT Jan, WATERSCHOOT Kris, WILMET Francis	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	CALLENS Boudewijn	GH Lux (IRE)
		Germany (IdW)
	CALLENS Philip	GH Lux (IRE)
	THEUNISSEN Baudouin	GH Lux (IRE)
		Frankrijk (Ordre des EC)
Deloitte Touche Tohmatsu Ltd	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA Deloitte Bedrijfsrevisoren (5 vestigingen)	USA (PCAOB)
	BVBA William Blomme	
	BVBA - SPRL Pierre-Hugues Bonnefoy-Cudraz Réviseur d'entreprises	
	SPRL Didier Boon	

	BVBA – SPRL Laurent Boxus Réviseur d’entreprises	
	BVBA Joël Brehmen	
	BVBA Dirk Cleymans	
	BVBA Kathleen De Brabander	
	BVBA Fabio De Clercq	
	BVBA – SPRL Yves Dehogne	
	BVBA Kurt Dehoorne	
	BVBA Ludo De Keulenaer (2 vestigingen)	
	BVBA Mario Dekeyser	
	BVBA Bernard De Meulemeester	
	SPRL Michel Denayer	
	BVBA – SPRL Patrick De Schutter	
	BVBA Gino Desmet	
	BVBA Bart Dewael	
	BVBA – SPRL Marie-Noëlle Godeau – Réviseur d’entreprises	
	BVBA Jurgen Kesselaers	
	BVBA Daniel Kroes	
	BVBA Philip Maeyaert	
	BVBA Rik Neckebroeck	
	BVBA – SPRL Eric Nys – Réviseur d’entreprises	
	BVBA Dominique Roux	
	BVBA Luc Van Coppenolle, Bedrijfsrevisor	
	BVBA Gert Vanhees	
	BVBA Leo Van Steenberge	
	BVBA Dirk Van Vlaenderen	
	BVBA Frank Verhaegen	
	BVBA Geert Verstraeten	
	BVBA – SPRL Maurice Vrolix	
	SPRL Laurent Weerts	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	69
	BERLAMONT Philippe, BERVOETS Raf, BLOMME William, BOGAERTS Cédric, BONNEFOY-CUDRAZ Pierre-Hugues, BOON Didier, BOXUS Laurent, BREHMEN Joël, BUYSE Isabelle, CLEYMANS Dirk, DE BRABANDER Kathleen, DE CLERCQ Fabio, DEHOGNE Yves, DEHOORNE Kurt, DE KEULENAER Ludo, DEKEYSER Mario, DELFORGE Julie, DEMEESTER Piet, DE MEULEMEESTER Bernard, DE MEULEMEESTER Luc, DENAYER Michel, DE SCHUTTER Patrick, DESMET Gino, DEWAEEL Bart, FULTON James, GASTHUYTS Dieter, GODEAU Marie-Noëlle, HAUSTERMANS Liesbet, HOUTHAEVE Nico, JANSSENS Tina, KESSELAERS Jurgen, KROES Daniel, LACHMAN Daphné, LASCHET Sonia, MAEYAERT Philip, MAGNIN Corine, MELCHIOR Natacha, NECKEBROECK Rik, NEIJENS Koen, NUYTS Ine, NYS Eric, PEETERS Cindy, RAMAKERS Natasja, RENDERS Dennis, REPRIELS An, ROBBERECHTS Sofie, RONSE Bérangère, ROUX Dominique, SCHOLLIERS Kathy, STEVENS Benoît, VAN COPPENOLLE Luc, VANDENABEELE Liesbet, VAN DE VELDE Guy, VANDEWEYER Ben, VAN HAVER An, VAN HAVERMAET Tom, VANHEES Gert, VAN LOOKE Thierry, VANROBAEYS Charlotte, VAN STEENBERGE Leo, VAN VLAENDEREN Dirk, VERHAEGEN Frank J., VERSTRAETEN Geert, VLAMINCKX Dirk, VRANCKEN Stefan, VROLIX Maurice, WEERTS Laurent, WINDELEN Tom, ZAVARELLA Giovanni-Battista	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) behorend tot GPO Partners, «an independant correspondent firm of Deloitte Touche Tohmatsu»	01
	ODENT Philippe	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	ODENT Philippe	Burundi RD Congo
Ernst & Young Global Limited	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA Ernst & Young & Partners (3 vestigingen)	
	CVBA Ernst & Young Bedrijfsrevisoren (6 vestigingen)	
	BVBA - SPRL Anciaux & C°	
	SPRL Martine Blockx	

	BVBA Inge Boets	
	BVBA Robert Boons	
	BVBA Rudi Braes	
	BVBA L. Cornelis	
	BVBA Jan De Luyck	
	BVBA Philippe Desombere	
	BVBA – SPRL Vincent Etienne	
	BVBA Harry Everaerts Bedrijfsrevisor	
	SPRL Sylvie Goethals	
	BVBA – SPRL Golenvaux & C°	
	BVBA Marc Guns	
	BVBA Piet Hemschoote	
	BVBA Gust Herrewijn	
	BVBA Marleen Hoste, Bedrijfsrevisor	
	BVBA – SPRL Hubert & C° - Bedrijfsrevisor	
	BVBA – SPRL Jean-François Hubin & C°	
	BVBA Frank Lapeirre	
	BVBA Stefan Olivier	
	SPRL Ph. Pire & C°	
	BVBA Rottiers & C° Bedrijfsrevisor	
	BVBA Hans Salaets	
	BVBA Peter Telders	
	BVBA Daniel Van Cutsem	
	BVBA H. Van den Abeele & C° Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Ronald Van Den Ecker	
	BVBA Pierre Vanderbeek	
	BVBA – SPRL Jacques Vandernoot & C°	
	BVBA Jozef Van De Weyer	
	BVBA Marnix Van Dooren & C°	
	BVBA Marc Van Hoecke & C°, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA – SPRL Eric Van Hoof	
	BVBA M. Van Steenvoort	
	BVBA Sam Verfaillie	
	BVBA D. Vermaelen & C°	
	BVBA Christel Weymeersch	
	BVBA Danny Wuyts	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	76
	ANCIAUX Pierre, BECKERS Christophe, BERNARD Didier, BILEM Romuald, BLOCKX Martine, BOELEN Francis, BOETS Inge, BOGAERT Ignace, BOGAERTS Nathalie, BOONS Robert, BRAES Rudi, BROUKMANS Marjolijn, CHRISTIAENS Johan, CORNELIS Lieve, DE LUYCK Jan, DEREYCKE Bruno, DESOMBERE Philippe, DE VREESE Olivier, EELEN Paul, ENGELEN Johan, ETIENNE Vincent, EVERAERTS Harry, FEREKET Vicky, GOETHALS Sylvie, GOLENVAUX Eric, GUNS Marc, GUS Jaak, HEMSCHOOTE Piet, HERREWIJN Gust, HOSTE Marleen, HUBERT Alain, HUBIN Jean-François, JOSSE Claude, KEUPPENS Koen, KILIAN Patrick, KLAYKENS Joeri, KOSTER Anne, LAPEIRRE Frank, LENS Serge, LUX Patricia, MAES Eric, MESSAAOUI Nadia, MOREAU Marie-Laure, NEYENS Evy, OLIVIER Stefan, OSTYN Katrien, PAUWELS Willy, PIRE Philippe, PLOMTEUX-VEKEMANS Pierre, ROTTIERS Patrick, SALAETS Hans, SCHICKS Joëlle, SWEERT Birgit, TELDERS Peter, TURNA Ômer, VAN CUTSEM Daniel, VAN DEN ABEELE Herman, VAN DEN ECKER Ronald, VANDERBEEK Pierre, VANDERNOOT Jacques, VAN DE WEYER Jozef, VAN DOOREN Marnix, VAN GASSE Wim, VAN HOECKE Marc, VAN HOOFF Eric, VAN REUSEL Stijn, VAN STEENVOORT Marc, VERGAERT Paul, VERHEYEN Nicole, VERMAELEN Danielle, VERVOORT David, WETS Bernard, WEVERS Han, WEYMEERSCH Christel, WILLIAUME Alain, WUYTS Daniel	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	GUNS Marc	NL (NIVRA)
	GUS Jaak	NL (NIVRA)
Grant Thornton International Ltd	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA Grant Thornton, Lippens & Rabaey (2 vestigingen)	

	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	13
	DEBAENE John, DEFOER Marleen, DE PAEPE Christophe, DUCHAU Karina, GOSSUTIN Sabine, LAVENS Ilse, LIPPENS Jan, MAES Ann, MANNEKENS Marleen, MEGANCK Bart, RABAEY Stefaan, STEYAERT Stéphanie, VAN KERREBROECK Sylvie	
HLB International	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA – SCRL HLB Dodemont-Van Impe & C° (5 vestigingen)	
	SPRL Lerusse & C° (2 vestigingen)	
	SPRL Rosier & C°	
	BVBA P. Van Impe & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	08
	DODEMONT Jean, LEPINE Gonzague, LERUSSE Pierre, MALMEDY Alain, ROSIER Stéphane, VAN IMPE Patrick, VAN MONTFORT Ludo, VAN PRAET Christian	
IECnet	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA – SPRL DGST & Partners – réviseurs d’entreprises – bedrijfsrevisoren (4 vestigingen)	
	BVBA – SPRL De Wolf, Ostyn, Caluwaerts, De Ridder & C° (3 vestigingen)	
	SPRL De Wolf, Gilson & C° Réviseurs d’entreprises – Bedrijfsrevisoren	
	BVBA – SPRL ACOFIN Réviseurs d’entreprises	
	BVBA Ballet & C°	
	BVBA Caluwaerts & C°, bedrijfsrevisoren	
	BVBA - SPRL Debaeke E. & C°	
	BVBA Luc De Puyseleyn & C°	
	SPRL Michaël De Ridder & C° - Réviseur d’entreprises	
	BVBA - SPRL John Devuyt & C°	
	SPRL Michel Hofman (2 vestigingen)	
	SPRL Cabinet Lecoq Michel, Réviseur d’entreprises	
	BVBA Mercken & C°	
	SPRL M Tape	
	BVBA Luk Ostyn	
	BVBA - SPRL Martine Piret réviseur d’entreprises	
	SPRL Ph Puissant & Cie	
	SPRL Pierre Sohet & C°	
	BVBA - SPRL Sopargest	
	BVBA STOKS LELIE & C°	
	BVBA – SPRL Régis Van Caillie – Réviseur d’Entreprises (2 vestigingen)	
	BVBA Ignace Vander Stichele & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	21
	BALLET Carine, CALUWAERTS Freddy, CRISI Fabio, DEBAEKE Etienne, DEBROUX-LEDDET Marie-Chantal, DE PUYSELEYR Luc, DE RIDDER Michaël, DEVUYST Johnny, DE WOLF Michel, GILSON Marc, HOFMAN Michel, LECOQ Michel, LELIE Etienne, MERCKEN Wery, NEUVILLE Brigitte, OSTYN Luk, PIRET Martine, PUISSANT Philippe, SOHET Pierre, VAN CAILLIE Régis, VANDER STICHELE Ignace	
INPACT Audit Limited	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA – SCRL PVMD Bedrijfsrevisoren - Réviseurs d’entreprises (5 vestigingen)	
	BVBA Chaerels, Gistelinc & Partners (4 vestigingen)	
	BVBA Lieven Delva	
	BVBA Peeters V., Vincke, Mels & C°	
	SPRL Van Ingelgom C°, Réviseurs d’entreprises	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	07
	BAERT Caroline, CHAERELS Alain, DELVA Lieven, GISTELINCK Vincent, MELS Patrick, MISSELYN Vincent, VAN INGELGOM Josiane	
JHI	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA A & F Bedrijfsrevisoren (3 vestigingen)	
	BVBA De Buyser N. & C°	
	BVBA G. Van Hemelryck & C° Bedrijfsrevisor	

	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	DE BUYSER Nadja, VAN HEMELRYCK Geert	
JPA International	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA Van Cauter - Saeys & C° (2 vestigingen)	
	BVBA J. Degryse Bedrijfsrevisor – Réviseur d'entreprises	
	BVBA I. Saeys Bedrijfsrevisor – Réviseur d'entreprises	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	07
	DEGRYSE Jan, DE KEYSER Chris, DE VIAENE Hilde, SAEYS Inge, SNAUWAERT Erik, VAN CAUTER Willem, VAN OOTEGEM Caroline	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	SNAUWAERT Erik	GH Lux (IRE)
	VAN CAUTER Willem	GH Lux (IRE)
KPMG International Cooperative	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA – SCRL KPMG Bedrijfsrevisoren - Réviseurs d'entreprises (6 vestigingen)	
	BVBA – SPRL KPMG & Partners (2 vestigingen)	
	NV – SA KPMG Vias (2 vestigingen)	
	BVBA Pierre Berger	
	Comm. V Berger & C°	
	BVBA C. Bové, Bedrijfsrevisor	
	Comm. V Brabants Bedrijfsrevisor	
	BVBA – SPRL Dirk Brex	
	Comm. V J. Briers	
	BVBA Erik Clinck & C°	
	BVBA Peter Coox	
	BVBA Serge Cosijns Bedrijfsrevisor	
	Comm. V Filip De Bock	
	BVBA Els De Keukelaere Bedrijfsrevisor	
	SCS Michel Desaive, Réviseur d'entreprises	
	SPRL Christophe Habets	
	BVBA Erik Helsen	
	BVBA Heyndrickx Wim	
	SCRL Hoste, Rousselle & Associés (2 vestigingen)	
	Comm. V G. Jackers Bedrijfsrevisor	
	BVBA J.M. Audit	
	Comm. V – SCS Michel Lange Réviseur d'entreprises	
	Comm. V – SCS Patricia Leleu	
	BVBA – SPRL Philippe Longerstaey, Réviseur d'entreprises-bedrijfsrevisor	
	Comm. V O. Macq	
	Comm. V Oeyen & C°	
	SCS Alexis Palm & Cie, Réviseur d'entreprises	
	Comm. V Luk Roelandt Bedrijfsrevisor	
	Comm. V - SCS Dominic Rousselle (2 vestigingen)	
	BVBA Ludo Ruysen & C°	
	CVBA – SCRL Salustro Reydel	
	Comm. V P. Simons	
	BVBA Robert Snijkers, bedrijfsrevisor	
	Comm. V K. Tanghe	
	BVBA Dirk Timmerman	
	BVBA Van Bourgognie & C° Bedrijfsrevisoren	
	Comm. V Luc Van Couter & C°	
	BVBA J. Vanderbruggen	
	BVBA H. Van Donink, bedrijfsrevisor	
	BVBA – SPRL Véronique Vandooren, Réviseur d'entreprises	
	Comm. V Henk Vandorpe, Bedrijfsrevisor	
	SCS Benoît Van Roost	
	BVBA Louis Vercammen	

	BVBA – SPRL Vercruyssen, Delplace, Mortier & C° - DMV Réviseurs d'entreprises	
	Comm. V Verrijssen & C° Bedrijfsrevisor	
	Comm. V Luc Vleck & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	70
	BERGER Pierre P., BOMBAERTS Gilbert, BOONEN Mike, BRABANTS Sophie, BRECX Dirk, BRIERS Jos, BRIERS Nathalie, CARMANS Herwig, CLINCK Erik, COOX Peter, COSIJNS Serge, COX Raf, DE BACKER Anke, DE BOCK Filip, DECLERCQ Olivier, DE DECKER Kristina, DE KEUKELAERE Els, DEKEYSER Yann, DESAIVE Michel, DE SCHRIJVER Marijke, DE WILDE Tom, DURIEUX Thomas, FLAMEY Koenraad, HABETS Christophe, HELSEN Erik, HEYNDRIKX Wim, HOEBEECK Joachim, HUFKENS Isabelle, JACKERS Götwin, LANGE Michel, LELEU Patricia, LONGERSTAEY Philippe, LOUCKX Claude, MACQ Olivier, MANSVELT John-Gerald, MATHOT Filip, MERTENS Joris, OEYEN Luc, PALM Alexis, PAPS Eric, POEL Maarten, POLLET Vincent, ROELANDT Luk, ROUSSELLE Dominic, RUYSEN Ludo, RYMEN Rosy, SIMONS Elly, SIMONS Patrick, SNIJKERS Robert, SPILEERS Diane, STEYAERT Sara, TANGHE Karel, TIMMERMAN Dirk, VAN BOURGOGNIE Patrick, VANDERBRUGGEN Jozef, VAN DONINK Hendrik, VANDOOREN Véronique, VANDORPE Henk, VAN HULLEBUSCH Tim, VAN IMPE Herman Jan, VAN LINDEN Kristof, VAN ROOST Benoît, VAN STAAIJ Patouche, VAN VRECKOM Liesbeth, VERCAMMEN Lodewijk, VERMEERSCH Ellen, VERRIJSEN Luc, VLECK Luc, VLOEBERGH Johan, WAGEMANS Pieter	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	06
	BERGER Pierre P.	UK (ICAEW)
	DESAIVE Michel	Roemenië (CAFR & CECCAR)
	LELEU Patricia	USA (California)
	POLLET Vincent (KPMG France)	Frankrijk (CRCC Douai)
	SIMONS Patrick	NL (NIVRA)
	SNIJKERS Robert	NL (NIVRA)
Kreston International	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA - SPRL Constantin Van Asbroeck	USA (PCAOB)
	BVBA Van Asbroeck	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	01
	VAN ASBROECK René	
	Andere bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) behorend tot het internationaal netwerk	
	ABBATE Bruno (via Alter Audit – Luxemburgse vennootschap)	01
Mazars	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA – SCRL Mazars Réviseurs d'entreprises - Bedrijfsrevisoren (3 vestigingen)	
	BVBA – SPRL Philippe Gossart, Réviseur d'entreprises (2 vestigingen)	
	BVBA Chantal Joos, Bedrijfsrevisor / Réviseur d'entreprises (2 vestigingen)	
	BVBA Dirk Stragier	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	18
	ACKE Lieven, COLLIE François, DE COCK Dieter, DECRUY Els, DE HARLEZ DE DEULIN Philippe, DOYEN Xavier, DUROISIN Annette, GOSSART Philippe, JOOS Chantal, LEBRUN Véronique, NUTTENS Anton, POLLARIS Benedicte, POTEL Guillaume, STRAGIER Dirk, VAN PASSEL Hugo, VERHAMME Thomas, VERMEERSCH Martine, WAGEMANS Frederik	
Moore Stephens International Limited	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA Moore Stephens Verschelden, Bedrijfsrevisoren (3 vestigingen)	
	SPRL Moore Stephens RSP, Réviseurs d'entreprises (2 vestigingen)	
	BVBA - SPRL Moore Stephens A S (2 vestigingen)	
	BVBA Emiel De Smedt, bedrijfsrevisor	
	CVBA - SCRL Dumortier & C°	
	SPRL Georges Finamore & C°	

	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	17
	ALCOVER Pierre, BRIJS Carine, de MEY Filip, DE SMEDT Emiel, DUMONT Axel, DUMORTIER Jean-Marie, FINAMORE Georges, PIRLOT Philippe, RUTSAERT Wim, SEGERS Katleen, SWINNEN Francis, THUBRON Christopher, VAESSEN Henri, VAN DER BIEST Wendy, VAN RYSSEGHEM Geert, VERSCHELDEN Frans, VERSCHELDEN Peter	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	ALCOVER Pierre	GH Lux (IRE)
	THUBRON Christopher	UK (ICAEW)
PKF International Limited	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA PKF Bedrijfsrevisoren (3 vestigingen)	USA (PCAOB)
	BVBA Achiel Clybouw, André Clybouw & C°, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Paul De Weerd, Bedrijfsrevisor	
	BVBA G.L. Bedrijfsrevisor	
	BVBA Gunter Loits Bedrijfsrevisor	
	BVBA Luyten, Meynendonckx & Partners-Bedrijfsrevisoren (LMP)	
	BVBA Bart Meynendonckx	
	BVBA Karel Nijs Bedrijfsrevisor	
	BVBA Steven Pazen	
	BVBA Ria Verheyen	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	18
	BEUNEN Dirk, BRANSON Joël, BRESCH Diane, CLYBOUW André, CLYBOUW Arnaud, DE JONGE Daniël, DELTOUR Luc, DE WEERDT Paul, JANSSENS Elie, LEFEBVRE Geert, LOITS Gunther, MEYNENDONCKX Bart, NIJS Karel, PAZEN Steven, VAN DEN BROECK Dirk, VANHEE Lucrèce, VERHEYEN Ria, WILLEMYNS Hilde	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	CLYBOUW André	GH Lux (M Just)
PricewaterhouseCoopers International	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA PwC Bedrijfsrevisoren (4 vestigingen)	USA (PCAOB)
	SPRL PwC Audit Services (1 établissement)	
	BVBA Lieven Adams	
	BVBA Bernard Gabriëls	
	BVBA Marc Daelman	
	BVBA Karel De Baere	
	BVBA Koen Hens	
	BVBA Filip Lozie	
	SPRL Patrick Mortroux	
	BVBA Peter Opsomer	
	SPRL Robert Peirce	
	SPRL Patrice Schumesch	
	SPRL Romain Seffer	
	BVBA Joseph Steenwinkel	
	SPRL Jacques Tison	
	BVBA Peter Van den Eynde	
	BVBA Raf Vander Stichele	
	SPRL Raynald Vermoesen	

	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	81
	ADAMS Lieven, ADORANTE Mélanie, ALMER Michaël, ATTOUT Emmanuèle, BARTHELEMY Philippe, BOCKAERT Jeroen, CAPPOEN Kurt, CATTOIR François, CAYTAN Johnny, CEULEMANS Filip, CLEENEWERCK Ann, DAELMAN Marc, DAMS Eddy, DE BAERE Karel, DE LAET Jan, DE LOORE David, DEPRAETERE Pascal, DE SMET Didier, DEVRIEZE Dimitri, D'HONDT Peter, DOUMEN Mathy, DRIEGHE Filip, FOCANT Michaël, FOSSION Jean, GABRIELS Bernard, GOVAERT Tessa, GOYVAERTS Willy, HELSEN Griet, HENS Koen, HEYERICK Greet, JEANQUART Roland, JOOS Gregory, LOZIE Filip, MARICHAL Kurt, MATRICHE Didier, MATTELAER François, MERCKX Philip, MEULEMAN Tom, MOENS Ilse, MORTROUX Patrick, OPSOMER Herwig, OPSOMER Peter, PEIRCE Robert, PIROTTON Olivier, RASMONT Isabelle, RAVIJTS Johan, RENIER Ben, ROY Gaëtan, RYCKAERT Veronique, SCHEVAERTS Thomas, SCHUMESCH Patrice, SEEUWS Emeric, SEFFER Romain, SMOLDERS Ann, STEENWINCKEL Joseph, THEIS Sonia, THYRION Vincent, TISON Jacques, TORBEYNS Kim, VAN ASSCHE Ilse, VAN BAELEN Steven, VAN BAVEL Alexis, VANDENBORRE Bernard, VAN den EYNDE Peter, VANDENPLAS Yves, VANDER STICHELE Raf, VANDEWEERD Gisèle, VAN DYCK Sascha, VAN GOMPEL Bart, VAN GRIEKEN Sofie, VAN SANDE Petra, VANSTRAELEN Koen, VAN VARENBERGH Tom, VEESTRAETEN Kevin, VERMEIRE Kenneth, VERMOESEN Raynald, VERMUSSCHE Dirk, VETS Kurt, WALGRAVE Damien, WILLEMSE Tom, WINNE Lien	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	03
	BARTHELEMY Philippe	GD Lux (IRE)
	CATTOIR François	GD Lux (IRE)
	VERMOESEN Raynald	GD Lux (IRE)
RSM International Limited	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA – SCRL RSM InterAudit (5 vestigingen)	
	CVBA – SCRL RSM Réviseurs d'entreprises – Bedrijfsrevisoren (4 vestigingen)	
	CVBA - SCRL T.C.L.M. – Toelen, Cats (2 vestigingen)	
	CVBA - SCRL Toelen, Cats, Dupont, Koevoets Group	
	SPRL Joël Bouakicha, Réviseur d'entreprises	
	SPRL Claes Didier	
	BVBA K. Coninx	
	SPRL B. de Grand Ry & C°	
	BVBA Annie De Wilde Bedrijfsrevisor	
	BVBA Kurt De Witte Bedrijfsrevisor	
	BVBA – SPRL Thierry Dupont	
	BVBA P. Kindt Bedrijfsrevisor	
	BVBA J.P. Koevoets	
	SPRL Thierry Lejuste	
	BVBA – SPRL Luis Laperal – Réviseur d'entreprises	
	BVBA – SPRL Vinciane Maricq	
	BVBA – SPRL Jean-François Nobels	
	BVBA L. Toelen – Bedrijfsrevisor	
	SPRL Laurent Van Der Linden	
	BVBA Geert Van Leemput Bedrijfsrevisoren	
	SPRL Pierre Warzee, Réviseur d'entreprises	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	32
	ARNAUD Céline, BOUAKICHA Joël, CATS Jean-François, CAZIN d'HONINCHUN Régis, CLAES Didier, CONINX Kurt, de GRAND RY Bernard, DELACROIX Marie, DE WILDE Annie, DE WITTE Kurt, DUPONT Thierry, FISCHER Déborah, GERARD Pascal, GILLISJANS Willy, JANSSENS Gilbert, KINDT Patricia, KOEVOETS Jean-Paul, LAPERAL Luis, LECLERCQ Lionel, LEJUSTE Thierry, LELEUX Serge, MARICQ Vinciane, MORRIS Karine, NOBELS Jean-François, NOEL Mathieu, SAEY Catherine, SATIN Olivier, TOELEN Luc, VAN DER LINDEN Laurent, VAN LEEMPUT Gert, VAN LOON Kim, WARZEE Pierre	

Russell Bedford International	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA Wouters, Van Merode & C°, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA E. Bauwelinck & C°	
	BVBA J. Van Merode & C°, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Dirk Wouters	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	04
	BAUWELINCK Erik, DE CLERCK Anja, VAN MERODE Joris, WOUTERS Dirk	
SMS Latinoamérica	Geen vertegenwoordiging in België (netwerk specifiek voor Latijns-Amerika)	
Talal Abu Ghazaleh & Co. International (TAGI)	Geen vertegenwoordiging in België (netwerk specifiek voor Arabische landen)	
UHY International Limited	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
(CDP Partners)	BCBA – SPRL CDP Chantal Bollen & C°, Réviseurs d'entreprises	
	BVBA – SPRL CDP De Wulf & C° (2 vestigingen)	
	SPRL CDP Petit & C°	
	BVBA - SPRL Bollen & C°	
	BVBA – SPRL André François, Réviseur d'entreprises	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	05
	BOLLEN Chantal, DENIS Valérie, DE WULF Vincent, FRANCOIS André, PETIT Damien	

Andere internationale netwerken / structuren in België

Vertegenwoordigers in België onder de leden van het IBR

Aantal bedrijfsrevisoren behorend tot deze netwerken / structuren en erkenningen in andere landen

Andere internationale netwerken / structuren	Bedrijfsrevisor(en) ingeschreven in het Belgisch openbaar register behorend tot dit netwerk / deze structuur	Andere inschrijving
Nexia International	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	• VGD International	
	CVBA – SCRL VGD Bedrijfsrevisoren – Réviseurs d’entreprises (7 vestigingen)	
	BVBA Boes & C°, bedrijfsrevisoren	
	CVBA De Deken, Scheffer, Van Reusel & C°	
	BVBA Peter Bruggeman - Bedrijfsrevisor	
	BVBA Jean-Michel Dalle & C°, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Maarten Lindemans, Bedrijfsrevisor	
	BVBA Bart Roose Bedrijfsrevisor	
	• VMB	
	CVBA VMB, Bedrijfsrevisoren (3 vestigingen)	
	BVBA Alain Bolssens Bedrijfsrevisor	
	BVBA Luc Martens, Bedrijfsrevisor	
	BVBA Tom Van Cleef, Bedrijfsrevisor	
	BVBA Ingrid Vosch Bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	24
	• VGD International	19
	BEGHIN Paul, BOES Joseph-Michel, BOSSUYT Wim, BRUGGEMAN Peter, DALLE Jean-Michel, DELPORTE Griet, DE MEYER Philip, DEPREZ Nathalie, DERICK Jean, DE VOOGHT Guy, LELIE Jurgen, LINDEMANS Maarten, MOREELS Tony, ROOSE Bart, SCHEFFER Aimé, VANDEPUTTE Jo, VAN REUSEL Eric, WATERLOOS Bart, WAUTERS Marc	
	• VMB	05
	BOLSSSENS Alain, ENGELEN Didier, MARTENS Luc, VAN CLEEF Tom, VOSCH Ingrid	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	• VGD International	
	WATERLOOS Bart	Slovakije (UDVA)
Eura Audit International	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	• Euraaudit de Guellinck	
	CVBA – SCRL Euraaudit de Guellinck, Réviseurs d’entreprises	
	BVBA – SPRL Degeest, Bedrijfsrevisoren – Réviseurs d’entreprises	
	SPRL Michel Denis - Réviseur d’entreprises	
	BVBA François Degeest Bedrijfsrevisor	
	• Walkiers & C°	
	Maatschap Walkiers & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	13
	• Euraaudit de Guellinck	05
	ARCELIN Georges, DEGEEST François, de GHELLINCK VAERNEWIJCK Dominique, de LOVINOSSE Stéphane, DENIS Michel	
	• Walkiers & C°	08
	DAUWEN Bart, MARISSEN Marc, VAN BOSSTRAETEN Bruno, VANDENHOUTEN Eric, VAN EUPEN Koen, VAN MIEGHEM Johan, WALKIERS Emile, WILLEMS Dirk H.	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	de GHELLINCK VAERNEWIJCK Dominique	GH Lux (IRE)

Baker Tilly	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA Baker Tilly Belgium Bedrijfsrevisoren	
	SPRL Baker Tilly Dorthu, Réviseurs d'entreprises	
	SPRL Anne Dorthu, Réviseur d'entreprises	
	BVBA Luc. en Benedikt Joos - Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Jan Smits Bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	12
	AELBRECHT Jos, BEIRNAERT Dominik, COBERT Filip, DE BLANDER Christel, DORTHU Anne, DORTHU Joseph, MERTENS Els, MEYVAERT Steven, SMITS Jan, VAN DE WALLE Wim, WAETERLOOS Willem, WEYERS Peter	
INAA Group	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
(via REVYS Audit Alliance Group)	Maatschap – Société de droit commun REVYS Audit Alliance Group (6 vestigingen)	
	BVBA BB&B Bedrijfsrevisoren (2 vestigingen)	
	SCRL C² Réviseurs & Associés (2 vestigingen)	
	BVBA Beernaert Bedrijfsrevisor	
	BVBA Bloemen F & C° Bedrijfsrevisoren	
	BVBA – SPRL Thibaut Charles de la Brousse	
	SPRL de Montpellier	
	BVBA – SPRL Charles de Streel	
	BVBA Jos Vanhees (2 vestigingen)	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	08
	BEERNAERT Ingeborg, BLOEMEN Frank, CHARLES DE LA BROUSSE Thibaut, de MONTPPELLIER d'ANNEVOIE Charles-Marie, DE STREEL Charles-Henry, MAEYNINCKX Roger, MARCKX Nele, VANHEES Jozef	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	CHARLES DE LA BROUSSE Thibaut	GH Lux (M Just)
Leading Edge Alliance	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
(Via Vandelanotte)	CVBA Vandelanotte Bedrijfsrevisoren (2 vestigingen)	
	BVBA Eddy Cober Bedrijfsrevisor	
	BVBA Bedrijfsrevisor Bart Ghekiere	
	BVBA Francis Rysman Bedrijfsrevisor	
	Comm. V Koen Vandelanotte bedrijfsrevisor	
	BCBA Nikolas Vandelanotte bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	07
	BOEYE Jan, COBER Eddy, GHEKIERE Bart, RYSMAN Francis, VAN BELLEGHEM Sofie, VANDELANOTTE Koenraad-Hein, VANDELANOTTE Nikolas	
BKR International	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
(via MVP)	NV Moens, Van Peteghem & C°	
	BVBA WF & C° Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Beirens Stefaan Bedrijfsrevisor	
	BVBA Bedrijfsrevisor Ann Van Vlaenderen	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	05
	BEIRENS Stefaan, MOENS Jan, VAN DER SCHUEREN Veerle, VAN PETEGHEM Geert, VAN VLAENDEREN Ann	
CPA Associates International	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
(via RM²)	BVBA – SPRL Renaud de Borman, Réviseur d'entreprises–Bedrijfsrevisor	
	SPRL Fernand Maillard & C° (2 vestigingen)	
	SPRL Christophe Remon & C°	
	BVBA – SPRL Alain Serckx, Réviseur d'entreprises	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	05
	de BORMAN Renaud, JOYE Claudine, MAILLARD Fernand, REMON Christophe, SERCKX Alain	

Morison International	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA Van Havermaet Groenweghe Bedrijfsrevisoren (VHG)	
	BVBA Didier Corthouts	
	BVBA Marcel Horemans	
	BVBA Rudi Zeelmaekers, bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	05
	CORTHOUTS Didier, DE COSTER Johan, ERCKENS Axel, HOREMANS Marcel, ZEELMAEKERS Rudi	
DFK International	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA – SCRL Foederer DFK Bedrijfsrevisoren (2 vestigingen)	
	BVBA – SPRL Degrez DFK	
	BVBA Georges Vanbilsen, Bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	04
	CUPPENS Johan, DEGREG Maurice, EMBRECHTS Frank, VANBILSEN Georges	
Polaris International	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
(via DRT & Partners Accountants)	Maatschap – Société de droit commun Franceus Robrechts Lenaerts Kennof Bedrijfsrevisoren – Réviseurs d’entreprises (5 vestigingen)	
	BVBA Monika Lenaerts Bedrijfsrevisor	
	BVBA – SPRL Robrechts & Partners	
	BVBA CFD - Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Toon Kennof Bedrijfsrevisoren & C° (2 vestigingen)	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	04
	FRANCEUS Bart, KENNOF Toon, LENAERTS Monika, ROBRECHTS Peter	
AGN International	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
(via Vyvey Steven)	BVBA Dolf De Backer Revisor	
	BVBA Ben Lanckman & C°, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Vyvey & C° - Bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	03
	DE BACKER Adolf, LANCKMAN Ben, VYVEY Steven	
AGN International	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
(via Groupe DSA (France))	BVBA – SPRL Linet & Partners	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	01
	LINET Michel	
ACF Group	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	SPRL MKS & Partners, Réviseurs d’entreprises Linken (via ACF Group) tussen Fiduciaire internationale, Fiduciaire de l’Ardenne, MKS & Partners Bedrijfsrevisoren en HMS Fiduciaire	
	SPRL A. Khonen & C°	
	SPRL Thissen, Kohnen, Simon & Partners	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	03
	KOHNNEN Alain, MOREAUX Stéphan, SIMON Laurent	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	KOHNNEN Alain	GH Lux (IRE)
	MOREAUX Stéphan	GH Lux (IRE)
Alliott Group	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA VCLJ Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Eddy Loots, bedrijfsrevisor	
	BVBA Van Cakenberghe & Partners	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	03
	JOOS Ronny, LOOTS Jean-Paul, VAN CAKENBERGHE Hendrik	

IAPA	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA A Audit (3 vestigingen)	
	BVBA Bedrijfsrevisor Graré & C°	
	BVBA Huygens & C°, bedrijfsrevisoren	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	03
	FIERENS Marc, GRARE Frank, HUYGENS Jan	
MGI	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	• MGI Audit	
	BVBA Bedrijfsrevisor Graré & C°	
	• SPRL O. de Bonhome	
	BVBA - SPRL O. de Bonhome	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	• MGI Audit	
	GRARÉ Frank	
	• SPRL O. de Bonhome	
	DE BONHOME Olivier	
Fidunion International	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	SPRL Sandrine BASTOGNE	
	BVBA – SPRL NUMIBEL Cabinet de réviseurs d'entreprises - Bedrijfsrevisorenkantoor	
	BVBA – SPRL Paul Lurkin & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	01
	BASTOGNE Sandrine	
Ecovis Global	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	01
	FRANCEUS Bart Link met Ecovis Acta Consult BVBA (rechtspersoon, lid van het BIBF) waarvan FRANCEUS Bart één van de twee contactpersonen is	
Integra International (via Affiniti)	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) DE MEY Johan	01

Andere netwerken of kleine structuren specifiek voor België

Vertegenwoordigers in België onder de leden van het IBR

Aantal bedrijfsrevisoren behorend tot deze netwerken of kleine structuren en erkenningen in andere landen

Andere nationale netwerken / structuren	Bedrijfsrevisor(en) ingeschreven in het Belgisch openbaar register behorend tot dit netwerk / deze structuur	Andere inschrijving
BCPA	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	VOF Audit Decrad	
	BVBA Bedrijfsrevisoren De Mey & C°	
	BVBA Willy Doms Bedrijfsrevisor B.V.B.A.	
	BVBA – SPRL Frans Elpers & Partners Bedrijfsrevisoren	
	SPRL Emmanuel Grawez – Réviseur d'entreprises	
	BVBA J.-B. Ronse De Craene & C°	
	BVBA Ronny Vanooteghem, Bedrijfsrevisoren	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	12
	DE MEY Willy, DOMS Willy, ELPERS Frans, GEELEN Hubert, GRAWEZ Emmanuel, HAESAERT Daniel A.P, HAUSTRAETE Jozef, MARKO Joseph, RONSE DEGRAENE Jean-Benoît, SCHEERS Jean, VAN CLEEMPUT Dirk, VANOOTEGHEM Ronny	
VRC Bedrijfsrevisoren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA Vander Donckt – Roobrouck – Christiaens Bedrijfsrevisoren (3 vestigingen)	
	BVBA André Geeroms	
	BVBA Bart Roobrouck	
	Comm. V Frederik Vander Donckt Bedrijfsrevisor	
	BVBA Herwig Vander Donckt, Bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	12
	CHRISTIAENS Yves, DECOSTER Mireille, GEEROMS André, MOTTE Brigitte, PLANQUETTE Kristof, REYNAERT Karolien, ROOBROUCK Bart, STAELENS Annemie, VANDER DONCKT Frederik, VANDER DONCKT Hedwig, VANDOORNE Karen, VAN STEENBERGE Bart	
Triple A	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA – SPRL Vandaele & Partners (VDP Audit)	
	BVBA Burgelman, Van Den Abeele & C°	
	BVBA C. Rombaut, Bedrijfsrevisoren	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	09
	BURGELMAN Alexandra, CLOQUET Jacques, DE RUDDER Dominique, DIVERS Brigitte, ROMBAUT Carl, VANDAELE Jean-Pierre, VAN DEN ABEELE Luc, VAN DEN ABEELE Luc R., VANDERLINDEN Jean-Marie	
BST	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA – SPRL B.S.T. Réviseurs d'entreprises – Bedrijfsrevisoren	
	SPRL Frédéric Lepoutre, Réviseur d'entreprises	
	BVBA – SPRL Benoît Steinier, Réviseur d'entreprises	
	BVBA – SPRL Olivier Vertessen, Réviseur d'entreprises	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	08
	BOUMALEK Mohammed, DUMONT Vincent, GROESSENS Tony, LEPOUTRE Frédéric, SMETS Dirk, STEINIER Benoît, TYTGAT Pascale, VERTESSSEN Olivier	
FCG-audit	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	SCRL Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & C° (2 vestigingen)	
	SPRL LF Binon	
	SPRL Henri Garny, Réviseur d'entreprises	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	06
	BINON Louis-François, CHAINIAUX Guy, CLUDTS Philippe, CREMER Guy, GARNY Henri, RONSMANS Olivier	

BBDH- Bedrijfsrevisoren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA Blommaert & C° Bedrijfsrevisor	
	BVBA Bedrijfsrevisor Bart Bosman	
	BVBA Verheyden, Heyvaert & C°	
	BVBA Veerle Verdegem & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	05
	BLOMMAERT Johnny, BOSMAN Bart, DELAHAYE Eric, HEYVAERT Geert, VERDEGEM Veerle	
BMA	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA - SPRL Buelens, Mathay, Matis & Associates	
	BVBA - SPRL Buelens Geneviève & C° - Réviseurs d'entreprises	
	SPRL E. Mathay & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	05
	BUELENS Geneviève, CAMBRON Virginie, MATHAY Eric, MATIS Christiane, SPEGELAERE Hélène	
Auditas Bedrijfsrevisoren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA Auditas Bedrijfsrevisoren (2 vestigingen)	
	BVBA W. Van den Keybus	
	BVBA Erik Van der Jeught	
	BVBA Vansteelant Sven, Bedrijfsrevisor	
	BVBA Mieke Watteyne	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	04
	VAN DEN KEYBUS Werner, VAN DER JEUGHT Erik, VANSTEELANT Sven, WATTEYNE Mieke	
CKP	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA Cleppe, Keunen & Partners	
	Maatschap Vandewalle, Vermeeren & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	03
	CLEPPE Jan, VANDEWALLE Peter, VERMEEREN Piet H.	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	VERMEEREN Piet H.	NL (NIVRA)
DSD	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA DSD Associates Audit & Advies	
	BVBA Jurgen De Raedemaeker	
	BVBA David De Schacht	
	BVBA Veerle Sablon	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	03
	DE RAEDEMAEKER Jurgen, DE SCHACHT David, SABLON Veerle	
MDA Bedrijfsrevisoren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA Mertens, Dewaele, Achten & C° Bedrijfsrevisoren	
	CVBA Willy Mertens & C°, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Dirk Achten & Partners, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA De Waele Frans Bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	03
	ACHTEN Dirk, DEWAELE Frans, MERTENS Willy	
VPC Bedrijfsrevisoren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	SPRL Vedrin, Prignon, Celen, Réviseurs d'entreprises	
	SPRL CELEN Pascal, Réviseur d'entreprises	
	SPRL Jean-Louis PRIGNON, réviseur d'entreprises (2 vestigingen)	

	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	03
	CELEN Pascal, GARRAIS Grace, PRIGNON Jean-Louis	
DCB	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	SPRL DCB Collin & Desablens	
	SPRL Emmanuel Collin	
	SPRL Victor Collin	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	COLLIN Emmanuel, COLLIN Victor	
DPO	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA De Poortere, Pieters & C° Bedrijfsrevisoren	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	DE POORTERE Marc, DE POORTERE Ulrich	
THG	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	SCRL K.R. & C° - Réviseurs d'entreprises	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	KNEIP Nathalie, REUCHAMPS Hélène	

**Andere kleine structuren specifiek voor België zonder benaming
(anders dan de naam van de revisoren)**

Vertegenwoordigers in België onder de leden van het IBR
Aantal bedrijfsrevisoren behorend tot deze netwerken of kleine structuren en
erkenningen in andere landen

Andere kleine structuren	Bedrijfsrevisor(en) ingeschreven in het Belgisch openbaar register behorend tot dit netwerk / deze structuur	Andere inschrijving
--------------------------	--	---------------------

A. Kleine complexe structuren

Zeere kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA De Roover & C° Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Ann Willekens, Bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	05
	BOONEN Stefan, DE ROOVER Guy, SCHILTZ Dirk, SCHOUTEET André, WILLEKENS Ann	
Zeere kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA – SCRL Dumont-Bossaert, Walt Niel & C° (2 vestigingen)	
	BVBA – SPRL Bossaert Moreau Saman & C°	
	BVBA – SPRL Moreau-Cambier	
	BVBA Alain De Quick	
	BVBA – SPRL Dumont-Bossaert & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	05
	DE QUICK Alain, DUMONT-BOSSAERT Annik, MOREAU Paul, SAMAN Wendy, WALTNIEL Patrick	
Zeere kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA Lelieur, Van Ryckeghem & C° (2 vestigingen)	
	BVBA Dujardin & C°	
	BVBA Guy De Backer & C°	
	BVBA Bedrijfsrevisorenkantoor Dujardin	
	BVBA Kris Messiaen	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	04
	DUJARDIN Piet, LELIEUR Marlène, MESSIAEN Kris, VAN RYCKEGHEM Geert	
Zeere kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	SCRL DDC, Bedrijfsrevisoren	
	SPRL Delbrouck, Camarata, Gilles et Associés – Réviseurs d’entreprises (2 vestigingen)	
	SCRL P.C. & C° Réviseurs d’entreprises	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	03
	CAMMARATA Patrick, DELBROUCK Michel, GILLES Christelle	
Zeere kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	SPRL Hault, Nicolet & C°, Réviseurs d’entreprises	
	SPRL Bertrand et Associés – Réviseurs d’entreprises	
	SPRL Hault & C°	
	SPRL Jean Nicolet, Réviseur d’entreprises	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	03
	HAULT François, HAULT Philippe, NICOLET Jean	
Zeere kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA - SPRL Aelvoet & Partners	
	BVBA - SPRL TAYLOR & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	AELVOET Pascal, TAYLOR Peter	
Zeere kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	SPRL Christine Coyette-Vanden Bosch, Réviseur d’entreprises	
	SPRL Toubeau Thierry & C°, Réviseur d’entreprises	

	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	TOUBEAU Thierry, VANDEN BOSCH Christine	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	SPRL De Maertelaere Jean-Jacques – Réviseur d'entreprises	
	SPRL Lafontaine, Detilleux & Cie, reviseurs d'entreprises	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	DE MAERTELAERE Jean-Jacques, LAFONTAINE Léon	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA J. Vande Moortel & C° Bedrijfsrevisoren	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	DE CLERCQ Bert, VANDE MOORTELO Johan	
Zeer kleine structuren	Réviseur d'entreprises (personne physique)	01
	DEDOUIT Jean-Jacques (verder commissaire aux comptes, vennoot bij het kantoor Caillau, Dedouit et Associés – Frans zelfstandig kantoor met 7 vennoten)	

B. Kleine éénduidige structuren

Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	SPRL Joiris, Rousseaux & C°, Réviseurs d'entreprises (2 vestigingen)	
	SPRL Jean-Marie Joiris Réviseur d'entreprises	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	05
	GONET Sébastien, HAEGEMAN Jean-Michel, JOIRIS Jean-Marie, PRUNEAU Alexis, ROUSSEAU Bernard	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	SPRL Leboutte, Mouhib & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	04
	DUCHESNE Cathy, LEBOUTTE Denys, MOUHIB Jamal, RAHIER Samuel	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	SPRL Bastogne & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	03
	BASTOGNE Jacques, BOUTON Myriam, JOURDE Ronald	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA – SPRL Bernard Bigonville & C°	
	BVBA – SPRL Michel Delhove & C°	
	BVBA – SPRL Olivier Kerkhof & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	03
	BIGONVILLE Bernard, DELHOVE Michel, KERKHOF Olivier	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	DELHOVE Michel	GH Lux (IRE)
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	SCRL Fondu, Pyl, Stassin & C° (3 vestigingen)	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	03
	GIGOT Philippe, LENOIR Jacques, VANDESTEENE Philippe	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA Roels, Criel & C°, Bedrijfsrevisoren	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	03
	CRIEL Luc, DE COCK Marc, VOSSSEN Filip	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	SPRL Saintenoy, Comhaire & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	03
	COMHAIRE Paul, COMHAIRE Thibault, DEMONCEAU David	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA Theo Van Herck, Bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	03
	BOESMANS Philippe, JORENS Bart, VAN HERCK Theodoor	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA Berckmoes, Langendries & Partners	

	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	BERCKMOES Renée, LANGENDRIES Johan	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	SPRL Boulet, Bultot, Navaux & C° (2 vestigingen)	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	BULTOT Serge, NAVAUX Albert	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA Briers, Bekkers & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	BEKKERS Alfons, BRIERS Simon	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA BEDRIJFSREVISOREN BUYCK, GODEFROIDT & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	BUYCK Ignaas, GODEFROIDT Jacky	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA Luc Callaert	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	CALLAERT Luc, JANSSENS Yves	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	SPRL Contrôle Légal des Comptes & Consultance	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	EL FILALI Adil, STILMANT Chantal	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	Maatschap Degrande, Verschueren & C° - Bedrijfsrevisoren (2 vestigingen)	
	BVBA G. Degrande & C° - Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Estella Verschueren & C° Bedrijfsrevisoren	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	DEGRANDE Guido, VERSCHUEREN Estella	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA De Mol, Meuldermans & Partners – Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Johan De Mol	
	BVBA Kris Meuldermans	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	DE MOL Johan, MEULDERMANS Kris	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA Engelen & Partners	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	BECKERS Luc, LOENDERS Els	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	SPRL Georges Everaert & Cie	
	SPRL Everaert, Frezin & Cie	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	EVERAERT Georges, FREZIN Olivier	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	SPRL Faingnaert, Malisse & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	MALISSE Daniel, MEUREE Frédéric	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA Foqué & Partners	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	FOQUE Ludo, TIMMERMANS Evy	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA – SPRL B. Guevar & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	GUEVAR Bertrand, LEHAR Christel	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	GUEVAR Bertrand	Frankrijk (CNCC)

Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	SPRL Heynen, Nyssen & Cie – Réviseurs d'entreprises (3 vestigingen)	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	HEYNEN Fabien, NYSSEN Didier	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA – SCRL André Hoste & Associés	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	BODART-HOSTE Christine, HOSTE Anne	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	SPRL Lambotte & Monsieur (2 vestigingen)	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	LAMBOTTE Pascal, MONSIEUR Murielle	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA Nielandt, Franken & C° Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Guy Franken, Bedrijfsrevisor	
	BVBA Nielandt & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	FRANKEN Guy, NIELANDT Wouter	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	SPRL Piton & Cie, Réviseurs d'entreprises	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	PITON Jean-Claude, PITON Valérie	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	SPRL Poulain, Blacaen & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	BALCAEN Steve, POULAIN José	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA Luc RAVERT & C°	
	BVBA Kristien Stevens Bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	RAVERT Luc, STEVENS Kristien	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA Marc Schoofs & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	MARIEN Carina, SCHOOFS Marc	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA Van Rie & C°, Bedrijfsrevisoren	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	TRUYENS Els, VAN RIE Frans	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA Vanstreels, de Bom van Driessche & C°	
	BVBA Jan de Bom van Driessche	
	BVBA Jacques Van den Abeele, Bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	DE BOM VAN DRIESSCHE Jan, VAN DEN ABEELE Jacques	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA Boudewijn Van Ussel & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	VAN USSEL Boudewijn, WOUTERS Elke	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA Van Wemmel - Kaekebeke – Bedrijfsrevisoren	
	BVBA A. Bauwens	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	BAUWENS Albert, VAN WEMMEL Joseph	
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	SPRL Vieira, Marchandise et Associés	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	02
	MARCHANDISSE Yves, MENINA VIEIRA Manuel	

Alleenwerkende bedrijfsrevisoren

*Vertegenwoordigers in België onder de leden van het IBR
Lijst van de alleenwerkende bedrijfsrevisoren en erkenningen
in andere landen*

Bedrijfsrevisoren met een éénpersoonsvennootschap		Andere inschrijving
	ALAERTS Andy BVBA Andy Alaerts, Bedrijfsrevisor	
	ANDRE Evelyne SPRL Evelyne André et Cie	
	BERIOT Philippe SPRL Philippe Beriot	
	BOGAERT Peter BVBA Peter Bogaert	
	BRANKAER Philippe SPRL Brankaer Ph. & Partners	
	BRION Michel BVBA - SPRL Michel Brion and co	
	CAMU Patrick BVBA Patrick Camu	GH Lux (IRE)
	CHALMAGNE François BVBA – SPRL François Chalmagne, Réviseur d’Entreprises	
	CLUKKERS Frédéric BVBA F. Clukkers, Bedrijfsrevisor	
	DE BIE Michel BVBA De Bie & C°	
	DE BOCK Gunter BVBA DE BOCK BEDRIJFSREVISOREN BVBA Gunter De Bock	
	DE BREMME Marc BVBA M. De Bremme & C°	
	DE DEYNE Elswinde BVBA Elswinde De Deyne	
	DELAUNAY Stephane BVBA Stephane Delaunay	NL (NIVRA)
	DE NEEF Willy BVBA De Neef & Partners, Bedrijfsrevisoren	
	DE NUL Roger BVBA De Nul & C°, Bedrijfsrevisor	
	DEREMINCE Jean-Marie SPRL Jean-Marie Deremince, reviseur d’entreprises	
	DEVAUX Benoît SPRL DEVAUX-Réviseur d’Entreprises	
	DEVOOGT Daniël BVBA D. De Voogt, bedrijfsrevisor	
	DUCHATEAU Geert BVBA Geert Duchateau & C°	
	ERALY Patrick BVBA - SPRL Patrick Eraly & C°	
	FRANCOIS Jozef BVBA Jo Francois Bedrijfsrevisor	
	HOSTEN Walter BVBA Walter Hosten, Bedrijfsrevisor	
	HURTEUX Dorothée SPRL Avisor	
	HUYBRECHTS Frank BVBA Bedrijfsrevisor Frank Huybrechts	

	JACKERS Jurgen BVBA Jackers Bedrijfsrevisor	
	JACQUES Marie-Luce JACQUES M.L. & Cie	
	KESTERMANS Dominique SPRL D. Kestermans, réviseur d'entreprises	
	KOSLOWSKI Georges BVBA Koslowski Bedrijfsrevisor (2 vestigingen)	
	LONHIENNE Alain SPRL Alain Lonhienne Réviseur d'entreprises	
	LUTEIJN Saskia BVBA Saskia Luteijn, Bedrijfsrevisor	
	LUYTEN Marc BVBA Marc Luyten Bedrijfsrevisor	
	MASSY Marc BVBA Bedrijfsrevisor M. Massy	
	MERLIN Yves-Marie BVBA – SPRL Yves Merlin	
	MICHIELS Stefan BVBA Stefan Michiels (2 vestigingen)	
	MISSANTE Christian BVBA – SPRL Christian Missante	
	MUSIALSKI Michel SPRL M. Musialski	
	NAESSENS Dirk BVBA Dirk Naessens (2 vestigingen)	
	NEVEUX Christian SPRL Christian Neveux et associés, Réviseurs d'entreprises	
	NICOLAIJ Ira BVBA Ira Nicolaij & Partners	
	NIJS Virgile BVBA Virgile Nijs	
	PARMENTIER Guy BVBA Parmentier Guy	
	PEREMANS Kristien BVBA Peremans & C°	
	PLETTINX Jo BVBA Jo Plettinx & C°	
	PRAET Daniël BVBA Danny Praet - Bedrijfsrevisor	
	PREUD'HOMME André SPRL André Preud'Homme & C°	
	ROECKENS Guy BVBA Roeckens & C°	
	SOHET Luc SPRL Sohet & C°	
	STEYAERT Jacques BVBA Jacques Steyaert	
	TORFS Stefaan BVBA Torfs Stefaan	
	VAES Dominique BVBA D.A. Vaes & C° Bedrijfsrevisor	
	VANDELANOTTE Frank BVBA Frank Vandelanotte, Bedrijfsrevisor	
	VANDEBOSCH Bruno BVBA – SPRL Bruno Vandenbosch & C° réviseur d'entreprises	
	VAN DER VEKEN Eric BVBA Eric Van Der Veken & C°	

	VAN KERCKHOVE Paul BVBA Van Kerckhove & C°	
	VAN RYSSEGHEM Ann BVBA A. Van Rysseghem Bedrijfsrevisoren	
	VAN VLAENDEREN Frans BVBA F. Van Vlaenderen, bedrijfsrevisor & C°	
	VENCKEN Hubert BVBA Hubert Vencken	
	VERSET Frédéric SPRL Frédéric Verset & C°	
	VERSTAPPEN Eli BVBA Eli Verstappen Bedrijfsrevisor	
	VOS Roland BVBA R. Vos & Partners, Bedrijfsrevisoren	
	WEBER Michel BVBA – SPRL Michel Weber, Réviseur d'entreprises (2 vestigingen)	

Bedrijfsrevisoren zonder éénpersoons- vennootschap		Andere inschrijving
BACQ Joëlle		
BLUARD Roland		
BORN Alexander		
BORRE Werner		
BRANCART Martine		
BROOS Roger		
BUYSSE Martine		
CHABERT Danny		
DAERDEN Frédéric		
DANVOYE Xavier		
DE BRUYN Alexis		
DEFLANDRE Olivier		
DEJON Bénédicte		
DE KLERCK Bruno		
DE LILLE Johan		
DEPLANCKE Mia		
DEPOORTER Karel (link met Fiduciaire Van Goethem & Gekiere (IAB))		
DEWACHTER Luc		
HERMANS Dominique		
HOF Gerard		
HOYDONCKX Marc		GH Lux (IRE) UK (AAPA)
INNEGRAEVE Peter		
KESTELOOT Edouard		
KOOPMAN Vincent		
LEYNS Peter		
LIPTON David		UK (ICAEW)
MARBAIX Martine		
MAS Jan		
MATTART Cédric		
MEYERS Robert		
MOUY Daniel (Franse expert-comptable)		
OTTEVAERE Sara		
PARET Philippe		
PIRENNE Joseph		
QUIVY Daniëlle		
ROUSERE Nicolas		
SHELPE Dieter		

	SPILLAERT Viviane	
	STAMMEN Luc	
	THIERI Jean-Marc	GH Lux (IRE)
	VAN DALE Vicky	
	VANDERHAEGEN Steven	
	VANDEURZEN Maria Helena	
	VAN GOOLEN Geert	
	VAN IMPE Ruben	
	VERBEURGT Thierry	
	VERBRUGGEN-DE WAELE Chantal	
	VINCENT Jean-Marie	
	WEEMAES Marc	
	WERA Michel	
	WOUTERS Benny	

Bijzondere gevallen : rechtspersonen met een bedrijfsrevisor die niet voorkomt op de lijst van de « actieve » natuurlijke personen

	BVBA Marc Torfs Verhinderde bedrijfsrevisor TORFS Marc	
	BVBA Jean Vanderhaegen Verhinderde bedrijfsrevisor VANDERHAEGEN Jean	
	SPRL Denebourg, Schools & Cie Enige revisor die niet voorkomt op het openbaar register SCHOOLS Roger	

Bedrijfsrevisoren die tijdelijk verhinderd zijn

Vertegenwoordigers in België onder de leden van het IBR

Lijst van de bedrijfsrevisoren die tijdelijk verhinderd zijn om revisorale opdrachten uit te voeren om reden van onverenigbaarheden zoals bedoeld in artikel 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953 en erkenningen in andere landen

		Andere inschrijving
	ANTONIS Ilse	
	BAEYENS Tinne	
	BLOMME Hilde	
	BONNE Erik	
	BOUSIS François	
	COPPENS Rika	
	CORIA Emmanuel	
	CORSALE Claudia	
	CRETEN Godelieve	
	DAEMS Christoph	
	DE BACKER Guy	
	DE BLIECK Caroline	
	DEFOURT Benoît	
	DE GREEF Kim	
	DE LANDSHEER Jan Frank	
	DELANOYE Didier	
	DENAYER Yves	
	DE PAEPE Marcel	
	DE ROUCK Farah	USA Californië)
	DERYNCK Chris	
	DE SCHREVEL Laurent	
	DEWAELE Karel	
	DE WINTER Leny	
	DIERENS Ingeborg	
	DIRIX Didier	
	DOCHEN Ghislain	
	DUMOULIN Francis	
	ERNST Christophe	
	FIVEZ Pol	
	FLO Wim	
	FRAITURE Emmanuel	
	FRAITURE Jean	
	FRANCOIS Luc	
	FRANCOIS Philippe	
	FRISQUE Hugues	
	FURER Samantha	
	GABRIEL Vincent	
	GIANGRECO Laura	
	GOYENS Bart	
	GULDENTOPS Michel	
	GUYSSENS Tom	
	HAAG Michel	GH Lux (IRE)
	HANSON Jeanne	
	HAQUET Sabrina	
	HERALY Laurence	
	HERMANS Sigrïd	
	HOEBRECHS Veerle	
	IDES Christophe	
	JOOS Benedikt	

	LAAJIMI Zoubeir	
	LAGET Lutgard	GH Lux (IRE)
	LAPERAL Anastasio	
	LEMMENS Winny	
	LEPOUR Wathelet	
	LEVERT Cédric	
	MAES Karl	
	MARIS David	
	MERTENS Lieve	
	MEUNIER Isabelle	
	MICHAUX Jean-Philippe	
	MOMMENS Patrick	
	MONCOUSIN Michel	
	MOORS Bruno	
	MORREEL Jan	USA (New York)
	MOTMANS Tom	
	NAENEN Martine	
	NAVEZ Jean-Noël	
	PELSSER Véronique	
	PIETERS Patrick	
	PINXTEREN Danny	
	PLAS Patricia	
	PLAS Thierry	
	PULINX Eric	
	RAS Davy	
	RIJMENANS Ive	
	SERHIR Hakim	
	SEVERS Katia	
	SMITS Brecht	
	STROECKX Filip	
	SWINNEN Nico	
	THIRION Jean-Philippe	
	T'JOLLYN Steven	
	TORFS Marc	
	TRINON Sophie	
	VALCKX Patrick	
	VAN den BRANDEN Erik	
	VANDEN BROECK Lieve	
	VANDENBUSSCHE Hendrik	
	VANDEN HAUTTE Eddy	
	VAN DEN STEEN Koenraad	
	VAN DER BORGHT Mark	
	VANDERHAEGEN Jean	
	VANDERHEYDEN Vera	
	VAN DE SYPE Lieven	
	VAN ELSACKER Luk	
	VAN GEET Hugo	
	VASTMANS Ingrid	
	VELGHE Mieke	USA Californië)
	VERBIST Ludovic	
	VERCRUYSSSE Marc	
	VERELLEN Geert	
	VERFAILLIE Samuel	
	VERHAEGHE Valérie	
	VERHEYDEN Jeroen	
	VERSCHUERE Willy	
	VESSIE Bénédicte	
	VYLS Koen	

	WIJNANTS Roland	
	WIRIX Patrik	
	WITTEMANS Hilde	

Bedrijfsrevisoren die tijdelijk verhinderd zijn

Vertegenwoordigers in België onder de leden van het IBR

Lijst van de bedrijfsrevisoren die tijdelijk verhinderd zijn om revisorale opdrachten uit te voeren omwille van andere wettelijke redenen dan deze opgesomd in artikel 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953 en erkenningen in andere landen

		<i>Andere inschrijving</i>
	BONTE Hein	
	DAEMS Katleen	
	DE COCQUEAU DES MOTTE Cédric	
	TIMMERMAN Els	
	VAN EETVELDE Fanny	
	VAN IMPE Kathleen	

3.2. Concentratiegraad van controlemandaten bij organisaties van openbaar belang in België

3.2.1. Kernfactoren van deze studie

- Repertoriëring van de bedrijfsrevisoren die werkzaam zijn bij “organisaties van openbaar belang”, algemeen genomen een criterium dat in het Belgisch recht nog niet is gedefinieerd.
- De grote tendensen in kaart brengen qua concentratie van opdrachten voor de wettelijke controle van jaarrekeningen van organisaties van openbaar belang, zowel *in globo* als voor bepaalde statistisch representatieve subgroepen.
- Voor de vijf subgroepen die de studie van de “*Big four*” heeft onderzocht, ligt het aandeel (in aantal mandaten), naar gelang van de subgroepen, tussen 46 en 90 %, verdeeld over de vier of drie van de “*Big four*”.
- Voor de vijf subgroepen die de studie van de internationale structuren aangesloten bij het “*Forum of firms*” (buiten de “*Big four*”) heeft onderzocht, ligt het aandeel (in aantal mandaten), naar gelang van de subgroepen, tussen 2 en 37 %, verdeeld over één tot zes van de Belgische vertegenwoordigers van internationale auditkantoren aangesloten bij het “*Forum of firms*” (buiten de “*Big four*”).
- Voor de vijf subgroepen die de studie van de strikt nationale structuren heeft onderzocht, ligt het aandeel (in aantal mandaten), naar gelang van de subgroepen, tussen 0 en 17 %.
- Deze resultaten moeten weliswaar genuanceerd worden, want bij de berekening van het aandeel op basis van het aantal mandaten wordt geenszins rekening gehouden met de grootte van de betrokken ondernemingen. Zo worden, bijvoorbeeld, alle ondernemingen uit de Bel 20 gecontroleerd door één van de “*Big four*”, waarbij het aandeel voor 21% tot 37% verdeeld wordt onder de vier grootste auditkantoren.
- Repertoriëring van de colleges van commissarissen belast met de wettelijke controle van de jaarrekening van organisaties van openbaar belang en de vaststelling dat zij weinig frequent voorkomen. De regels inzake rotatie – zowel “intern” als “extern” – in het Belgisch recht zijn waarschijnlijk

niet vreemd aan het geringe aantal colleges van commissarissen. Een andere mogelijke verklaring is dat de structuur waartoe de wettelijke auditor behoort, op grond van de Belgische wetgeving en reglementering bepaalde opdrachten niet kan uitvoeren.

3.2.2. Doel van de studie

Voor de Hoge Raad voor de Economische Beroepen is de concentratieproblematiek in de auditmarkt al jarenlang een belangrijk thema. Ook op Europees niveau is dit thema prominent aanwezig in de discussies, meer bepaald de concentratie van de auditmarkt in organisaties van openbaar belang. Naar het schijnt zou de concentratie in bepaalde landen van de Europese Unie dergelijke vormen hebben aangenomen dat er zelfs niet langer sprake zou zijn van de “*Big four*” alleen, maar van een veel sterkere concentratie rond twee *leaders* in dit segment, zelfs één enkele.

Die problematiek is ook aan de orde geweest bij de Hoge Raad, meer bepaald in verband met de werkelijke situatie in België. Na afloop van de gedachtewisseling hierover is aan het wetenschappelijk secretariaat gevraagd om aan de hand van een studie te onderzoeken hoe de situatie er uitziet met betrekking tot de concentratie van opdrachten voor de wettelijke controle van jaarrekeningen bij Belgische “organisaties van openbaar belang”.

3.2.3. Het begrip “organisatie van openbaar belang”

In België geeft het Wetboek van vennootschappen geen definitie van het begrip “organisatie van openbaar belang” (verkort OOB).

Niettemin zijn er een aantal elementen op grond waarvan kan worden uitgemaakt welke ondernemingen aan dit begrip beantwoorden:

- A.** De auditrichtlijn zegt duidelijk wat onder de uitdrukking “organisatie van openbaar belang” dient te worden verstaan (artikel 2, 13° van de auditrichtlijn):

“In de zin van deze richtlijn wordt verstaan onder: (...) “organisaties van openbaar belang”: onder het recht van een lidstaat vallende entiteiten waarvan de effecten in een lidstaat worden verhandeld op een gereglementeerde markt in de zin van artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG, kredietinstellingen als omschreven in artikel 1, punt

- 1, van Richtlijn 2000/12/EG van het Europees Parlement en de Raad van 20 maart 2000 betreffende de toegang tot en de uitoefening van de werkzaamheden van kredietinstellingen en **verzekeringsondernemingen** in de zin van artikel 2, lid 1, van Richtlijn 91/674/EEG. **De lidstaten kunnen ook andere entiteiten aanmerken als organisaties van openbaar belang**, bijvoorbeeld entiteiten die van groot algemeen belang zijn als gevolg van de aard van hun bedrijfsactiviteiten, hun omvang of hun personeelsbestand”.

Voorts staat artikel 39 van de auditrichtlijn de lidstaten toe organisaties van openbaar belang waarvan de effecten niet worden verhandeld op een gereglementeerde markt zoals bedoeld in artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG, en hun wettelijke auditor(s) of auditkanto(o)r(en) vrij te stellen van één of meerdere van de eisen in hoofdstuk X (artikel 39 tot 43) van de auditrichtlijn.

Specifieke maatregelen uit de auditrichtlijn voor wettelijke auditors belast met de controle van de financiële overzichten van ondernemingen die als organisatie van openbaar belang worden beschouwd

- o **Onafhankelijkheid en objectiviteit** - Artikel 22 van de auditrichtlijn handelt over de onafhankelijkheid en objectiviteit van wettelijke auditors in de Europese Unie en bepaalt onder meer dat die wettelijke auditors veiligheidsmaatregelen moeten nemen om bedreigingen zoals zelftoetsing, een eigen belang, voorspraak, bekendheid of vertrouwen of intimidatie in te perken.
Dit artikel uit de auditrichtlijn vraagt ook dat voor controles van organisaties van openbaar belang een wettelijke auditor of een auditkantoor, “indien dit nodig is om de onafhankelijkheid van deze wettelijke auditor of dit auditkantoor te waarborgen, afziet van de wettelijke controle in het geval van zelftoetsing of een eigen belang.”.
- o **Frequentie van de kwaliteitscontrole** - Artikel 29 van de auditrichtlijn vereist dat elke lidstaat erop toeziet dat alle wettelijke auditors en auditkantoren vallen onder een kwaliteitsborgingsstelsel dat ten minste aan diverse criteria voldoet, onder andere dat er om de zes jaar een kwaliteitsbeoordeling moet plaatsvinden. **Bij**

wettelijke auditors en auditkantoren die wettelijke controles van jaarrekeningen van organisaties van openbaar belang uitvoeren, moet die kwaliteitsbeoordeling ten minste om de drie jaar plaatsvinden (artikel 43 van de auditrichtlijn).

- o **Jaarlijks transparantieverlag** - De auditrichtlijn is bijzonder innoverend op het stuk van de informatieverstrekking door wettelijke auditors en auditkantoren via hun website, in die zin dat wettelijke auditors of auditkantoren die instaan voor de wettelijke controle van jaarrekeningen van organisaties van openbaar belang verplicht zijn om op hun website uiterlijk drie maanden na afloop van elk boekjaar een transparantieverlag bekend te maken met ten minste alle door artikel 40 van de richtlijn vereiste informatie.
- o **Interacties tussen auditcomité's en wettelijke auditors** - In het specifieke geval van een wettelijke controle van de jaarrekening van een organisatie van openbaar belang bepaalt de auditrichtlijn (artikel 42, § 1) dat de lidstaten erop moeten toezien dat de wettelijke auditor of het auditkantoor die/dat de wettelijke controle uitvoert:
 - a) jaarlijks het auditcomité schriftelijk zijn onafhankelijkheid van de gecontroleerde organisatie van openbaar belang bevestigt;
 - b) jaarlijks alle voor de gecontroleerde entiteit verrichte nevendiensten meldt bij het auditcomité; en
 - c) met het auditcomité overleg voert over de bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor of het auditkantoor en de veiligheidsmaatregelen die zijn genomen om deze bedreigingen in te perken, zoals door de wettelijke auditor of het auditkantoor bijgehouden overeenkomstig artikel 22, lid 3.
- o **“Interne” rotatie** - Qua rotatie van wettelijke auditors van organisaties van openbaar belang bepaalt artikel 42 van de auditrichtlijn dat de lidstaten erop moeten toezien dat de voornaamste venoot/vennoten die met de uitvoering van een wettelijke controle van de jaarrekeningen is/zijn belast, na uiterlijk zeven jaar vanaf de benoeming van de controleopdracht

wordt/worden ontslagen en pas na een periode van ten minste twee jaar opnieuw aan de controle van de gecontroleerde entiteit mag/mogen deelnemen.

- o **“Cooling-off”-periode** – De richtlijn legt wettelijke auditors of de voornaamste vennoot belast met de wettelijke controle van de jaarrekening van een organisatie van openbaar belang, een soort “rouwperiode” op, wanneer die zouden beslissen uit het beroep te stappen. De wettelijke auditor of de voornaamste vennoot die namens een auditkantoor een wettelijke controle van de jaarrekeningen uitvoert, mag inderdaad pas een centrale leidinggevende functie in de gecontroleerde entiteit aanvaarden nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sinds hij of zij zich als wettelijke auditor of voornaamste vennoot uit de controleopdracht heeft teruggetrokken (artikel 42, § 3 van de auditrichtlijn).

Specifieke maatregelen voor ondernemingen die beschouwd worden als organisatie van openbaar belang

De interactie tussen de gecontroleerde onderneming (lastgever) en de externe auditor die instaat voor de wettelijke controle van de jaarrekening (lasthebber) wordt in de auditrichtlijn op twee niveaus geregeld:

- de interactie tussen de auditcomités en de wettelijke auditor, enerzijds, en
- de informatie die zowel de betrokken onderneming als haar commissaris moeten verstrekken bij voortijdige beëindiging van diens mandaat, anderzijds.

Het eerste punt geldt specifiek voor ondernemingen die als organisatie van openbaar belang worden beschouwd, het tweede voor alle ondernemingen, ongeacht of zij een organisatie van openbaar belang zijn of niet.

In verband met de interactie tussen de auditcomités en de wettelijke auditor poneert artikel 41 van de auditrichtlijn als basisprincipe dat elke organisatie van openbaar belang een auditcomité moet hebben (tenzij een afwijking is verleend door de auditrichtlijn).

De lidstaten bepalen of auditcomités samengesteld moeten zijn uit niet bij het dagelijks bestuur betrokken leden van het leidinggevende en/of leden van het toezichthoudende orgaan van de gecontroleerde entiteit en/of

leden die worden benoemd door de algemene aandeelhoudersvergadering van de gecontroleerde entiteit.

Ten minste één lid van het auditcomité is onafhankelijk en beschikt over de nodige deskundigheid op het gebied van boekhouding en/of controle.

Uit artikel 41, § 2 van de auditrichtlijn volgt dat het auditcomité onder meer tot taak heeft:

- a) het monitoren van het financiële-verslaggevingsproces;
- b) het monitoren van de doeltreffendheid van het interne beheersingssysteem, het eventuele interne auditsysteem en het risicomanagementsysteem van de vennootschap;
- c) het monitoren van de wettelijke controle van de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening;
- d) het beoordelen en monitoren van de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor of het auditkantoor, waarbij met name wordt gelet op de verlening van neven-diensten aan de gecontroleerde entiteit.

Het voorstel van het leidinggevende of toezichthoudende orgaan in een organisatie van openbaar belang inzake de benoeming van een wettelijke auditor of auditkantoor moet gebaseerd zijn op een aanbeveling van het auditcomité.

De wettelijke auditor of het auditkantoor brengt aan het auditcomité verslag uit over bij de wettelijke controle van de jaarrekening aan het licht gekomen belangrijke zaken, en met name ernstige tekortkomingen in het interne beheersingsproces met betrekking tot de financiële verslaggeving.

- B. De wet van 22 juli 1953 omschrijft – voor wat deze wet betreft – het begrip organisatie van openbaar belang in artikel 2, 7° evenwel als volgt: *“organisaties van openbaar belang: de genoteerde vennootschappen in de zin van artikel 4 van het Wetboek van vennootschappen, de kredietinstellingen in de zin van artikel 1 van de wet van 22 maart 1993 op het statuut van en het toezicht op de kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen in de zin van artikel 2 van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle van de verzekeringsondernemingen”*.

Deze wet is van toepassing op de opdrachten voor de wettelijke jaarrekeningcontrole uitgevoerd door bedrijfsrevisoren (ook in organisaties van openbaar belang). Die definitie van organisatie van openbaar belang kan echter niet worden veralgemeend en van toepassing worden verklaard op de ondernemingen zelf, aangezien het Wetboek van vennootschappen zelf hiervan geen definitie geeft.

- C. De basisprincipes voor een versterking van de maatregelen in verband met de interactie tussen auditcomités en wettelijke auditors uit de auditrichtlijn zijn vastgelegd in artikel 41 van de auditrichtlijn en hebben enkel betrekking op organisaties van openbaar belang.

Die principes werden in het Belgisch recht omgezet met de wet van 17 december 2008¹. Met betrekking tot het toepassingsgebied heeft de Belgische wetgever het begrip "organisatie van openbaar belang" niet in het Wetboek van vennootschappen opgenomen, maar wel beslist om de maatregelen uit de auditrichtlijn in verband met auditcomités toe te passen op de volgende categorieën van ondernemingen:

- de kredietinstellingen in de zin van de wet van 22 maart 1993
- de verzekeringsondernemingen in de zin van de wet van 9 juli 1975
- de beleggingsondernemingen in de zin van de wet van 6 april 1995
- de beheersvennootschappen van instellingen voor collectieve belegging in de zin van de wet van 20 juli 2004
- de beursgenoteerde vennootschappen in de zin van artikel 4 van het Wetboek van vennootschappen.

Onder al deze categorieën van ondernemingen heeft de wetgever de ondernemingen vrijgesteld waarvoor dat overeenkomstig de afwijkingbepalingen van artikel 41 van de auditrichtlijn toegestaan was.

- D. De verplichtingen in verband met de wettelijke controle van de jaarrekening van organisaties van openbaar belang werden in België ook op gewestelijk niveau nog vóór de regionale verkiezingen van mei 2009 door de

1 Wet van 17 december 2008 inzonderheid tot oprichting van een auditcomité in de genoteerde vennootschappen en de financiële ondernemingen, *Belgisch Staatsblad* van 29 december 2008 (3de editie). Die wet werd gewijzigd door de wet van 9 februari 2009, gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 25 februari 2009.

Waalse gewestregering ingevoerd via twee decreten:

- het decreet van 30 april 2009 betreffende de controleopdrachten van de revisoren binnen de instellingen van openbaar nut, de intercommunales en de openbare huisvestingsmaatschappijen alsook de versterking van de transparantie bij de toekenning van overheidsopdrachten van revisoren door een Waalse aanbestedende overheid en tot wijziging van sommige bepalingen van het decreet van 12 februari 2004 betreffende de regeringscommissaris, het Wetboek van de Plaatselijke Democratie en Decentralisatie en van de Waalse Huisvestingscode² en
- het decreet van 30 april 2009 tot wijziging van sommige bepalingen van het decreet van 12 februari 2004 betreffende de regeringscommissaris voor de aangelegenheden geregeld krachtens artikel 138 van de Grondwet en betreffende de controleopdrachten van de revisoren binnen de instellingen van openbaar nut, alsook de versterking van de transparantie bij de toekenning van overheidsopdrachten van revisoren door een Waalse aanbestedende overheid³.

Beide decreten dragen als datum 30 april 2009 en hebben betrekking op opdrachten inzake de wettelijke controle van jaarrekeningen van bepaalde categorieën van ondernemingen in het Waals gewest:

- de instellingen van openbaar nut⁴
- de intercommunales en
- de openbare huisvestingsmaatschappijen.

Hoofdstuk I van het decreet dat verscheen in het *Belgisch Staatsblad* van 26 mei 2009 werd opnieuw gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 27 mei 2009. De enige – zij het niet onbelangrijke – wijziging ten opzichte van de eerste versie is de toevoeging van een verwijzing naar artikel 138 van de Grondwet (dat een materie bedoeld in artikel 128 van de Grondwet regelt) in de titel van het Decreet van 12 februari 2004.

2 *Belgisch Staatsblad* van 26 mei 2009.

3 *Belgisch Staatsblad* van 27 mei 2009.

4 Er is een duidelijk onderscheid tussen de "instellingen van openbaar nut" bedoeld in dit decreet en de "organisaties van openbaar belang" waarvan hierboven sprake. "Instellingen van openbaar nut" zijn instellingen met een openbaar nut in de sociale betekenis van het woord, in tegenstelling tot "organisaties van openbaar belang" waar openbaar belang moet worden begrepen in de financiële betekenis van het woord.

De Waalse decreten hebben de mogelijkheid benut uit artikel 39 van de auditrichtlijn, dat lidstaten toelaat organisaties van openbaar belang waarvan de effecten niet worden verhandeld op een gereglementeerde markt zoals bedoeld in artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG, en hun wettelijke auditor(s) of auditkanto(o)r(en) vrij te stellen van één of meerdere van de eisen in hoofdstuk X (artikel 39 tot 43) van de auditrichtlijn.

Aan de drie categorieën van ondernemingen bedoeld in beide Waalse decreten worden de volgende eisen opgelegd:

- o **Mandatenkadaster** – Er wordt op het niveau van het Waals Gewest een openbaar register bijgehouden van alle opdrachten voor de wettelijke rekeningcontrole van 22.000 euro of meer, exclusief BTW, gegund tussen een revisor en de Waalse aanbestedende overheden, gefinancierd voor de meerderheid gecontroleerd door het Gewest, de gemeenten of de provincies, en met als doel een decretale opdracht tot controle op de rekeningen van een instelling van openbaar nut, een intercommunale of een openbare huisvestingsmaatschappij in het Waals Gewest. Dit kadaster wordt "*cadastre des marchés publics – Réviseurs*" (Kadaster Overheidsopdrachten – Revisoren) genoemd.

Dit kadaster is openbaar, aangezien het op de website van het Waals Gewest staat⁵.

Bovendien moet de Waalse regering het Parlement uiterlijk op 1 september van het jaar na het jaar waarop het betrekking heeft, een rapport over dat kadaster bezorgen, met het voorwerp van de overheidsopdracht, het bedrag ervan, de betrokken aanbestedende overheid en de begunstigde.

- o **"Externe" rotatie** – De revisor(en) die in deze entiteiten worden benoemd, wordt (worden) gekozen onder de leden natuurlijke personen, rechtspersonen of entiteiten, ongeacht hun rechtsvorm, van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, "*voor een maximumduur van drie jaar die één keer op achtereenvolgende wijze verlengd kan worden op het niveau van hetzelfde kabinet of van hetzelfde netwerk*".

5 Zie in verband hiermee de volgende internetpagina op de website van het Waals Gewest: <http://marchespublics.wallonie.be/fr/informations-generales/pratiques-demarche/marches-reviseurs/marche-reviseurs-cadastre-rapports-de-transparences.html>.

Hier gaat het om een gewone "externe" rotatie zonder meer, in tegenstelling tot de regeling op federaal niveau, waar geopteerd werd voor een "interne" rotatie, hetgeen voor de vennootschap die een controlemandaat toewijst dus de mogelijkheid schept om desgewenst de rotatie enkel te beperken tot de voornaamste vennoot die met de opdracht is belast met behoud van hetzelfde auditkantoor of een revisorenvennootschap uit hetzelfde netwerk.

- o **Transparantieverlag** – Uit beide decreten volgt onder andere ook dat een revisor die wenst in te schrijven voor een mandaat om controle te voeren op de rekeningen van een instelling van openbaar nut, een intercommunale of een openbare huisvestingsmaatschappij in het Waals Gewest, bij de indiening van zijn kandidatuur tevens een transparantieverlag dient mee te delen.

Deze transparantieverlagen zijn openbaar, aangezien zij op de website van het Waals Gewest staan⁶.

- E. Norm over de opdracht inzake medewerking aan het prudentieel toezicht, zoals in 2010 aan de Hoge Raad ter goedkeuring voorgelegd

Deze norm, in 2010 aan de Hoge Raad ter goedkeuring voorgelegd, heeft betrekking op ongeveer 250 ondernemingen die in de volgende categorieën kunnen worden ondergebracht:

- Kredietinstellingen naar Belgisch recht
- Beursvennootschappen naar Belgisch recht
- Beheersvennootschappen van instellingen voor collectieve belegging (verkort ICB's) naar Belgisch recht
- Vereffeninginstellingen en hiermee gelijkgestelde instellingen
- Bijkantoren van kredietinstellingen van de Europese Economische Ruimte (verkort EER)
- Bijkantoren van beursvennootschappen EER
- Bijkantoren van beheersvennootschappen van ICB's EER
- Bijkantoren van kredietinstellingen buiten EER
- Bijkantoren van beursvennootschappen buiten EER
- Bijkantoren van beheersvennootschappen van ICB's buiten EER
- Belgische financiële holdings

6 Zie in verband hiermee de volgende internetpagina op de website van het Waals Gewest: <http://marchespublics.wallonie.be/fr/informations-generales/pratiques-demarche/marches-reviseurs/marche-reviseurs-cadastre-rapports-de-transparences.html>.

- Gemengde financiële holdings naar Belgisch recht
- Verzekeringsondernemingen naar Belgisch recht
- Herverzekeringsondernemingen naar Belgisch recht
- Bijkantoren van verzekeringsondernemingen buiten EER
- Bijkantoren van herverzekeringsondernemingen buiten EER
- Verzekeringsondernemingen die tot een verzekeringsgroep behoren
- Herverzekeringsondernemingen die tot een herverzekeringsgroep behoren

Het toepassingsgebied van de ontwerpnorm die door de Raad van het IBR ter goedkeuring is voorgelegd en handelt over de medewerking van bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht, stemt niet overeen met het geheel van organisaties van openbaar belang in de zin van de auditrichtlijn.

Ten minste drie grote categorieën van vennootschappen die niet in de ter goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm zijn opgenomen, zouden inderdaad bij de organisaties van openbaar belang kunnen gerekend worden:

- beursgenoteerde vennootschappen (die niet onder prudentieel toezicht staan)
- instellingen voor collectieve belegging (verkort ICB's) die onder semi-prudentieel toezicht staan
- instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening (verkort IBP) die onder semi-prudentieel toezicht staan.

Deze drie grote OOB-categorieën groeperen meer dan 550 vennootschappen, uitgesplitst als volgt:

- iets meer dan 150 beursgenoteerde vennootschappen;
- iets meer dan 150 instellingen voor collectieve belegging;
- iets minder dan 250 instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening.

3.2.4. Toepassingsgebied van de studie van de Hoge Raad

Gelet op het wettelijk en reglementair kader zoals dat thans in België bestaat, werd gekozen voor een minimale definitie van een organisatie van openbaar belang, uitgaande van de drie grote categorieën die Europa hanteert: beursgenoteerde vennootschappen, kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen. Beide laatste categorieën werden zo ruim mogelijk genomen en uitgebreid

tot de vennootschappen die in Belgisch recht onder prudentieel toezicht staan (entiteiten bedoeld in de in 2010 aan de Hoge Raad ter goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm over de opdracht inzake medewerking aan het prudentieel toezicht).

Zo werd in het kader van de studie de situatie van nagenoeg 400 ondernemingen onderzocht op basis van een uitsplitsing over de volgende categorieën:

- Vennootschappen naar Belgisch recht waarvan de aandelen op Euronext Brussel zijn genoteerd
- Kredietinstellingen naar Belgisch recht
- Beursvennootschappen naar Belgisch recht
- Beheersvennootschappen van ICB's naar Belgisch recht
- Vereffeningsinstellingen en hiermee gelijkgestelde instellingen
- Bijkantoren van kredietinstellingen EER
- Bijkantoren van beursvennootschappen EER
- Bijkantoren van beheersvennootschappen van ICB's EER
- Bijkantoren van kredietinstellingen buiten EER
- Bijkantoren van beursvennootschappen buiten EER
- Bijkantoren van beheersvennootschappen van ICB's buiten EER
- Belgische financiële holdings
- Gemengde financiële holdings naar Belgisch recht
- Verzekeringsondernemingen naar Belgisch recht
- Herverzekeringsondernemingen naar Belgisch recht
- Bijkantoren van verzekeringsondernemingen buiten EER
- Bijkantoren van herverzekeringsondernemingen buiten EER
- Verzekeringsondernemingen die tot een verzekeringsgroep behoren
- Herverzekeringsondernemingen die tot een herverzekeringsgroep behoren

3.2.5. Gehanteerde methodologie

Na afbakening van het toepassingsgebied van de studie van de Hoge Raad werd aan de hand van de jaarbrochures die deze vennootschappen bekendmaken en op hun website⁷ plaatsen, alle

⁷ De lijst van de vennootschappen onder prudentieel toezicht en de lijst van de erkende bedrijfsrevisoren belast met de controle van de jaarrekening van die ondernemingen onder prudentieel toezicht, kunnen worden geconsulteerd via deze webpagina: <http://www.nbb.be/pub/cp/domains.htm?l=nl>

Pagina "beleggersrelaties" op de website van de beursgenoteerde vennootschappen kan worden geconsulteerd via de links op deze webpagina: <http://www.fsma.be/nl/Supervision/fm/gv/info/CompanyLinks.aspx>

informatie verzameld over de wettelijke auditor(s) die door de betrokken ondernemingen zijn aangesteld.

Wanneer geen informatie beschikbaar was, werd de Kruispuntbank van Ondernemingen geraadpleegd.

Wanneer de benoeming van de wettelijke auditor(s) niet in de Bijlagen tot het *Belgisch Staatsblad* was gepubliceerd, werd die informatie nagetrokken in de gegevens die de ondernemingen verstrekken aan de Balanscentrale van de Nationale Bank van België in het kader van de verplichte neerlegging van hun (al dan niet geconsolideerde) jaarrekening.

De afsluitingsdatum voor de studie werd vastgesteld op 30 juni 2010, zodanig dat met de jaarrekeningen over het boekjaar 2009 kon worden gewerkt, want tegen die datum diende al een algemene vergadering van aandeelhouders te zijn gehouden. Voor ondernemingen die niet afsluiten op het einde van het kalenderjaar werd in deze studie het laatste boekjaar genomen dat op 30 juni 2010 was afgesloten.

Aangezien het mandatenkadaster voor wettelijke controles van jaarrekeningen bij instellingen van openbaar nut, intercommunales en openbare huisvestingsmaatschappijen in het Waals Gewest op 30 juni 2010 nog niet integraal

beschikbaar was, konden die mandaten niet bij de studie van de Hoge Raad betrokken worden.

3.2.6. Analyse van de resultaten van de studie van de Hoge Raad

In het algemeen worden de mandaten voor de wettelijke controle van de jaarrekening van organisaties van openbaar belang voor de overgrote meerderheid toevertrouwd aan één zelfde auditkantoor. Slechts in zowat 3,4% van de bij het onderzoek van de Hoge Raad betrokken vennootschappen wordt een college van commissarissen aangesteld.

In de 96,6% overige vennootschappen wordt het mandaat meestal toevertrouwd aan een revisorenvennootschap vertegenwoordigd door één enkele bedrijfsrevisor. Niettemin wordt in 48 vennootschappen (of iets meer dan 10 % van de vennootschappen) het mandaat toevertrouwd aan een auditkantoor, vertegenwoordigd door twee bedrijfsrevisoren. Tenslotte wordt in 8 % van de ondernemingen het mandaat toevertrouwd aan een bedrijfsrevisor – natuurlijke persoon, die (al dan niet) behoort tot een grotere structuur.

Deze percentages verschillen van de ene categorie van ondernemingen tot de andere en zien er als volgt uit:

	Categorieën van vennootschappen bedoeld in de empirische studie	Aantal	College	1 Com	1 Com	IP
				2 vert.	1 vert.	
(1)	Genoteerde vennootschappen	153	7	15	127	7
(2)	Kredietinstellingen naar Belgisch recht	47	3	4	36	4
(3)	Beursvennootschappen naar Belgisch recht	23	1		14	8
(4)	Beheersvennootschappen van ICB's naar Belgisch recht	7		2	5	
(5)	Vereffeningsinstellingen en hiermee gelijkgestelde instellingen	2		1	1	
(6)	Bijkantoren van kredietinstellingen EER	50		3	47	
	Bijkantoren van beursvennootschappen EER	2				
	Bijkantoren van beheersvennootschappen van ICB's EER	3				
(7)	Bijkantoren van kredietinstellingen buiten EER	9		1	8	
	Bijkantoren van beursvennootschappen buiten EER					
	Bijkantoren van beheersvennootschappen van ICB's buiten EER					
(8)	Belgische financiële holdings	6	1	3	2	
(9)	Gemengde financiële holdings naar Belgisch recht	3			3	
(10)	Verzekeringsondernemingen naar Belgisch recht	95	2	19	62	12
(11)	Herverzekeringsondernemingen naar Belgisch recht	1			1	
	Totaal	401	14	48	303	31

Legende

Aantal: aantal ondernemingen in elke categorie

College: aantal ondernemingen in elke categorie die een college van commissarissen hebben aangesteld (2)

1 Com/2 vert.: aantal ondernemingen in elke categorie die een commissaris hebben aangesteld (auditvennootschap) vertegenwoordigd door twee vertegenwoordigers (bedrijfsrevisoren natuurlijke persoon)

1 Com/1 vert.: aantal ondernemingen in elke categorie die een commissaris hebben aangesteld (auditvennootschap) vertegenwoordigd door één vertegenwoordiger (bedrijfsrevisor natuurlijke persoon)

IP: aantal ondernemingen in elke categorie die een commissaris hebben aangesteld (bedrijfsrevisor natuurlijke persoon) die (al dan niet) werkt voor een auditkantoor

	Bijkantoren zonder commissaris, bedrijfsrevisor ingeschreven in het Belgisch openbaar register – buiten beschouwing gelaten in de studie van de Hoge Raad
--	---

Aan de hand van Bijlage 1 bij deze studie kan worden nagegaan welke wettelijke auditors zijn aangesteld bij welke ondernemingen uit het toepassingsgebied van de studie van de Hoge Raad.

*
* * *

Deze globale resultaten kunnen uiteraard nog worden verfijnd. Om relevante conclusies te kunnen trekken, werden hier nog vijf voldoende grote subgroepen uit gefilterd:

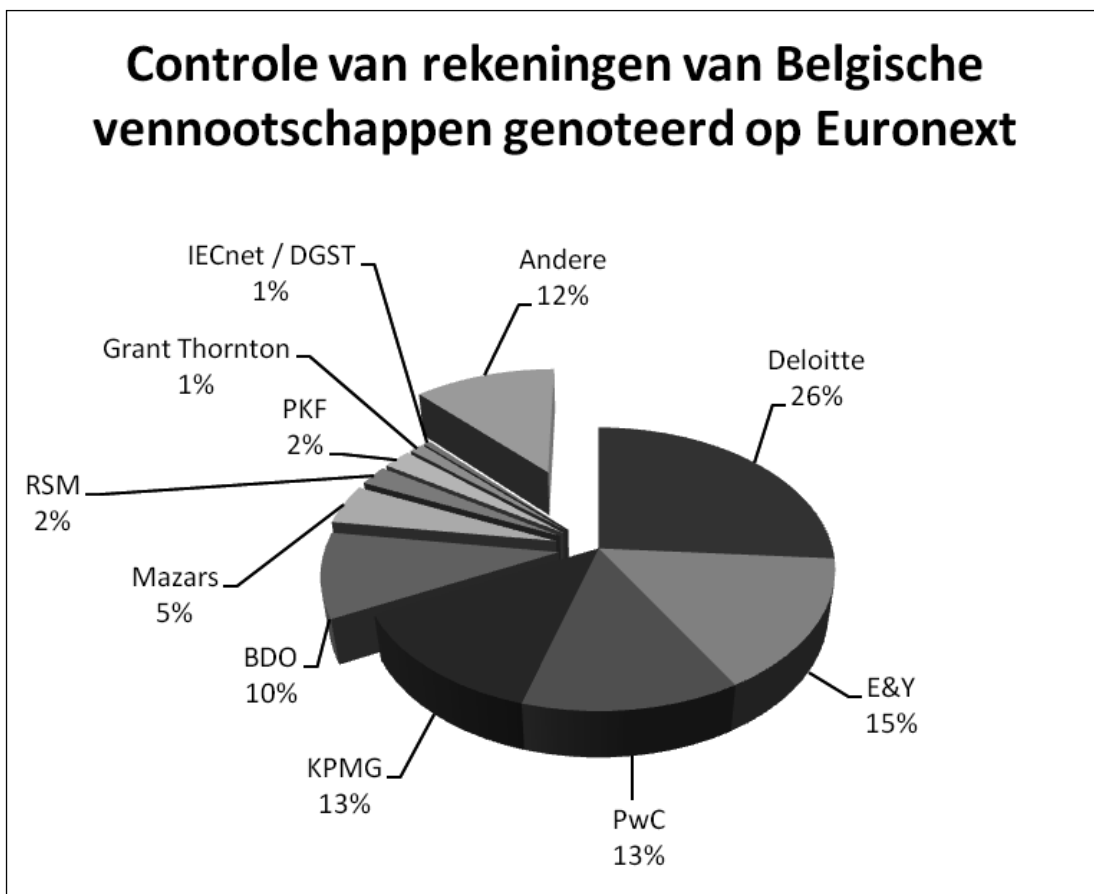
- Belgische vennootschappen waarvan de aandelen zijn genoteerd op Euronext Brussel;
- Belgische kredietinstellingen;
- Belgische verzekeringsondernemingen;
- Belgische beursvennootschappen;
- Belgische bijkantoren van kredietinstellingen die ressorteren onder het recht van een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte.

Die vijf subgroepen werden onderzocht met de bedoeling de grote tendensen qua concentratiegraad van controlemandaten bij bepaalde auditkantoren in kaart te brengen.

A. Jaarrekeningcontrole bij Belgische vennootschappen waarvan de aandelen zijn genoteerd op Euronext Brussel

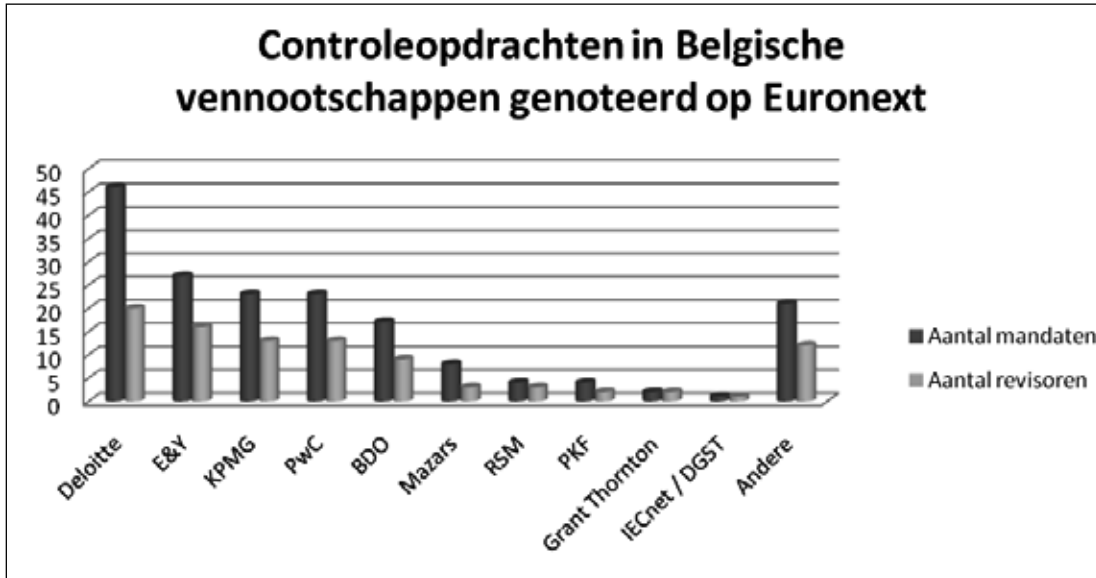
De mandaten worden voor de overgrote meerderheid toegekend aan de leden van de "Big four" (in 121 gevallen op 176, verdeeld over de 4 "Big four"), in 35 gevallen aan andere Belgische auditkantoren die behoren tot internationale structuren aangesloten bij het "Forum of firms" (buiten de "Big four") - (verdeeld over 6 andere auditkantoren die behoren tot internationale structuren), in 4 gevallen aan andere Belgische auditkantoren die behoren tot andere internationale structuren die niet zijn aangesloten bij het "Forum of firms" en in 17 gevallen aan strikt nationale structuren (12%).

Grafisch kunnen de resultaten als volgt worden voorgesteld:

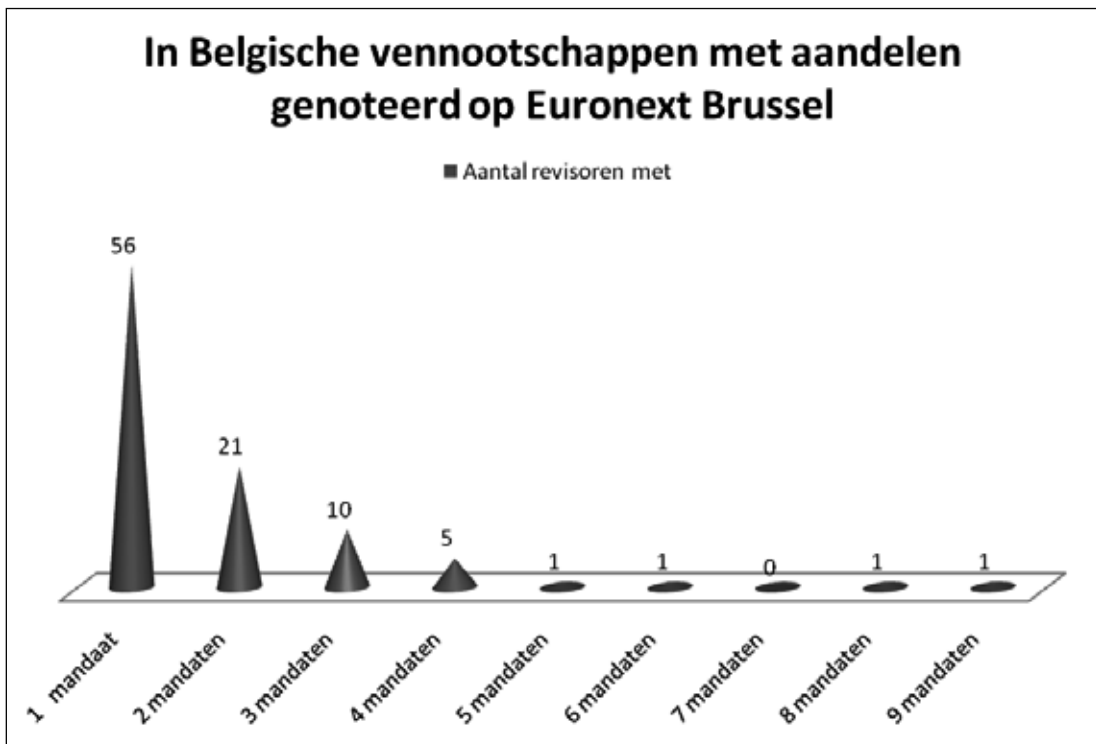


Daarnaast geeft het onderzoek van het aantal bedrijfsrevisoren binnen één zelfde structuur belast met controleopdrachten bij Belgische

vennootschappen waarvan de aandelen zijn genoteerd op Euronext Brussel, het volgende resultaat :



Dit wijst op een geringe concentratie, gemiddeld twee commissarismandaten per bedrijfsrevisor belast met dergelijke opdrachten.



Hierbij valt niettemin op te merken dat de verschillen relevant kunnen zijn: ook al hebben de meeste revisoren slechts één mandaat in deze vennootschapscategorie (in 56 gevallen), er zijn een aantal revisoren met zelfs 9 controleopdrachten in deze vennootschapscategorie. De revisor met 5 mandaten, die met 6 mandaten en die met 8 mandaten behoren tot de "Big four" (verdeeld over twee van die "Big four"). De revisor met een mandaat in 9 vennootschappen waarvan de aandelen zijn genoteerd op Euronext Brussel behoort dan weer tot een strikt nationale structuur.

Toch kan men niet buiten de vaststelling dat het aantal mandaten op zich niet *per se* relevant is, omdat sommige mandaten complexer zijn dan andere. In dit verband zou een analyse op basis van de honoraria die de externe auditor factureert, interessant kunnen zijn.

Het onderzoek van de gevallen waarin colleges van commissarissen een beroep doen op bedrijfsrevisoren geeft het volgende resultaat:

- 2 gevallen waarin twee kantoren behorend tot de "Big four" een college vormen;
- 1 geval waarin twee kantoren die niet behoren tot de "Big four" maar wel tot het "Forum of firms", een college vormen;

- 1 geval waarin een kantoor van de "Big four" en een Franse commissaris met de titel van bedrijfsrevisor, samen een college vormen;
- 3 gevallen waarin een mandaat wordt doorgegeven (iemand die weldra het beroep verlaat en in het verleden mandaten *intuitu personae* waarnam) onder personen die voor dezelfde internationale structuur werken (één van de "Big four").

*
* *

Een andere invalshoek is het onderzoek van een subgroep van ondernemingen die deel uitmaken van de Belgische vennootschappen waarvan de aandelen zijn genoteerd op Euronext Brussel, namelijk de ondernemingen van de Bel 20.

Met uitzondering van GDF-Suez (Franse vennootschap genoteerd op Euronext Brussel) worden de resterende 19 vennootschappen van de Bel 20 gecontroleerd door een bedrijfsrevisor van de "Big four".

Aan de hand van bijlage 1 kan men zien welk het aandeel is (in aantal mandaten) van elk van die vier auditkantoren.

De uitsplitsing ziet er als volgt uit:



Hierbij valt ook op te merken dat geen enkele van die 19 vennootschappen van de Bel 20 wordt gecontroleerd door een college van commissarissen, dat er 9 worden gecontroleerd door een kantoor vertegenwoordigd door twee personen en dat 10 vennootschappen worden gecontroleerd door een kantoor vertegenwoordigd door één persoon.

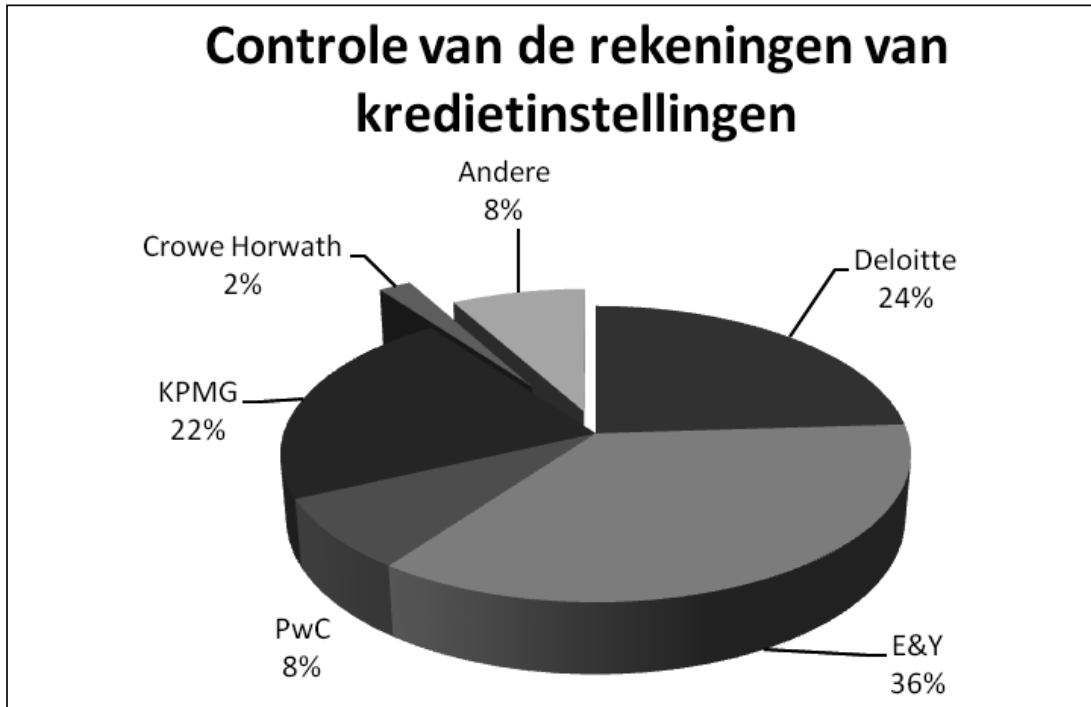
De rotatieregels die voor deze vennootschapscategorie gelden, zijn waarschijnlijk niet vreemd aan het geringe aantal colleges van commissarissen in deze 19 vennootschappen (*a priori* de meest relevante op de Belgische Euronextmarkt).

**B. Jaarrekeningcontrole
bij Belgische kredietinstellingen**

Van de kredietinstellingen worden er slechts 10% niet door één van de vier grote internationale auditkantoren gecontroleerd. Voor de 90

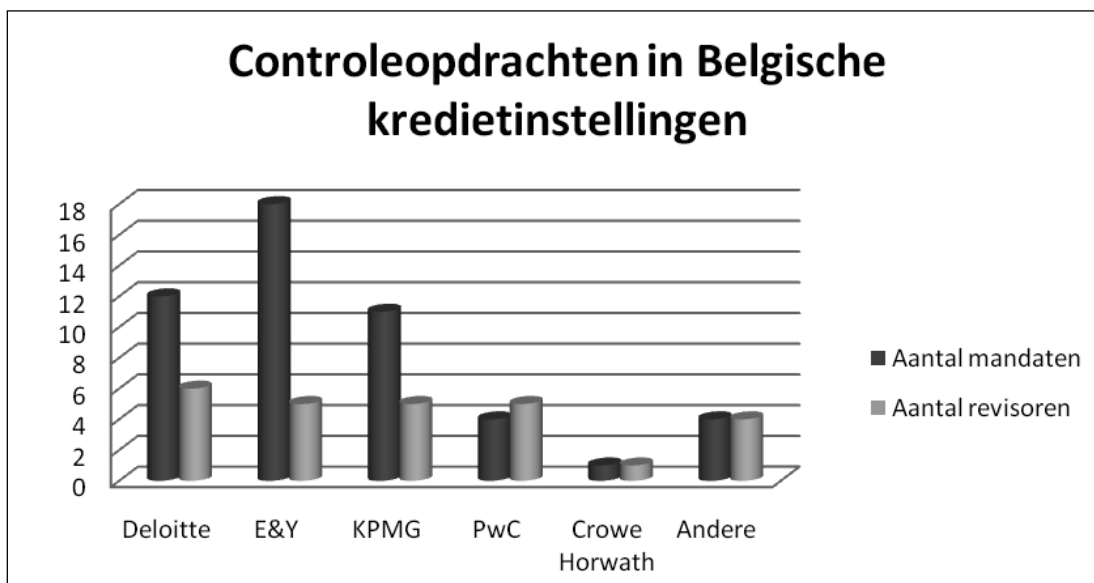
% overige mandaten ziet men geen echt sterke concentratie bij één van de vier "Big four". De structuur met het grootste aandeel is Ernst & Young met 36% van de mandaten.

Grafisch kunnen de resultaten als volgt worden voorgesteld:



Daarnaast geeft het onderzoek van het aantal bedrijfsrevisoren binnen één zelfde structuur

belast met controleopdrachten bij kredietinstellingen, het volgende resultaat :



Zoals blijkt zijn de concentratiequota in de sector van de kredietinstellingen sterker dan in de

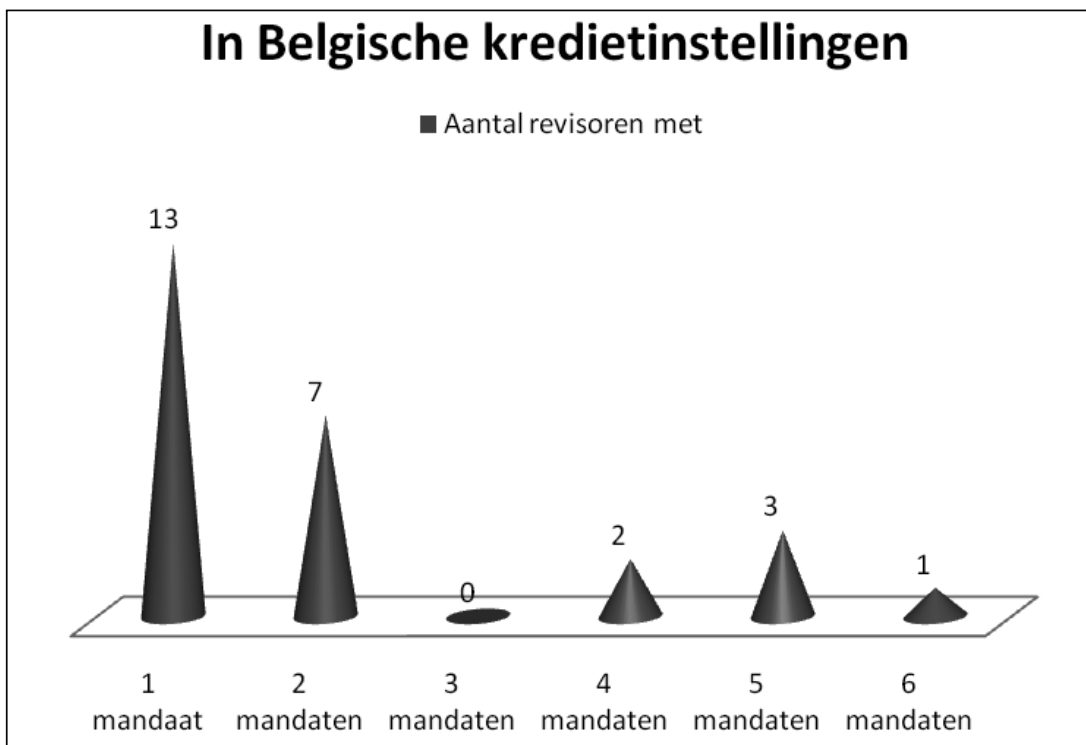
sector van Belgische op Euronext Brussel genoteerde vennootschappen.

Dat hoeft niet te verrassen, gelet op de techniciteit en het bijzonder specifieke karakter van sommige controles in deze bedrijfssector.

Hierbij valt niettemin op te merken dat de verschillen relevant kunnen zijn: ook al hebben de meeste revisoren slechts één mandaat in deze vennootschapscategorie (in 13 gevallen), toch zijn er met zelfs 6 controleopdrachten in deze vennootschapscategorie. De revisor met 6 mandaten, de drie revisoren met 5 mandaten en de

twee revisoren met 4 mandaten behoren tot de "Big four" (verdeeld over drie van die "Big four" maar met een vrij sterk overwicht van één van de drie betrokken "Big four").

Het aantal mandaten op zich is niet *per se* relevant, omdat sommige mandaten complexer zijn dan andere. In dit verband kan een analyse op basis van de honoraria die de externe auditor factureert, interessant zijn.



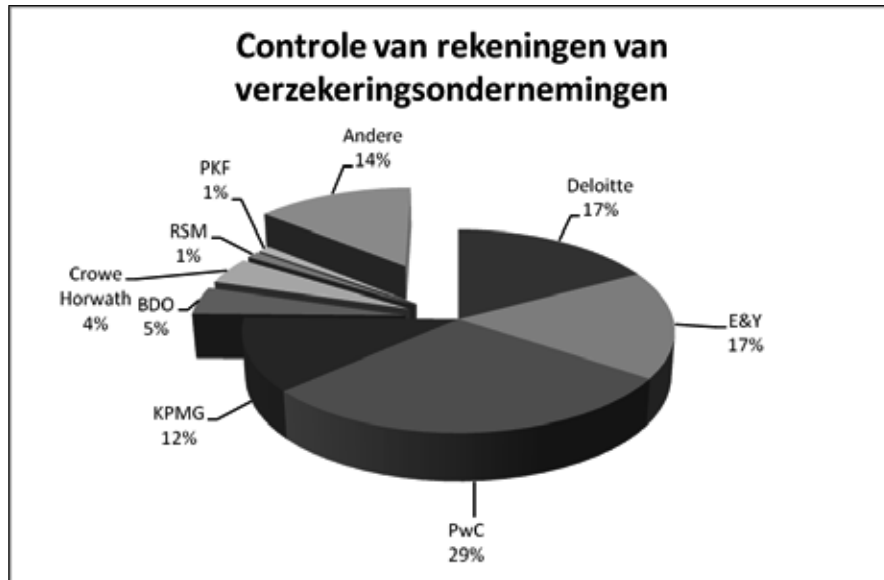
Hierbij valt ook op te merken dat slechts 3 kredietinstellingen worden gecontroleerd door een college van commissarissen, telkens door een college van 2 revisoren (twee revisoren-vennootschappen, elk vertegenwoordigd door één (in twee van de drie gevallen) of twee (in één van de drie gevallen) bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen) die behoren tot de "Big four", dat er 4 worden gecontroleerd door een

kantoor vertegenwoordigd door twee personen, dat er 36 vennootschappen worden gecontroleerd door een kantoor vertegenwoordigd door één bedrijfsrevisor – natuurlijke persoon en dat er 4 worden gecontroleerd door een bedrijfsrevisor als natuurlijke persoon aangesteld *intuitu personae* (ongeacht of die al dan niet behoort tot een grotere structuur).

C. Jaarrekeningcontrole bij Belgische verzekeringsondernemingen

Van de verzekeringsondernemingen wordt slechts een kwart niet door één van de vier grote internationale auditkantoren gecontroleerd. Voor de 75 % overige mandaten die aan de vier

“Big four” worden toevertrouwd, ziet men geen echt sterke concentratie bij één van die vier. De structuur met het grootste aandeel is Price-waterhouseCoopers met 29 % van de mandaten. Grafisch kunnen de resultaten als volgt worden voorgesteld :



Vergeleken bij de sector van de kredietinstellingen blijkt de jaarrekeningcontrole bij verzekeringsondernemingen verdeeld over een veel groter aantal auditkantoren die behoren tot internationale structuren aangesloten bij het "Forum of firms": naast de 4 grote auditkantoren (de "Big four") zijn 4 andere internationale structuren aangesloten bij het "Forum of firms" belast met controleopdrachten in deze bedrijfssector. In aantal vennootschappen stemt dit overeen met 11% van de Belgische verzekeringsondernemingen.

Ook het aandeel van de "overige" auditkantoren is groter dan in de sector van de kredietinstellingen en stemt qua aantal verzekeringsondernemingen overeen met 14% van de ondernemingen uit die sector.

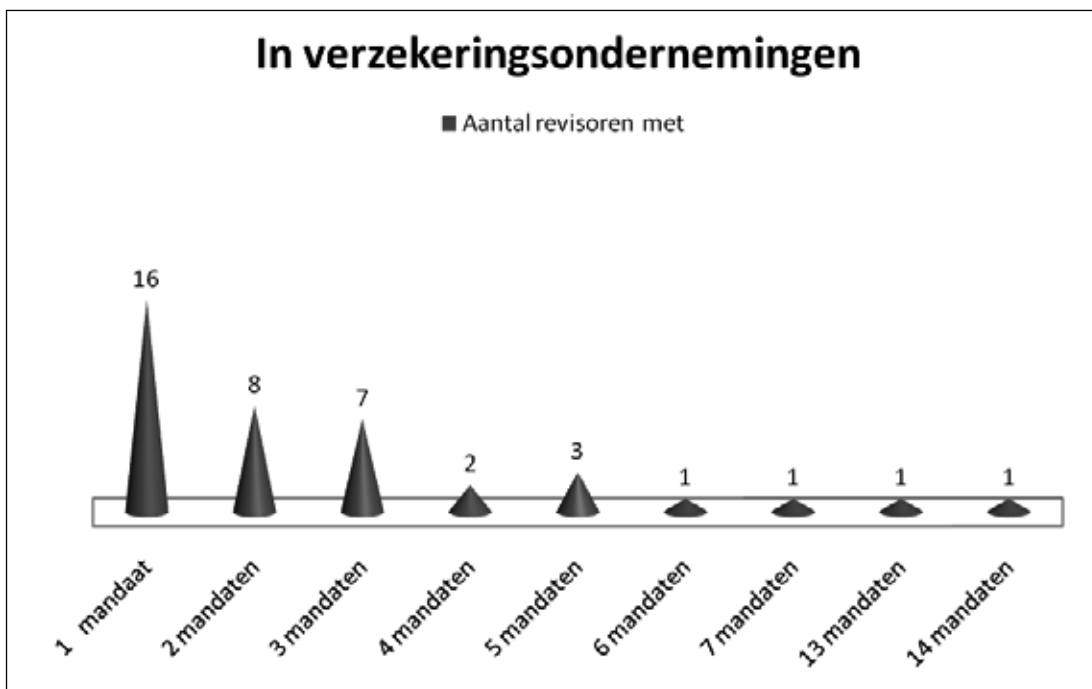
Daarnaast geeft het onderzoek van het aantal bedrijfsrevisoren binnen één zelfde structuur belast met controleopdrachten bij verzekeringsondernemingen, het volgende resultaat :



Zoals blijkt is de marktconcentratie (in aantal mandaten per revisor) het sterkst in de sector van de verzekeringsondernemingen. Bij PwC is dat bijzonder frappant, met 6 bedrijfsrevisoren die in deze bedrijfssector 33 mandaten waarnemen.

Ook hier kan de techniciteit en het bijzonder specifieke karakter van bepaalde controles in die bedrijfssector bij sommige kantoren/revisoren leiden tot specialisatie in dit soort controleopdrachten.

Hierbij valt niettemin op te merken dat de verschillen relevant kunnen zijn: ook al hebben de meeste revisoren slechts één mandaat in deze vennootschapscategorie (in 16 gevallen), toch zijn er met zelfs 14 controleopdrachten in deze vennootschapscategorie. De revisor met 14 mandaten en die met 13 mandaten behoren tot de "Big four" (verdeeld over twee van die "Big four"). De bedrijfsrevisoren in de categorie "overige" staan in voor maximum 3 mandaten voor de wettelijke controle van jaarrekeningen in deze bedrijfssector.



Andermaal wordt erop gewezen dat het aantal mandaten op zich niet *per se* relevant is, omdat sommige mandaten complexer zijn dan andere. In dit verband kan een analyse op basis van de honoraria die de externe auditor factureert, interessant zijn.

Hierbij valt ook op te merken dat slechts 2 verzekeringsondernemingen worden gecontroleerd door een college van commissarissen, telkens door een college van 2 revisoren (in het ene geval een college bestaande uit één revisorenvennootschap (die behoort tot de "Big four" en vertegenwoordigd wordt door één bedrijfsrevisor – natuurlijke persoon) en één revisor – natuurlijke persoon die behoort tot een kleine nationale structuur en benoemd is voor een mandaat *intuitu personae*; in het andere geval een college bestaande uit 2 revisoren natuurlij-

ke personen benoemd voor een mandaat *intuitu personae*).

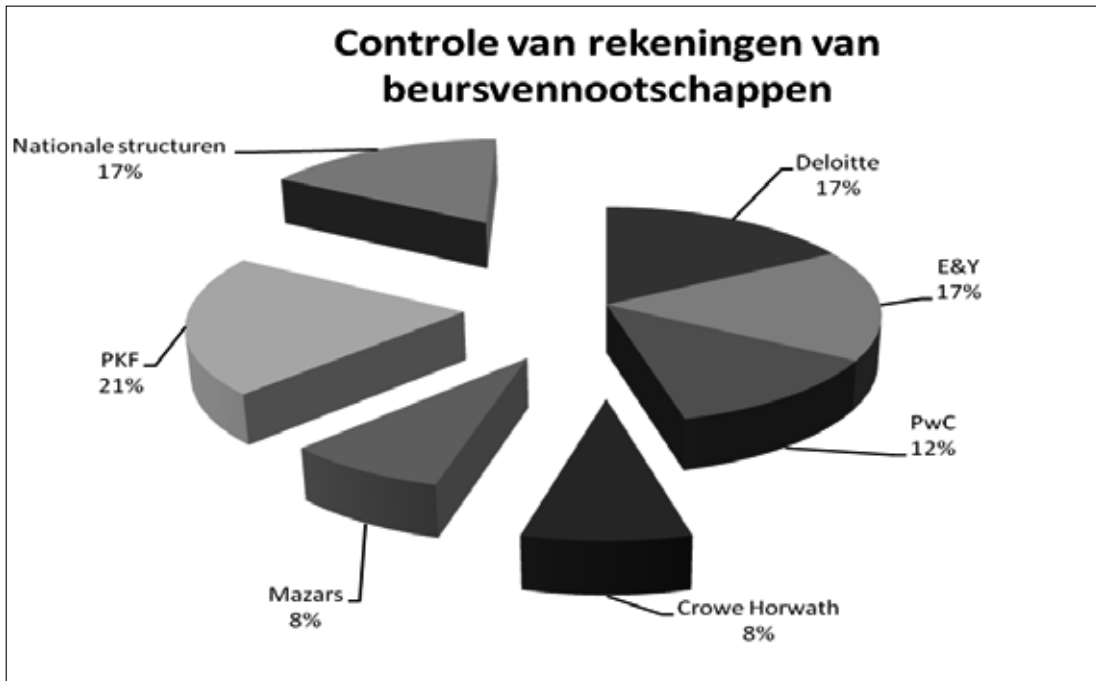
De overige verzekeringsondernemingen worden in de overgrote meerderheid van de gevallen gecontroleerd door een auditkantoor vertegenwoordigd door één bedrijfsrevisor – natuurlijke persoon (62 verzekeringsondernemingen). Tenslotte worden 19 verzekeringsondernemingen gecontroleerd door een auditkantoor vertegenwoordigd door twee bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen en 12 verzekeringsondernemingen gecontroleerd door een bedrijfsrevisor als natuurlijke persoon aangesteld *intuitu personae* (ongeacht of die al dan niet behoort tot een grotere structuur).

D. Jaarrekeningcontrole bij Belgische beursvennootschappen

De sector van de beursvennootschappen is één van de sectoren behorend tot de organisaties van openbaar belang (in de betekenis van de studie) met een geringere concentratie. Uitgaande van het criterium "aantal vennootschappen" stelt men vast dat 46 % van de beursvennootschappen wordt gecontroleerd door de "Big four". Die 46 % controlemandaten bij beursvennootschappen zijn verdeeld over drie van de vier

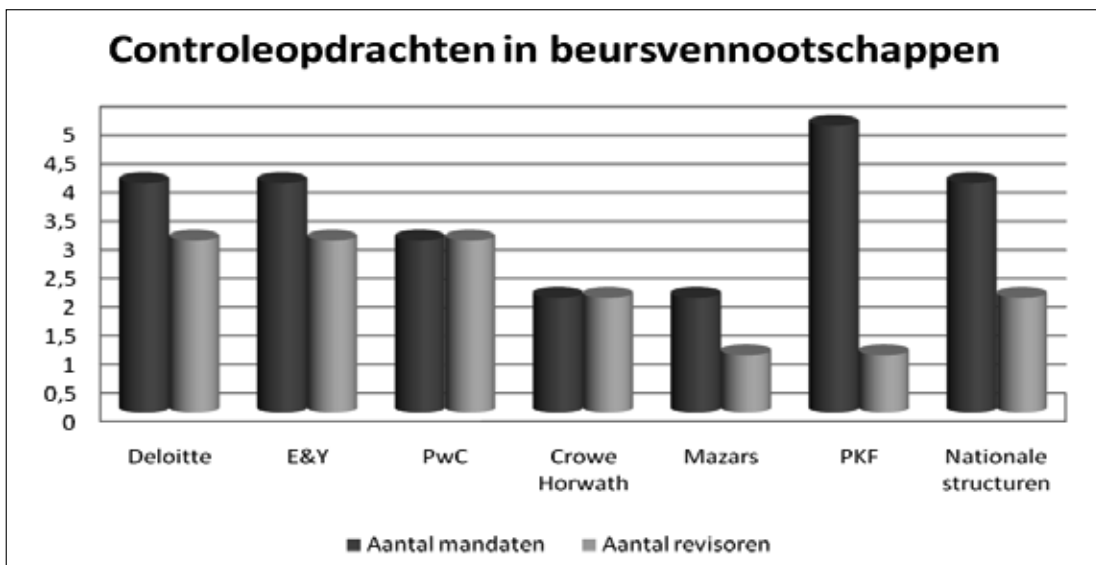
"Big four". 37 % van de beursvennootschappen worden dan weer gecontroleerd door auditkantoren die behoren tot internationale structuren aangesloten bij het "Forum of firms" (buiten de "Big four"). Eén van die auditkantoren alleen al bezit 21 % van de controlemandaten bij beursvennootschappen. De overige 17 % zijn beursvennootschappen gecontroleerd door andere auditkantoren die tot strikt nationale structuren behoren.

Grafisch kunnen de resultaten als volgt worden voorgesteld:



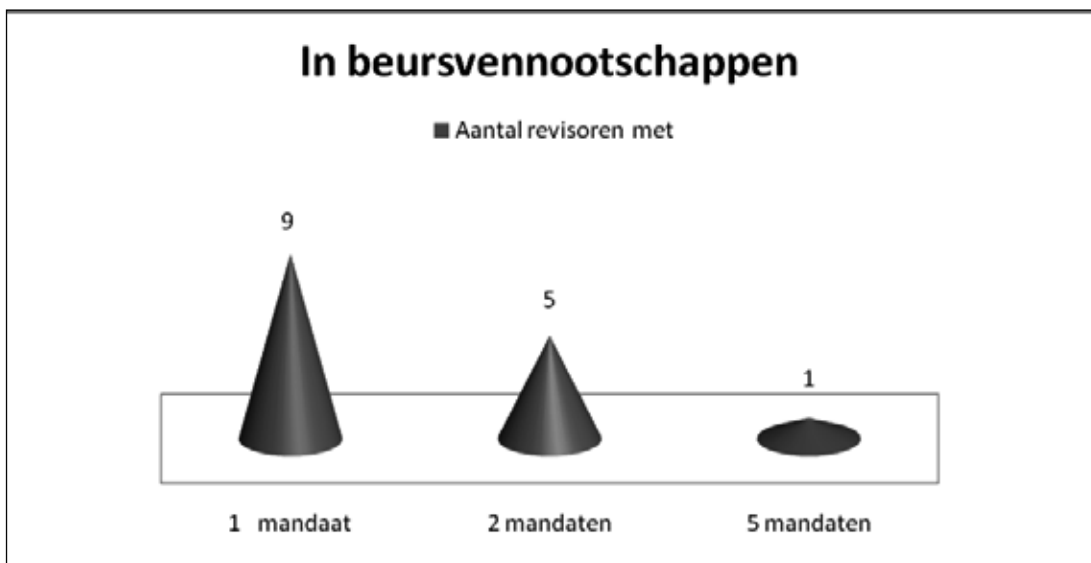
Daarnaast geeft het onderzoek van het aantal bedrijfsrevisoren binnen één zelfde structuur

belast met controleopdrachten bij beursvennootschappen, het volgende resultaat :



Opvallend is de geringe concentratiegraad qua aantal mandaten per bedrijfsrevisor voor de meeste auditkantoren en in het bijzonder voor de controlemandaten waargenomen door de "Big four". Daartegenover staat de bijzonder hoge concentratiegraad qua aantal mandaten per bedrijfsrevisor bij het auditkantoor PKF, en in mindere mate bij het auditkantoor Mazars alsook de groep controlemandaten toevertrouwd aan strikt nationale structuren.

Er zijn niettemin belangrijke verschillen: ook al hebben de meeste revisoren slechts één mandaat in deze vennootschapscategorie (in 9 gevallen), toch zijn er met 2 controleopdrachten in deze vennootschapscategorie (in 5 gevallen), zelfs met 5 mandaten (in één geval). De revisor met 5 mandaten in deze sector maakt deel uit van een auditkantoor waarvan de internationale structuur behoort tot het "Forum of firms" maar geen lid is van de "Big four".



Ook hier wordt erop gewezen dat het aantal mandaten op zich niet *per se* relevant is, omdat sommige mandaten complexer zijn dan andere. In dit verband kan een analyse op basis van de honoraria die de externe auditor factureert, interessant zijn.

Voorts valt ook op te merken dat slechts één beursvennootschap wordt gecontroleerd door een college van commissarissen, bestaande uit een college van 2 revisoren, met één auditkantoor (dat behoort tot de "Big four" en vertegenwoordigd wordt door één bedrijfsrevisor – natuurlijke persoon) en één revisor – natuurlijke persoon die behoort tot een kleine nationale

structuur en benoemd is voor een mandaat *intuitu personae*.

De overige beursvennootschappen worden in de overgrote meerderheid van de gevallen gecontroleerd door een auditkantoor vertegenwoordigd door één bedrijfsrevisor – natuurlijke persoon (14 beursvennootschappen). Geen enkele beursvennootschap wordt gecontroleerd door een auditkantoor, vertegenwoordigd door twee bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen. Tenslotte worden de laatste 8 beursvennootschappen gecontroleerd door een bedrijfsrevisor als natuurlijke persoon aangesteld *intuitu personae* (ongeacht of die al dan niet behoort tot een grotere structuur).

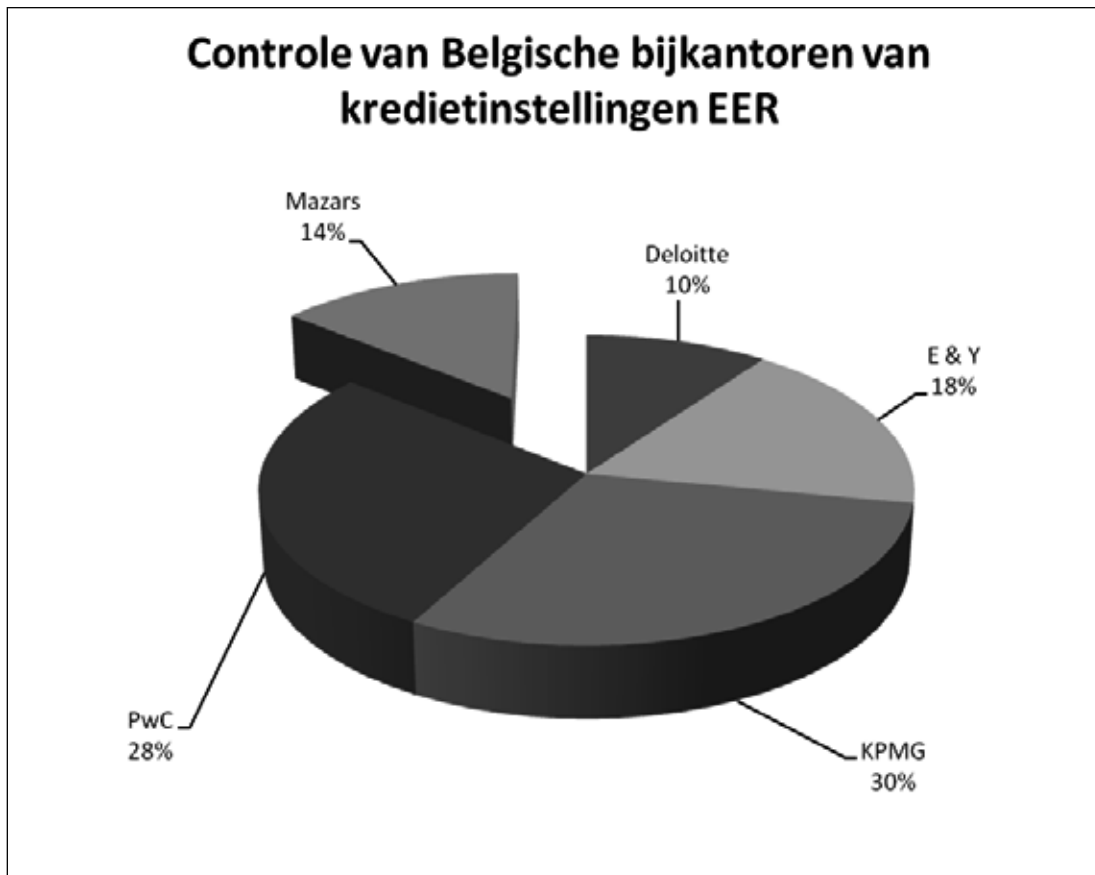
E. Belgische bijkantoren van kredietinstellingen EER

Typisch voor deze laatste vennootschapscategorie is dat zij de kredietinstellingen groepeeren die onder het recht vallen van een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte met een in België geregistreerd bijkantoor.

Van de bijkantoren van kredietinstellingen EER worden er slechts 14 % niet door één van de vier grote internationale auditkantoren gecontroleerd. De 86 % mandaten toevertrouwd aan de "Big four" zijn verdeeld over de vier grote

structuren met een internationale bedrijvigheid, waarbij de uitsplitsing schommelt tussen 10 % en 30 %. De vijfde speler in de sector jaarrekeningcontrole bij bijkantoren van kredietinstellingen EER is het auditkantoor Mazars met 14 % van de mandaten (aangesloten bij het "Forum of firms").

Grafisch kunnen de resultaten als volgt worden voorgesteld:

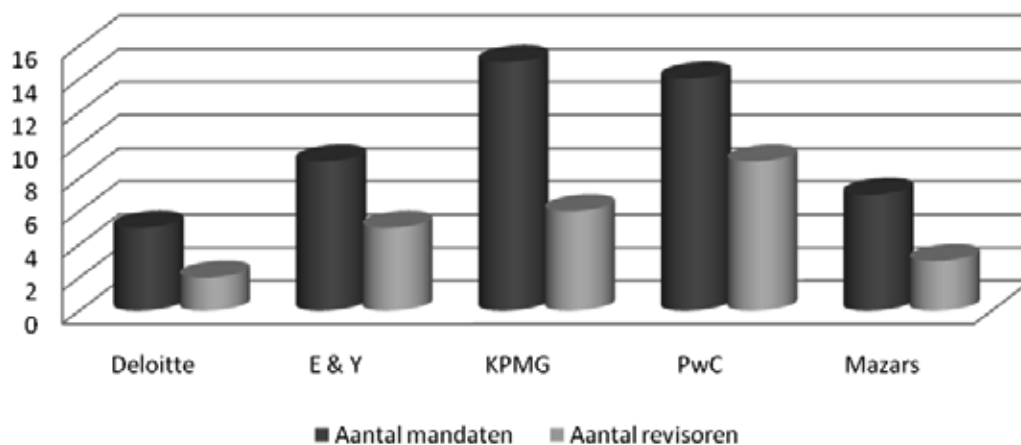


Gelet op het principe van de verantwoordelijkheid van de groepsauditor zoals vastgelegd in artikel 27 van de auditrichtlijn hoeft het niet te verbazen - zonder evenwel dit pertinent karakter van de maatregel vervat in de auditrichtlijn in vraag te stellen - dat de Belgische bijkantoren van kredietinstellingen die onder het recht vallen van een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte gecontroleerd worden door

nationale vertegenwoordigers van internationale structuren.

Daarnaast geeft het onderzoek van het aantal bedrijfsrevisoren binnen één zelfde structuur belast met controleopdrachten bij Belgische bijkantoren van kredietinstellingen die onder het recht vallen van een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte, het volgende resultaat :

Controleopdrachten in Belgische bijkantoren van kredietinstellingen EER

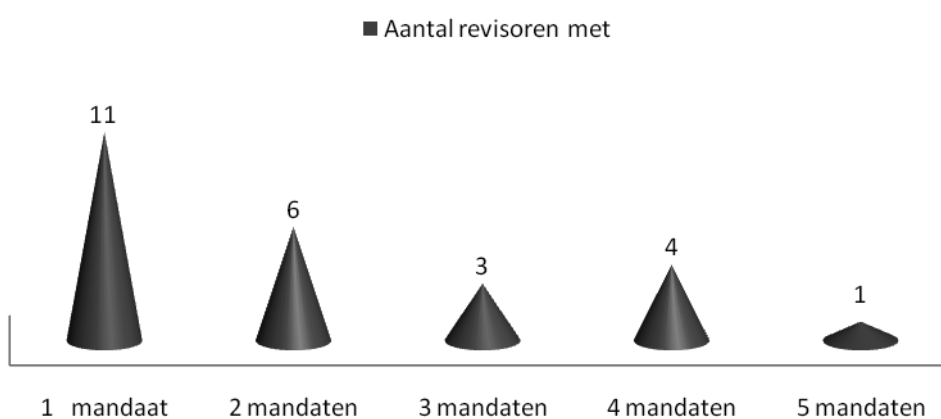


Opvallend is de vrij hoge concentratiegraad qua aantal mandaten per bedrijfsrevisor voor de 5 auditkantoren die controlemandaten waarnemen bij Belgische bijkantoren van kredietinstellingen die onder het recht vallen van een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte.

Er zijn niettemin belangrijke verschillen: ook al hebben de meeste revisoren slechts één of

twee mandaten in deze vennootschapscategorie (in respectievelijk 11 en 6 gevallen), toch zijn er revisoren met 3 controleopdrachten in deze vennootschapscategorie (in 3 gevallen), zelfs met 4 mandaten (in 4 gevallen) of 5 mandaten (in één geval). De revisoren met 4 of 5 mandaten in deze sector behoren tot 4 van de 5 auditkantoren actief in deze bedrijfssector.

In de Belgische bijkantoren van kredietinstellingen EER



Andermaal wordt erop gewezen dat het aantal mandaten op zich niet *per se* relevant is, omdat sommige mandaten complexer zijn dan andere. In dit verband kan een analyse op basis van de honoraria die de externe auditor factureert, interessant zijn.

Voorts valt nog op te merken dat geen enkel Belgisch bijkantoor van kredietinstellingen die onder het recht vallen van een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte wordt gecontroleerd door een college van commissarissen.

Belgische bijkantoren van kredietinstellingen die onder het recht vallen van een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte worden in de overgrote meerderheid van de gevallen gecontroleerd door een auditkantoor vertegenwoordigd door één bedrijfsrevisor – natuurlijke persoon (in 47 gevallen).

De 3 overige Belgische bijkantoren van kredietinstellingen die onder het recht vallen van een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte worden gecontroleerd door een auditkantoor vertegenwoordigd door twee bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen.

Bijgevolg wordt geen enkel Belgisch bijkantoor van kredietinstellingen die onder het recht vallen van een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte gecontroleerd door een bedrijfsrevisor als natuurlijke persoon aangesteld *intuitu personae* (ongeacht of die al dan niet behoort tot een grotere structuur).

*
* *

Een andere invalshoek bij de analyse van de informatie ingezameld in het kader van deze studie van de Hoge Raad, is met betrekking tot de jaarrekeningcontrole bij ondernemingen die als “organisatie van openbaar belang” worden bestempeld, uit te zoeken in hoever de aanpak

van auditkantoren, enerzijds, en bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen, anderzijds, veeleer gespecialiseerd is of niet.

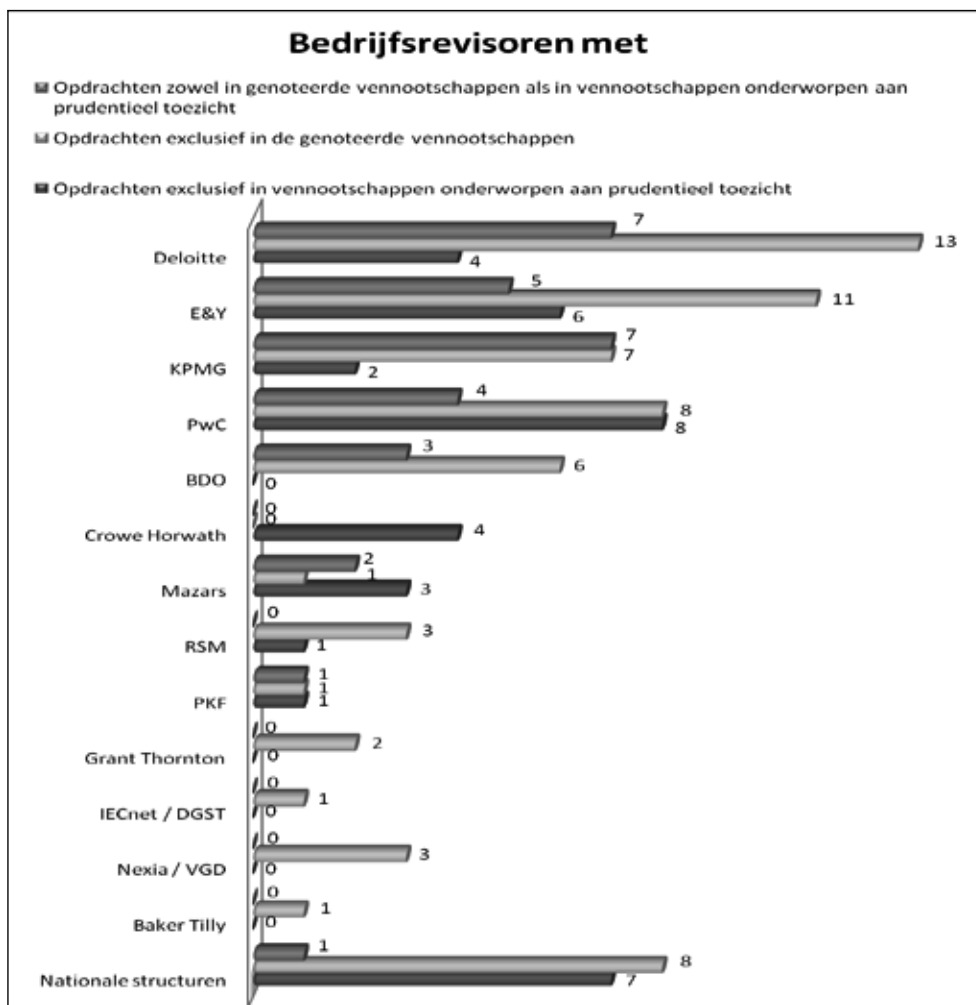
In bijlage 2 bij deze studie worden de bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) opgelijst die de jaarrekening controleren van ondernemingen die binnen het bestek van de studie van de Hoge Raad vallen, met vermelding van het aantal waargenomen mandaten in welke ondernemingscategorie(ën).

Het totaal aantal mandaten per categorie in bijlage 2 stemt niet systematisch overeen met de totale aantallen in bijlage 1. Dat heeft te maken met het feit dat ingeval colleges van commissarissen bestaan of ingeval een controlemandaat door een revisorenvennootschap is toevertrouwd aan twee vertegenwoordigers, bij de berekening van het aantal mandaten per bedrijfsrevisor (natuurlijke persoon) beide mandaten in aanmerking worden genomen voor elke bedrijfsrevisor. De totalen kunnen wel met elkaar worden verrekend. Zo bij voorbeeld geven de 153 beursgenoteerde vennootschappen een totaal van 176, omdat er 7 vennootschappen zijn met een college van commissarissen en 16 vennootschappen waarin de revisorenvennootschap twee vaste vertegenwoordigers heeft aangesteld.

Voorts werd het profiel van de bedrijfsrevisoren per auditkantoor uitgesplitst in drie categorieën:

- Aantal bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een opdracht in zowel beursgenoteerde vennootschappen als vennootschappen onder prudentieel toezicht;
- Aantal bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een opdracht uitsluitend in beursgenoteerde vennootschappen;
- Aantal bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een opdracht uitsluitend in vennootschappen onder prudentieel toezicht.

Grafisch kunnen de resultaten als volgt worden voorgesteld:



Algemeen genomen kan men stellen dat – ongeacht het auditkantoor - bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) in minderheid een opdracht waarnemen in zowel beursgenoteerde vennootschappen als vennootschappen onder prudentieel toezicht.

Een grote meerderheid van bedrijfsrevisoren heeft inderdaad een mandaat voor de controle van de jaarrekening in hetzij beursgenoteerde vennootschappen, hetzij vennootschappen onder prudentieel toezicht.

Meer bepaald met betrekking tot de controleopdrachten bij beursgenoteerde vennootschappen is er verhoudingsgewijs een geringere concentratie van het aantal bedrijfsrevisoren met dergelijke mandaten. Voor alle duidelijkheid, 56 bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) hebben één controleopdracht in beursgenoteerde vennootschappen en 21 bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) hebben er 2 in deze ondernemingsgroep.

Daarnaast zijn er twee auditkantoren (BDO en RSM) waar geen enkele bedrijfsrevisor tegelij-

kertijd belast is met een controleopdracht bij een beursgenoteerde vennootschap en een vennootschap onder prudentieel toezicht.

Een extrapolatie van deze resultaten naar de auditkantoren leert dat de structuren in grote meerderheid bedrijvig zijn op de markt van de jaarrekeningcontrole bij zowel beursgenoteerde vennootschappen als vennootschappen onder prudentieel toezicht.

Vier auditkantoren zijn echter enkel actief in het segment jaarrekeningcontrole bij beursgenoteerde vennootschappen (de nationale structuur van de volgende internationale netwerken: Grant Thornton, IECnet, Nexia et Baker Tilly) en één auditkantoor is enkel actief in het segment jaarrekeningcontrole bij vennootschappen onder prudentieel toezicht (de nationale structuur van het internationale netwerk Crowe Horwath).

Een laatste vaststelling is dat strikt nationale structuren opdrachten waarnemen in zowel beursgenoteerde vennootschappen als vennootschappen onder prudentieel toezicht.

Bijlage 1

Gedetailleerde resultaten van de studie

	Categorieën van vennootschappen uit de empirische studie	aant	Collg	1 Com	1 Com	IP	Deltt	E&Y	KPMG	PwC	BDO	PKF	C H	RSM	Mzrs	
				2 vert	1 vert											
(1)	Genoteerde vennootschappen	153	7	15	124	7	39	24	19	20	16	4		4	8	
(2)	Kredietinstellingen naar Belgisch recht	47	3	4	36	4	12	18	11	4	1	1	2		0	
(3)	Beursvennootschappen naar Belgisch recht	23	1		14	8	4	4		3		5	2		2	
(4)	Beheersvennootschappen van ICB's naar Belgisch recht	7		2	5		2	3	1	1						
(5)	Vereffeninginstellingen en hiermee gelijkgestelde instell.	2		1	1					2						
(6)	Bijkantoren van kredietinstellingen EER	50		3	47		5	9	15	14					7	
	Bijkantoren van beursvennootschappen EER	2														
	Bijkantoren van beheersvennootschappen van ICB's EER	3														
(7)	Bijkantoren van kredietinstellingen buiten EER	9		1	8		3		4	2						
	Bijkantoren van beursvennootschappen buiten EER															
	Bijkantoren van beheersvenn. van ICB's buiten EER															
(8)	Belgische financiële holdings	6	1	3	2		3	2	1	1						
(9)	Gemengde financiële holdings naar Belgisch recht	3			3		2			1						
(10)	Verzekeringsondernemingen naar Belgisch recht	95	2	19	62	12	16	15	11	27	4	1	4	1	4	
(11)	Herverzekeringsondernemingen naar Belgisch recht	1			1			1								
(12)	Bijkantoren van verzekeringsondernemingen buiten EER															
	Bijkantoren van herverzekeringsondernemingen buiten EER															
(13)	Verzekeringsond. die tot een verzekeringsgroep behoren															
(14)	Herverzekeringsond. die tot een herverzekeringogr. behoren															
TOTAAL		401	14	48	303	31	86	76	62	75	21	11	8	5	21	
											299			66		
														365		

Deltt	Deloitte
E&Y	Ernst & Young
KPMG	KPMG
PwC	PricewaterhouseCoopers
BDO	BDO
PKF	PKF
C H	Crowe Horwath / Callens, Pirenne, Theunissen & C°
RSM	RSM
Mzrs	Mazars

Categorieën van vennootschappen uit de empirische studie		GT	IEC	Nexia	B T	FCG	Hault	Desc	D R	BST	FPS
(1)	Genoteerde vennootschappen	2	1	2	1	9	1	1	1	2	1
(2)	Kredietinstellingen naar Belgisch recht										
(3)	Beursvennootschappen naar Belgisch recht									2	
(4)	Beheersvennootschappen van ICB's naar Belgisch recht										
(5)	Vereffeningsinstellingen en hiermee gelijkgestelde instell.										
(6)	Bijkantoren van kredietinstellingen EER										
	Bijkantoren van beursvennootschappen EER										
	Bijkantoren van beheersvennootschappen van ICB's EER										
(7)	Bijkantoren van kredietinstellingen buiten EER										
	Bijkantoren van beursvennootschappen buiten EER										
	Bijkantoren van beheersvenn. van ICB's buiten EER										
(8)	Belgische financiële holdings										
(9)	Gemengde financiële holdings naar Belgisch recht										
(10)	Verzekeringsondernemingen naar Belgisch recht										
(11)	Herverzekeringsondernemingen naar Belgisch recht										
(12)	Bijkantoren van verzekeringsondernemingen buiten EER										
	Bijkantoren van herverzekeringsondernemingen buiten EER										
(13)	Verzekeringsond. die tot een verzekeringsgroep behoren										
(14)	Herverzekeringsond. die tot een herverzekeringsgroep behoren										
TOTAAL		2	1	2	1	9	1	1	1	4	1
		6				17					
		23									

GT	Grant Thornton, Lippens & Rabaey
IEC	IEC / DGST
Nexia	Nexia / VGD
B T	Baker Tilly JWB
FCG	FCG-audit / Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & C°
Hault	Hault & C°
Desc	Deschamps, Godefroid, Verset & C°
D R	De Roover & C°
BST	B.S.T.
FPS	Fondu, Pyl, Stassin & C°

Categorieën van vennootschappen uit de empirische studie		JJD	DH	BB	FD	EM	JP	JLP	PV1	PV2
(1)	Genoteerde vennootschappen	1	1							
(2)	Kredietinstellingen naar Belgisch recht							1		
(3)	Beursvennootschappen naar Belgisch recht							2		
(4)	Beheersvennootschappen van ICB's naar Belgisch recht									
(5)	Vereffeninginstellingen en hiermee gelijkgestelde instell.									
(6)	Bijkantoren van kredietinstellingen EER									
	Bijkantoren van beursvennootschappen EER									
	Bijkantoren van beheersvennootschappen van ICB's EER									
(7)	Bijkantoren van kredietinstellingen buiten EER									
	Bijkantoren van beursvennootschappen buiten EER									
	Bijkantoren van beheersvenn. van ICB's buiten EER									
(8)	Belgische financiële holdings									
(9)	Gemengde financiële holdings naar Belgisch recht									
(10)	Verzekeringsondernemingen naar Belgisch recht			2	1	1	1	3	3	2
(11)	Herverzekeringsondernemingen naar Belgisch recht									
(12)	Bijkantoren van verzekeringsondernemingen buiten EER									
	Bijkantoren van herverzekeringsondernemingen buiten EER									
(13)	Verzekeringsond. die tot een verzekeringsgroep behoren									
(14)	Herverzekeringsond. die tot een herverzekeringgr. behoren									
TOTAAL		1	1	2	1	1	1	6	3	2
		18								

JJD Jean-Jacques Dedouit
 DH Dominique Hermans
 BB Bernard Bigonville
 FD Frédéric Daerden
 EM Eric Mathay
 JP José Poulain
 JLP Jean-Louis Prignon
 PV1 Peter Vandewalle
 PV2 Piet Vermeeren

(1) Ondernemingen naar Belgisch recht genoteerd op Euronext Brussel

	Naam	Boekjaar	Bedrijfsrevisor	vertegenwoordigd door
1	4Energy Invest	31/12/2009	VGD Bedrijfsrevisoren	Lelie
2	AB Inbev	31/12/2009	KPMG Bedrijfsrevisoren	Briers
3	Ablynx	31/12/2009	PwC Bedrijfsrevisoren	Vander Stichele
4	Accentis	31/12/2009	BDO Bedrijfsrevisoren	De Brabander
5	Aedifica	30/06/2010	Smets Dirk	-
6	Ageas SA/NV (Fortis SA)	31/12/2009	KPMG Bedrijfsrevisoren	Macq & Lange
7	Agfa-Gevaert	31/12/2009	KPMG Bedrijfsrevisoren	Helsen
8	Alfacam Group	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Cleymans
9	Immo - Antares	11/10/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Vanderbeek
10	Arseus	31/12/2009	PwC Bedrijfsrevisoren	Opsomer & Adams
11	Ascencio	30/09/2009	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Neckebroeck
			Ernst & Young Réviseurs d'entreprises	Pire
12	Atenor Group	31/12/2009	Goossens Goossart Joos	Gossart
13	Auderghem PL	31/12/2009	Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & C°	Cludts
14	Auximines	31/12/2009	Mazars & Guerard	Doyen
15	Ackermans en van Haaren	31/12/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Rottiers & Wymeersch
16	Banimmo	31/12/2009	PwC Réviseurs d'entreprises	Vermoesen & Doumen
			Dedouit Jean-Jacques	-
17	Barco	31/12/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Cornelis & De Luyck
18	Immo-Basilix	12/09/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Vanderbeek
19	Immo-Beaulieu	16/06/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Vanderbeek
20	Befimmo	30/09/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Verhaegen & Kesselaers
21	Bekaert	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Verstraeten
22	Belgacom	31/12/2009	Ernst & Young Réviseurs d'entreprises	Van Dooren
23	Belreca	31/12/2009	Clybouw Réviseurs d'entreprises	Clybouw
24	Beluga	31/12/2009	RSM Bedrijfsrevisoren	Kindt
25	Biotech	12/31/2019	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Romont
26	BNB	31/12/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Van Steenvoort
27	Brederode	31/12/2009	Mazars & Guerard	Doyen
28	Campine	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Van Coppenolle
29	CFE	31/12/2009	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Neckebroeck
30	Chaussée de La Hulpe	31/12/2009	PwC Bedrijfsrevisoren	Walgrave
31	Cie du Bois Sauvage	31/12/2009	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Denayer & Nys
32	Cie financière de Neufcour	31/12/2009	Hault & Cie Réviseurs d'entreprises	Hault
33	Cimescaut	31/12/2009	Mazars Bedrijfsrevisoren	Nuttens
34	CMB	31/12/2009	KPMG bedrijfsrevisoren	Helsen
			Helga Platteau Bedrijfsrevisor	Platteau
35	CNP	31/12/2009	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Nys
36	Cofinimmo	31/12/2009	Deloitte Réviseurs d'entreprises	De Keulenaer
37	Immo Colonel Bourg	31/12/2009	PwC Bedrijfsrevisoren	Walgrave
38	Colruyt	31/03/2012	KPMG Bedrijfsrevisoren	Helsen
39	Connect Group	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Vanhees
40	Deceuninck	31/12/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Van Hoecke
41	Deficom Group	31/12/2009	Deschamps, Godefroid, Verset C°	Verset
42	Delhaize Group	31/12/2009	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Maeyaert
43	Devgen	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Vanhees & Desmet
44	Dexia	31/12/2009	Deloitte Réviseurs d'entreprises	De Meulemeester & Verhaegen
45	Diegem Kennedy	30/06/2010	KPMG bedrijfsrevisoren	Berger
46	D'Ieteren	31/12/2009	BDO, Delvaux, Fronville, Servais & Associés	Delvaux & Servais
47	Immobilière Distri-Land	31/12/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Vanderbeek
48	Duvel Moortgat	31/12/2009	De Roover Bedrijfsrevisoren	Schouteet
49	Econocom Group	31/12/2009	PwC Réviseurs d'entreprises	Steenwinckel

50	Elia System Operator	31/12/2009	KPMG Bedrijfsrevisoren Ernst & Young Réviseurs d'entreprises	Palm Vandernoot
51	EPIQ	31/12/2009	BDO Atrio Bedrijfsrevisoren	Claes
52	EURONAV	31/12/2009	KPMG bedrijfsrevisoren Helga Platteau Bedrijfsrevisor	Helsen Platteau
53	EVS Broadcast Equipment	31/12/2009	BDO Atrio Réviseurs d'entreprises	Fank
54	Exmar	31/12/2009	KPMG Bedrijfsrevisoren Helga Platteau Bedrijfsrevisor	Cosijns Platteau
55	Financière de Tubize	31/12/2009	Goossens, Gossart, Joos Rév. d'entreprises	Gossart
56	Finest	11/12/2009	PwC Bedrijfsrevisoren	Walgrave
57	Floridienne	31/12/2009	Mazars Réviseurs d'entreprises	Gossart
58	Fluxys	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Kesselaers
59	Fountain	31/12/2009	BST Réviseurs d'entreprises	Tytgat
60	Galapagos Genomics	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Vanhees
61	GBL	31/12/2009	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Nys
62	Genk Logistics	11/30/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Vanderbeek
63	GIMV	31/03/2012	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Braes
64	Hamon & Cie	31/12/2009	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Boxus
65	Hansen Transmissions International	31/03/2012	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Braes
66	Hanzevast CS I	31/12/2009	BDO Bedrijfsrevisoren	Claes
67	Henex	31/12/2009	Denayer Michel	-
68	Home Invest Belgium	31/12/2009	Clybouw André	-
69	Horizon Certificat	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Verhaegen
70	IBA	31/12/2009	Ernst & Young Réviseurs d'entreprises	Blockx
71	IBT	31/12/2009	Clybouw Réviseurs d'entreprises	Clybouw
72	Immo Moury	31/12/2009	Servais Jean-Louis	-
73	Immobel	31/12/2009	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Bonnefoy
74	Intervest Offices	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Neckebroeck
75	Intervest Retail	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Neckebroeck
76	IRIS Group	31/12/2009	Ernst & Young Réviseurs d'entreprises	Golenvaux
77	Jensen Group	31/12/2009	PwC Bedrijfsrevisoren	Vander Stichele
78	KBC Ancora	30/06/2010	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
79	KBC Groep	31/12/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Romont & Vanderbeek
80	Keyware Technologies	31/12/2009	BDO Atrio Bedrijfsrevisoren	De Brabander
81	Kinopolis Group	31/12/2009	KPMG Bedrijfsrevisoren	Brabants
82	Kortrijk Shopping	31/12/2009	Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & C°	Cludts
83	Leasinvest Real Estate	31/12/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Weymeersch
84	Lotus Bakeries	31/12/2009	PwC Bedrijfsrevisoren	Adams & Opsomer
85	Louvain La Neuve '76	31/12/2009	Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & C°	Cludts
86	Machelen	31/12/2009	Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & C°	Cludts
87	Machelen, Kuurne	31/12/2009	Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & C°	Cludts
88	Immo-Marcel Thiry	05/10/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Vanderbeek
89	Melexis	31/12/2009	BDO Bedrijfsrevisoren	Claes
90	Miko	31/12/2009	PwC Bedrijfsrevisoren	Lozie
91	Mobistar	31/12/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Van den Abeele
92	Montea	31/12/2009	KPMG bedrijfsrevisoren	Van Couter
93	Moury Construct	31/12/2009	Hermans Dominique	-
94	Movetis	31/12/2009	PwC Bedrijfsrevisoren	Vander Stichele
95	Nyrstar	31/12/2009	PwC Bedrijfsrevisoren	Van den Eynde
96	Omega Pharma	31/12/2009	PwC Bedrijfsrevisoren	Van Den Eynde
97	Oncomethylome Sciences	31/12/2009	BDO Bedrijfsrevisoren	Kegels
98	Option	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Van Steenberge
99	Parc Paradisio	31/03/2012	DGST Réviseurs d'entreprises	Gilson
100	PCB	31/12/2009	PwC Réviseurs d'entreprises	Peirce

101	Picanol	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Dehoorne & Dekeyser
102	Pinguinlutosa	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Dehoorne
103	Punch International	31/12/2009	BDO Atrio Bedrijfsrevisoren	De Brabander
104	Punch Telematix	31/12/2009	BDO Atrio Bedrijfsrevisoren	De Brabander
105	Quest for Growth	31/12/2009	KPMG Bedrijfsrevisoren	Berger
106	Realdolmen	31/03/2012	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Vanhees
107	Recticel	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Blomme & Dehoorne
108	Rentabiliweb Group	31/12/2009	RSM Bedrijfsrevisoren	Nobels
109	Resilux	31/12/2009	Baker Thilly JWB Bedrijfsrevisoren	Joos B.
110	Retail Estates	31/03/2012	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Neckebroeck
111	RHJ International	31/03/2012	KPMG Bedrijfsrevisoren	Van Roost
112	Rosier	31/12/2009	KPMG Bedrijfsrevisoren	Van Roost
113	Roularta Media Group	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Dekeyser
114	SABCA	31/12/2009	Xavier Doyen	-
115	SAPEC	31/12/2009	Mazars & Guerard Réviseurs d'entreprises	Doyen
116	Scheerders van Kerchove	31/12/2009	KPMG Bedrijfsrevisoren	Verrijssen
117	Serviceflats Invest	31/12/2009	PwC Réviseurs d'entreprises	Jeanquart
118	Sioen Industries	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Van Vlaenderen & Dehoorne
119	SIPEF	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Maeyaert
120	Sofina	31/12/2009	Servais Jean-Louis	-
121	Solvac	31/12/2009	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Denayer
122	Solvay	31/12/2009	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Denayer
123	Spadel	31/12/2009	PwC Réviseurs d'entreprises	Vermoesen
124	Spector Photo Group	31/12/2009	Grant Thornton, Lippens & Rabaey PKF Bedrijfsrevisoren	Lippens De Jonge
125	Ste Gudule Pl	31/12/2009	RSM Réviseurs d'entreprises	Dupont
126	SUCRAF	31/12/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Boons
127	Systemat	31/12/2009	Fondu, Pyl, Stassin et Cie	Lenoir
128	Telenet Group Holding	31/12/2009	KPMG Bedrijfsrevisoren	Briers
129	Ter Beke	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Van Vlaenderen
130	Tessengerlo Chemie	31/12/2009	KPMG Bedrijfsrevisoren	Ruysen
131	TEXAF	31/12/2009	PwC Réviseurs d'entreprises	Peirce
132	Thenergo	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Vanhees
133	Think-Media	31/12/2009	VGD Bedrijfsrevisoren	Moreels & Lindemans
134	Thrombogenics	31/12/2009	KPMG bedrijfsrevisoren	Lange
135	Tigenix	31/12/2009	BDO Bedrijfsrevisoren	Annick
136	Transics International	31/12/2009	BDO Atrio Bedrijfsrevisoren	Catry
137	UCB	31/12/2009	PwC Bedrijfsrevisoren	Gabriëls
138	Umicore	31/12/2009	PwC Bedrijfsrevisoren	Vander Stichele
139	Unibra	31/12/2009	BDO DFSA Réviseurs d'entreprises	Servais
140	United anodisers	31/12/2009	BDO Bedrijfsrevisoren	Van Brussel
141	Van de Velde	31/12/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	De Luyck
142	VGP	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Desmet
143	VPK Packaging Group	31/12/2009	Grant Thornton, Lippens & Rabaey	Rabaey
144	Warehouses Estates Belgium	30/09/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Maeyaert
145	Warehouses De Pauw	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Neckebroeck
146	Wereldhave Belgium	31/12/2009	PwC Réviseurs d'entreprises	Jeanquart
147	Westland 2004	31/12/2009	Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & C°	Cludts
148	Westland Shopping	31/12/2009	Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & C°	Cludts
149	Woluwé extension	31/12/2009	Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & C°	Cludts
150	Woluwé shopping	31/12/2009	Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & C°	Cludts
151	Zenitel	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Blomme
152	Immo - Zenobe Gramme	31/12/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Vanderbeek
153	Zetes Industries	31/12/2009	RSM Réviseurs d'entreprises	Dupont

(2) Kredietinstellingen naar Belgisch recht

	Naam Banken	Bedrijfsrevisor	vertegenwoordigd door
1	Axa Bank Europe	PwC Bedrijfsrevisoren	Attout & Joos
2	Banca Monte Paschi Belgio	KPMG Bedrijfsrevisoren	Macq
3	Bank J. Van Breda en C°	KPMG Bedrijfsrevisoren	Hesen
4	Banque Degroof	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
5	Banque de La Poste	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
6	Banque Delen & de Schaetzen (DDS)	E & Y Bedrijfsrevisoren	Vanderbeek
7	Banque Diamantaire Anversoise	E & Y Bedrijfsrevisoren	Vanderbeek
8	Banque Eni	E & Y Réviseurs d'entreprises	Hubin
9	Banque Transatlantique Belgium	E & Y Réviseurs d'entreprises	Hubin
10	Byblos Bank Europe	E & Y Réviseurs d'entreprises	Hubin
11	CBC Banque	E & Y Bedrijfsrevisoren	Vanderbeek
12	Citibank Belgium	KPMG Bedrijfsrevisoren	Van Couter
13	Delta Lloyd Bank	E & Y Bedrijfsrevisoren	Van Steenvoort
14	Deutsche Bank	KPMG Bedrijfsrevisoren	Berger
15	Dexia Banque Belgique	Deloitte Bedrijfsrevisoren	De Meulemeester & Verhaegen
16	Ethias Banque	E & Y Réviseurs d'entreprises	Hubin
17	Euroclear Bank	PwC Réviseurs d'entreprises	Peirce
18	Europabank	Deloitte Bedrijfsrevisoren	De Meulemeester
19	Fortis Banque	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Maeyaert & Verhaegen
		PwC Réviseurs d'entreprises	Jeanquart & Steenwinkel
20	Goffin Banque	Prignon Jean-Louis	-
21	ING Belgique	E & Y Bedrijfsrevisoren	Van Steenvoort
22	KBC Bank	E & Y Bedrijfsrevisoren	Weymeersch & Vanderbeek
23	Keytrade Bank	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
		Deloitte Réviseurs d'entreprises	De Meulemeester
24	Lombard Odier Darier Hentsch & Cie Belgique	PwC Bedrijfsrevisoren	Steenwinkel
25	Puilaetco Dewaay Private Bankers	E & Y Réviseurs d'entreprises	Hubin
26	Santander Benelux	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Maeyaert
27	Shizuoka Bank (Europe)	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Kesselaers
28	Société générale Private Banking	E & Y Bedrijfsrevisoren	Weymeersch
29	The Bank of New York Mellon SA	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
30	UBS Belgium	E & Y Bedrijfsrevisoren	Van Steenvoort
31	United Taiwan Bank	KPMG Bedrijfsrevisoren	Berger
32	Van Lanschot Bankiers België	E & Y Bedrijfsrevisoren	Van Steenvoort

Spaarbanken of spaarkassen			
1	Argenta Banque d'Epargne (ASPA)	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Kesselaers
2	Banque CPH	E & Y Bedrijfsrevisoren	Vermaelen
3	Centea	E & Y Bedrijfsrevisoren	Weymeersch
4	Centrale Kredietverlening (CKV)	Callens, Pirenne, Theunissen	Caris
5	Record Bank	E & Y Bedrijfsrevisoren	Weymeersch
6	Volksdepositokas Spaarkank (VDK)	E & Y Bedrijfsrevisoren	Vanderbeek

Kredietinstellingen behorend tot het net van het Beroepskrediet			
1	ABK	Deloitte Bedrijfsrevisoren	De Meulemeester & Vlaminckx
2	BKCP	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Dehogne
3	Crédit professionnel	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Dehogne
4	Onderling Beroepskrediet	Deloitte Bedrijfsrevisoren	De Meulemeester

Federatie van kredietinstellingen			
1	Banque Crédit agricole	Deloitte Bedrijfsrevisoren	De Meulemeester
		KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck

Publieke kredietinstellingen			
0	-		

Effectenbanken			
1	Dierickx, Leys & Cie	Callens Philippe	-
2	van de Put & C°	Clybouw André	-

Gemeentespaarkassen			
1	Caisse d'épargne de la ville de Tournai	Servais Jean-Louis	-

Instellingen voor elektronisch geld			
1	Hi-Media Porte Monnaie (HPME)	KPMG Bedrijfsrevisoren	Macq

(3) Beursvennootschappen naar Belgisch recht

	Naam	Bedrijfsrevisor	vertegenwoordigd door
1	Alena	Smets Dirk	-
2	Binck België	E&Y Réviseurs d'Entreprises	Weymeersch
3	BKCP Securities	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Dehogne
4	Bocklandt	Clybouw André	-
5	CapitalAtWork	E&Y Réviseurs d'Entreprises	Hubin
6	Delande et Cie	Prignon Jean-Louis	-
7	Dresdner, Van Moer, Courtens	Clybouw André	-
		Mazars Réviseur d'entreprises	de Harlez
8	Fastnest Belgium	E&Y Réviseurs d'Entreprises	Pire
9	Goldwasser Exchange & C°	Clybouw André	-
10	KBC Securities	E&Y Réviseurs d'Entreprises	Hubin
11	Lawaisse Beursvennootschap	Smets Dirk	-
12	Leleux Associated Brokers	Mazars Réviseur d'entreprises	de Harlez
13	Leo Stevens & Cie	Callens, Pirenne, Theunissen	Caris
14	Merit Capital	Deloitte Bedrijfsrevisoren	De Meulemeester
15	MTS Associated Markets	PwC Bedrijfsrevisoren	Joos
16	Petercam	PwC Bedrijfsrevisoren	Steenwinckel
17	Pire & Cie	Prignon Jean-Louis	-
18	RBC Dexia Investor Services Belgium	PwC Réviseurs d'entreprises	Attout
19	Trustinvest	Deloitte Bedrijfsrevisoren	De Meulemeester
20	Van Bauwel en C°	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Verhaegen
21	Van Glabbeek & C° Beursvennootschap	Callens, Pirenne, Theunissen	Callens Philip
22	Van Goolen & C°	Clybouw André	-
23	Weghsteen & Driège	Clybouw André	-

(4) Beheersvennootschappen van ICB's naar Belgisch recht

	Naam	Bedrijfsrevisor	vertegenwoordigd door
1	BNP Paribas Investment Partners Belgium	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Maeyaert & Vrolix
2	Capfi Delen Asset Management	E & Y Bedrijfsrevisoren	Vanderbeek
3	Dexia Asset Management Belgium	Deloitte Bedrijfsrevisoren	De Meulemeester & Dewael
4	Degroof Fund Management Company	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
5	ING Investment Management Belgium	E & Y Bedrijfsrevisoren	Weymeersch
6	KBC Asset Management	E & Y Bedrijfsrevisoren	Van Steenvoort
7	Petercam Management Services	PwC Bedrijfsrevisoren	Steenwinckel

(5) Vereffeninginstellingen naar Belgisch recht

	Naam	Bedrijfsrevisor	vertegenwoordigd door
1	CIK (Euroclear Belgium)	PwC Réviseur d'entreprises	Peirce & Walgrave

Gelijkgestelde vereffeninginstellingen naar Belgisch recht			
1	Euroclear (en abrégé ESA) SA (compagnie financière de droit belge)	PwC Réviseur d'entreprises	Peirce

(6) Bijkantoren van kredietinstellingen EER

	Naam	Bedrijfsrevisor	vertegenwoordigd door
1	Aareal Bank AG	PwC Bedrijfsrevisoren	De Raedemaeker
2	BHW Bausparkasse AG	PwC Bedrijfsrevisoren	Steenwinkel
3	Commerzbank AG	PwC Réviseurs d'entreprises	Attout
4	Deutsche Bank AG	KPMG Bedrijfsrevisoren	Berger
5	MCE Bank	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Kesselaers
6	Volkswagen Bank GmbH	PwC Bedrijfsrevisoren	Meuleman
7	Banco Bilbao Vizcaya Artentaria	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Maeyaert
8	Banco Santander SA	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Maeyaert
9	Attijariwafa bank Europe SA	Mazars	Stragier
10	Banque centrale de Compensation (LCH Clearnet)	E & Y Réviseurs d'entreprises	Desombere
11	Banque Chaabi du Maroc SA	PwC Bedrijfsrevisoren	Discry
12	BNP Paribas SA	Mazars	Doyen
13	BNP Paribas Securities Services	Mazars	Doyen
14	BNP Paribas Wealth Management	Mazars	Doyen
15	CNH Capital Europe	Mazars	Doyen
16	CNH Financial Services SAS	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Maeyaert
17	Cortal Consors SA	Mazars	de Harlez
18	CP OR Devises SA	E & Y Réviseurs d'entreprises	Hubin
19	Crédit agricole Corporate and Investment Bank	PwC Réviseurs d'entreprises	Peirce
20	Crédit foncier de France SA	KPMG Bedrijfsrevisoren	Berger & Coox
21	Fortuneo SA	Mazars	de Harlez
22	Monabanq.	KPMG Bedrijfsrevisoren	Van Couter
23	Rothschild & Cie Banque SCS	KPMG Réviseurs d'entreprises	Macq
24	Société Générale SA	E & Y Réviseurs d'entreprises	Anciaux & Hubin
25	Bank of China (Luxembourg) SA	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Kesselaers
26	Banque BCP	KPMG Réviseurs d'entreprises	Macq
27	Banque Degroof Luxembourg SA	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
28	Banque privée Edmond de Rothschild Europe SA	PwC Bedrijfsrevisoren	Steenwinkel
29	Commerzbank International SA	PwC Réviseurs d'entreprises	Kesselaers
30	ICBC Luxembourg	E & Y Réviseurs d'entreprises	Hubin
31	ABN Amro Bank SA	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
32	ABN Amro Clearing Bank SA	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
33	BinckBank SA	E & Y Bedrijfsrevisoren	Weymeersch
34	Rabobank Nederland	E & Y Bedrijfsrevisoren	Weymeersch
35	Credit Europe Bank SA	KPMG Bedrijfsrevisoren	Van Couter
36	Demir-Halk Bank Nederland NV (DHB Bank)	KPMG Bedrijfsrevisoren	Helsen
37	International Card Services BV (ICS)	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
38	Mizuho Corporate Bank Nederland SA	E & Y Bedrijfsrevisoren	Weymeersch
39	NIBC Bank SA	PwC Réviseurs d'entreprises	Jeanquart
40	Robeco Direct SA	E & Y Bedrijfsrevisoren	Van Steenvoort
41	The Royal Bank of Scotland SA	E & Y Bedrijfsrevisoren	Weymeersch
42	Triodosbank SA	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
43	Citibank International plc	KPMG Bedrijfsrevisoren	Van Couter
44	FCE Bank plc	PwC Bedrijfsrevisoren	Walgraeve
45	HSBC Bank plc	KPMG Bedrijfsrevisoren	Berger
46	ICICI Bank UK plc	KPMG Bedrijfsrevisoren	Berger & Coox
47	J.P. Morgan Europe Ltd	PwC Réviseurs d'entreprises	Attout
48	J.P. Morgan International Bank Ltd	PwC Réviseurs d'entreprises	Attout
49	Lloyds TSB Bank plc	PwC Réviseurs d'entreprises	Peirce
50	Hoist Kredit AB	PwC Bedrijfsrevisoren	Joos

Bijkantoren van beursvennootschappen EER			
	Naam	Bedrijfsrevisor	vertegenwoordigd door
1	ProCapital NV		
2	Cofibol		

Bijkantoren van beheersvennootschappen van ICB's EER			
	Naam	Bedrijfsrevisor	vertegenwoordigd door
1	Investco Asset Management SA		
2	Lazard Frères Gestion		
3	Edmond de Rothschild Asset Management Benelux		

(7) Bijkantoren van kredietinstellingen buiten EER

	Naam	Bedrijfsrevisor	vertegenwoordigd door
1	Bank of America NA	PwC Bedrijfsrevisoren	De Raedemaeker
2	JPMorgan Chase Bank, NA	PwC Réviseurs d'entreprises	Attout
3	The Bank of New York Mellon	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
4	Bank of Baroda	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Kesselaers
5	Bank of India	KPMG Bedrijfsrevisoren	Berger & Coox
6	State Bank of India	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Maeyaert
7	Sumitomo Mitsui Banking Corporation	KPMG Bedrijfsrevisoren	Macq
8	The Bank of Tokyo-Mitsubishi UFJ Ltd	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Maeyaert
9	Habib Bank Ltd.	KPMG Bedrijfsrevisoren	Van Couter

Bijkantoren van beursvennootschappen buiten EER			
0	-		

Bijkantoren van beheersvenn. van ICB's buiten EER			
0	-		

(8) Belgische financiële holdings

	Naam	Bedrijfsrevisor	vertegenwoordigd door
1	BNP Paribas Investment Partners BE Holding	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Maeyaert & Vrolix
2	CMNE Belgium	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Dehogne
3	Dexia	Deloitte Bedrijfsrevisoren	De Meulemeester & Verhaegen
4	Euroclear (ESA) SA	PwC Réviseur d'entreprises	Peirce
5	Finaxis	E & Y Bedrijfsrevisoren	Vanderbeek
		KPMG Bedrijfsrevisoren	Helsen
6	KBC Groupe	E & Y Bedrijfsrevisoren	Telders & Vanderbeek

(9) Gemengde financiële holdings naar Belgisch recht

	Naam	Bedrijfsrevisor	vertegenwoordigd door
1	AXA Holdings Belgium	PwC Réviseurs d'entreprises	Attout
2	Investar	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Kesselaers
3	Argenta BVG	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Kesselaers

(10) Verzekeringsondernemingen naar Belgisch recht

	Naam	Bedrijfsrevisor	vertegenwoordigd door
1	ABN AMRO Life Capital Belgium NV	E&Y Bedrijfsrevisoren	Telders
2	Actel	E&Y Réviseurs d'Entreprises	Anciaux & Telders
3	AG Insurance	KPMG Bedrijfsrevisoren	Lange & Tanghe
4	Algemene Vervoerverzekering	Vandewalle Peter	-
5	Allianz Belgium	KPMG Réviseurs d'entreprises	Lange
6	Amazon Insurance	PwC Bedrijfsrevisoren	Meuleman
7	Amifor	Vermeeren Piet	-
8	Apra Vie	PKF Bedrijfsrevisoren	Van den Broeck
9	Arag	PwC Réviseurs d'entreprises	Rasmont
10	Arces	Servais Jean-Louis	-
11	Arco	Bigonville Bernard	-
12	Argenta Assurances	Deloitte Bedrijfsrevisoren	De Meulemeester & Vlamincx
13	ASCO Assurances continentales	E&Y Bedrijfsrevisoren	Telders
14	AMMA	Vandewalle Peter	-
15	Assurances du Notariat	Prignon Jean-Louis	-
16	ATV	Mathay Eric	-
17	Audi	PwC Réviseurs d'entreprises	Tison & Vermeire
18	AXA Belgium	PwC Réviseurs d'entreprises	Attout
19	Caisse de prévoyance des pharmaciens	KPMG Bedrijfsrevisoren	Coox
20	Cardif Vie	Mazars Réviseurs d'entreprises	Gossart
21	CDA	Prignon Jean-Louis	-
22	CIAR	E&Y Réviseurs d'Entreprises	Hubin
23	Aviabel	Poulain José	-
		Servais Jean-Louis	-
24	Cigna Europe Insurance Cy	PwC Bedrijfsrevisoren	Meuleman
25	Cigna Life Insurance Cy of Europe	PwC Bedrijfsrevisoren	Meuleman
26	Contassur Assurances Vie	RSM Réviseurs d'entreprises	Maricq
27	Corona	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Verhaegen
28	CPH Life	E&Y Réviseurs d'Entreprises	Vandernoot & Vermaelen
29	Credimmo	Callens, Pirenne, Theunissen	Tiest
30	Crédit agricole Assurances	Deloitte Bedrijfsrevisoren	De Meulemeester
31	DAS protection juridique	Prignon Jean-Louis	-
32	Delta Lloyd Life	E&Y Bedrijfsrevisoren	Telders & Verheyen
33	DEXIA Insurance Belgium	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Verhaegen
34	DKV Belgium	KPMG Bedrijfsrevisoren	Tanghe
35	Ducroire SA	PwC Réviseurs d'entreprises	Jeanquart
36	ERGO Life NV	KPMG Bedrijfsrevisoren	Tanghe
37	Ethias	PwC Réviseurs d'entreprises	Tison & Vermeire
38	Ethias Droit commun	PwC Réviseurs d'entreprises	Tison & Vermeire
39	EULER HERMES Credit insurance B	KPMG Réviseurs d'entreprises	Lange
40	Eur. Liability Ins. for Nuclear Industry	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Dehogne
41	Euromex	PwC Bedrijfsrevisoren	Meuleman
42	Europ Assistance (Belgium)	E&Y Réviseurs d'Entreprises	Hubin & Telders
43	European Mutual Assoc. for Nuclear Ins	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Dehogne
44	Européenne Marchandises et Bagages	PwC Réviseurs d'entreprises	Tison
45	FIDEA	E&Y Bedrijfsrevisoren	Telders
46	Fonds de Garantie Voyages	Deloitte Bedrijfsrevisoren	De Meulemeester
47	Generali Belgium	E&Y Bedrijfsrevisoren	Telders
48	HDI-Gerling Assurances	KPMG Bedrijfsrevisoren	Tanghe
49	ING Life Belgium	E&Y Réviseurs d'Entreprises	Anciaux & Telders
50	ING Non-Life Belgium	E&Y Réviseurs d'Entreprises	Anciaux & Telders
51	Intégrale Cca	PwC Réviseurs d'entreprises	Rasmont

52	Inter Partner Assistance	Mazars Réviseurs d'entreprises	Doyen
53	Justitia	BDO Atrio Réviseurs d'entreprises	Annick & Fank
54	KBC Assurances (CBC Assurances)	E&Y Bedrijfsrevisoren	Telders
55	Korfina Insurance	PwC Réviseurs d'entreprises	Tison & Vermeire
56	La Fédérale Pensions	PwC Réviseurs d'entreprises	Tison
57	L'Alliance Batelière de la Sambre belge	Bigonville Bernard	-
58	L'Ardenne Prévoyante	PwC Réviseurs d'entreprises	Rasmont
59	Les Assurances Fédérales - Vie	PwC Réviseurs d'entreprises	Tison
60	Les Assurances Fédérales - Acc du trv	PwC Réviseurs d'entreprises	Tison
61	Les Assurances Fédérales - IARD	PwC Réviseurs d'entreprises	Tison
62	Les Assurés Réunis	PwC Réviseurs d'entreprises	Attout
63	Mensura Assurances	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
64	Mensura Caisse commune d'assurances	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
65	Mercator Assurances	PwC Bedrijfsrevisoren	Meuleman
66	MetLife Insurance	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Neckebroeck
67	Nateus Life	PwC Réviseurs d'entreprises	Tison & Vermeire
68	Nateus	PwC Réviseurs d'entreprises	Tison & Vermeire
69	Nationale Suisse Assurances	PwC Réviseurs d'entreprises	Tison
70	Office national des Pensions - EL	GGJ Réviseurs d'entreprises	Joos
71	Optimco	Callens, Pirenne, Theunissen	Tiest
72	P&V Assurances	E&Y Réviseurs d'Entreprises	Anciaux & Telders
73	P&V Assurances (AT)	E&Y Réviseurs d'Entreprises	Anciaux & Telders
74	Partners Assurances	Mazars Réviseurs d'entreprises	Doyen
75	Patronale Life	Callens, Pirenne, Theunissen	Callens Boudewijn
76	Piette en Partners	E&Y Réviseurs d'Entreprises	Anciaux & Telders
77	Private Insurer	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Neckebroeck
78	Protect	Vandewalle Peter	-
79	Satrex	Callens, Pirenne, Theunissen	Callens Boudewijn
80	Securex Risques Divers	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Dehogne
81	Securex Vie	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Dehogne
82	Securex Accidents de travail	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Neckebroeck
83	SEPIA	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Verhaegen
84	Servis	PwC Réviseurs d'entreprises	Attout
85	Servis Life	PwC Réviseurs d'entreprises	Attout
86	Sint-Donatusgilde	Vermeeren Piet	-
87	TOTAL Pensions Belgium	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
88	Touring Assurances	PwC Réviseurs d'entreprises	Attout
89	Trade Credit Re	BDO Atrio Réviseurs d'entreprises	Fank
90	TVM België	KPMG Bedrijfsrevisoren	Berger
91	VIVIUM	E&Y Réviseurs d'Entreprises	Anciaux & Telders
92	VMK Assur	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Van Steenberge
93	WHESTIA	PwC Réviseurs d'entreprises	Tison
		Daerden Frédéric	-
94	Xerius Association d'ass mutuelle	Deloitte Réviseurs d'entreprises	De Meulemeester
95	ZA Assurances	Deloitte Réviseurs d'entreprises	De Meulemeester

Verzekeringsondernemingen EER			
	Naam	Bedrijfsrevisor	vertegenwoordigd door
0	-		

(11) Herverzekeringsondernemingen naar Belgisch recht

	Naam	Bedrijfsrevisor	vertegenwoordigd door
1	SECURA	E&Y Bedrijfsrevisoren	Telders

Bijlage 2 - Informatie per bedrijfsrevisor

		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	Totaal
Deloitte	Blomme	2														2
Deloitte	Bonnefooy	1														1
Deloitte	Boxus	1														1
Deloitte	Cleymans	1														1
Deloitte	Dehogne		2	1					1		4					8
Deloitte	Dehoorne	4														4
Deloitte	De Keulenaer	1														1
Deloitte	De Kyser	2														2
Deloitte	De Meulemstr	1	6	2	1				1		5					16
Deloitte	Denayer	3														3
Deloitte	Desmet	2														2
Deloitte	Dewael				1											1
Deloitte	Kesselaers	2	2				2	2		2						10
Deloitte	Maeyaert	3	2		1		3	1	1							11
Deloitte	Neckebroeck	6									3					9
Deloitte	Nys	3														3
Deloitte	Van Coppenolle	1														1
Deloitte	Vanhees	5														5
Deloitte	Van Steenberge	1									1					2
Deloitte	Van Vlaenderen	2														2
Deloitte	Verhaegen	3	2	1					1		3					10
Deloitte	Verstraeten	1														1
Deloitte	Vlaminckx		1								1					2
Deloitte	Vrolix				1				1							2
Denayer	-	1														1
E & Y	Anciaux						1				7					8
E & Y	Blockx	1														1
E & Y	Boons	1														1
E & Y	Braes	2														2
E & Y	Cornelis	1														1
E & Y	De Luyck	2														2
E & Y	Desombere						1									1
E & Y	Golenvaux	1														1
E & Y	Hubin		5	2			3				2					12
E & Y	Pire	1		1												2
E & Y	Romont	2														2
E & Y	Rottiers	1														1
E & Y	Telders								1		13	1				15
E & Y	Van den Abeele	1														1
E & Y	Vanderbeek	8	5		1				2							16
E & Y	Vandernoot	1									1					2
E & Y	Van Dooren	1														1
E & Y	Van Hoecke	1														1
E & Y	Van Steenvoort	1	4		1		1						0			7
E & Y	Vermaelen		1								1		0			2
E & Y	Verheyen										1		0			1
E & Y	Weymeersch	2	4	1	1		4						0			12

101

343

92

KPMG	Berger	2	2				4	1			1		0			10
KPMG	Brabants	1														1
KPMG	Briers	2														2
KPMG	Clinck	1	5		1		5	1			3		0			16
KPMG	Coox						2	1			1		0			4
KPMG	Cosijns	1														1
KPMG	Helsen	4	1				1		1				0			7
KPMG	Lange	2									3		0			5
KPMG	Macq	1	2				2						0			5
KPMG	Palm	1														1
KPMG	Ruysen	1														1
KPMG	Tanghe										4		0			4
KPMG	Van Couter	1	1				3	1					0			6
KPMG	Van Roost	2														2
KPMG	Verrijssen	1														1
Platteau	Platteau	3														3
PwC	Adams	2														2
PwC	Attout		1	1			4	1		1	5		0			13
PwC	De Raedemackr						1	1					0			2
PwC	Discry						1						0			1
PwC	Doumen	1														1
PwC	Gabriëls	1														1
PwC	Jeanquart	2	1				1				1		0			5
PwC	Joos		1	1			1						0			3
PwC	Lozie	1														1
PwC	Meuleman						1				5		0			6
PwC	Opsomer	2														2
PwC	Peirce	2	1			2	2		1				0			8
PwC	Rasmont										3		0			3
PwC	Steenwinkel	1	2	1	1		2						0			7
PwC	Tison										13		0			13
PwC	Van den Eynde	2														2
PwC	Vander Stichele	4														4
PwC	Vermeire										6		0			6
PwC	Vermoesen	2														2
PwC	Walgrave	3				1	1						0			5
BDO	Annick	1									1		0			2
BDO	Catry	1														1
BDO	Claes	3														3
BDO	De Brabander	4														4
BDO	Fank	1									2		0			3
BDO	Kegels	1														1
BDO	Van Brussel	1														1
BDO DFSA	Delvaux	1														1
BDO DFSA	Servais	2														2
Servais JL	-	2	1								2		0			5
Cr Hwrth	Callens B										2		0			2
Cr Hwrth	Callens P		1	1									0			2
Cr Hwrth	Caris		1	1									0			2
Cr Hwrth	Tiest										2		0			2
Gr Thrtn	Lippens	1														1
Gr Thrtn	Rabbaey	1														1
IEC	Gilson	1														1
Mazars	de Harlez			2			2						0			4
Mazars	Doyen	3					4				2		0			9
Mazars	Gossart	1									1		0			2
Mazars	Joos										1		0			1
Mazars	Nuttens	1														1
Mazars	Stragier						1						0			1
Doyen X	-	1														1
GGJ	Gossart	2														2

63

343

87

23

70

1

2

20

PKF	De Jonghe	1														1		
PKF	Van den Broeck									1		0				1		
Clybouw	Clybouw	2														2		
Clybouw A	-	1	1	5								0				7		
RSM	Dupont	2														2		
RSM	Kindt	1														1		
RSM	Maricq									1		0				1		
RSM	Nobels	1														1		
Nexia/VGD	Moreels	1														1		
Nexia/VGD	Lelie	1														1		
Nexia/VGD	Lindemans	1														1		
Baker Tilly	Joos B.	1														1	1	1
FCG	Cludts	9														9	1	1
Hault & Cie	Hault	1														1	1	1
Deschamps	Verset	1														1	1	1
De Roover	Schouteet	1														1	1	1
BST	Tytgat	1														1	4	1
Smets Dirk	-	1		2								0				3	1	1
FPS & Cie	Lenoir	1														1	2	1
Bigonville B	-									2		0				2	2	1
Daerden F	-									1		0				1	1	1
Dedouit JJ		1															0	0
Hermans D	-	1															0	0
Mathay E	-									1		0				1	1	1
Poulain	-									1		0				1	1	1
Prignon JL	-		1	2						3		0				6	6	1
Vandewalle P	-									3		0				3	3	1
Vermeeren P	-									2		0				2	2	1
TOTAAL		176	56	24	9	3	53	9	10	3	115	1	0	0	0	451		
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	Totaal		

- (1) Belgische vennootschappen met aandelen genot. op Euronext Brussel
- (2) Kredietinstellingen naar Belgisch recht
- (3) Beursvennootschappen naar Belgisch recht
- (4) Beheersvennootschappen van ICB's naar Belgisch recht
- (5) Vereffeningsinstellingen en hiermee gelijkgestelde instellingen
- (6) Bijkantoren van kredietinstellingen EER
Bijkantoren van beursvennootschappen EER
Bijkantoren van beheersvennootschappen van ICB's EER
- (7) Bijkantoren van kredietinstellingen buiten EER
Bijkantoren van beursvennootschappen buiten EER
Bijkantoren van beheersvennootschappen van ICB's buiten EER
- (8) Belgische financiële holdings
- (9) Gemengde financiële holdings naar Belgisch recht
- (10) Verzekeringsondernemingen naar Belgisch recht
- (11) Herverzekeringsondernemingen naar Belgisch recht
- (12) Bijkantoren van verzekeringsondernemingen buiten EER
Bijkantoren van herverzekeringsondernemingen buiten EER
- (13) Verzekeringsondern. die tot een verzekeringsgroep behoren
- (14) Herverzekeringsondern. die tot een herverzekeringgroep behoren

3.3. Erkenning van bedrijfsrevisoren in andere Lidstaten van de Europese Unie of in derde landen

3.3.1. Kernfactoren van deze studie

- De algemene tendens is er één van stabiliteit in de meldingen van inschrijvingen in andere landen/staten.
- De Hoge Raad is verwonderd over het feit te moeten vaststellen dat er incoherenties bestaan tussen de gegevens die op de diverse openbare registers beschikbaar zijn.
- Een controle en een vergelijking van de gegevens tussen de diverse entiteiten die belast zijn met het publiek toezicht op de wettelijke auditors in de schoot van de Europese Unie is onontbeerlijk.

3.3.2. Voorwerp van de studie

Het voorwerp van de empirische studie uitgevoerd door de Hoge Raad bestaat erin na te gaan welke bedrijfsrevisoren (natuurlijke en rechtspersonen) een erkenning hebben in een ander land (om het even of het om een land gaat van de Europese Unie of van buiten de Europese Unie) teneinde de wettelijke rekeningcontrole uit te voeren.

Deze studie is opgestart in 2010 en afgesloten per 30 april 2011. Rekening houdend met de snelheid waarmee de kantorenstructuren wijzigen, wordt deze studie hierna opgenomen in het jaarverslag 2010 van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, onder de werkzaamheden van de Hoge Raad.

3.3.3. Weerhouden methodologie

Voor deze empirische studie is geen vertrouwelijke informatie gebruikt. De opdracht van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, zoals door de wetgever toevertrouwd, heeft immers betrekking op de diverse algemene aspecten van het beroep (met name de goedkeuring van de normen en aanbevelingen) en betreft niet de systematische controle van inlichtingen die op een bedrijfsrevisor betrekking hebben (ongeacht of het gaat om een natuurlijke persoon of rechtspersoon).

De eerste bron van informatie die werd gebruikt, is de informatie die de beroepsbeoefenaars zelf ter beschikking stellen op het internet via het openbaar register van de bedrijfsrevisoren.

3.3.4. Vergelijking van de verzamelde gegevens en kwaliteit van de resultaten van de studie

Er is een vergelijking doorgevoerd van de gegevens die afkomstig zijn van het openbaar register van de bedrijfsrevisoren en het openbaar register van de landen (of Staten) waarin de bedrijfsrevisoren verklaren over een erkenning te beschikken.

Opgemerkt moet worden dat bepaalde openbare registers slechts toegankelijk zijn, voor wat betreft de natuurlijke personen, mits betaling van de opzoeking van de informatie aan de organisatie waartoe ze behoren. In dit geval heeft de bevestiging van de informatie niet plaatsgevonden.

Het spreekt vanzelf dat het, gezien de omvang van de taak, niet mogelijk is om het openbaar register van alle landen/Staten te controleren om te zien of bepaalde bedrijfsrevisoren die ingeschreven zijn op het Belgisch openbaar register erkenningen zouden hebben die ze niet hebben aangegeven op het Belgisch openbaar register.

3.3.5. Synthese van de resultaten van deze studie met betrekking tot de erkenning van bedrijfsrevisoren die in andere lidstaten van de Europese Unie of in derde landen zijn erkend

De volledige resultaten van de studie, uitgevoerd door de Hoge Raad, worden hierna in dit jaarverslag weergegeven.

Er volgt tevens een synthese van de gegevens afkomstig uit het openbaar register van de bedrijfsrevisoren:

Voor de bedrijfsrevisoren (rechtspersonen):

- 5 bedrijfsrevisorenkantoren (BDO / Deloitte / Constantin Van Asbroeck (vertegenwoordigt in België het netwerk Kreston International) / PKF / PwC) vermelden een erkenning bij de Amerikaanse PCAOB.

Voor de bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) werden verschillende erkenningen in andere lidstaten van de Europese Unie aangegeven:

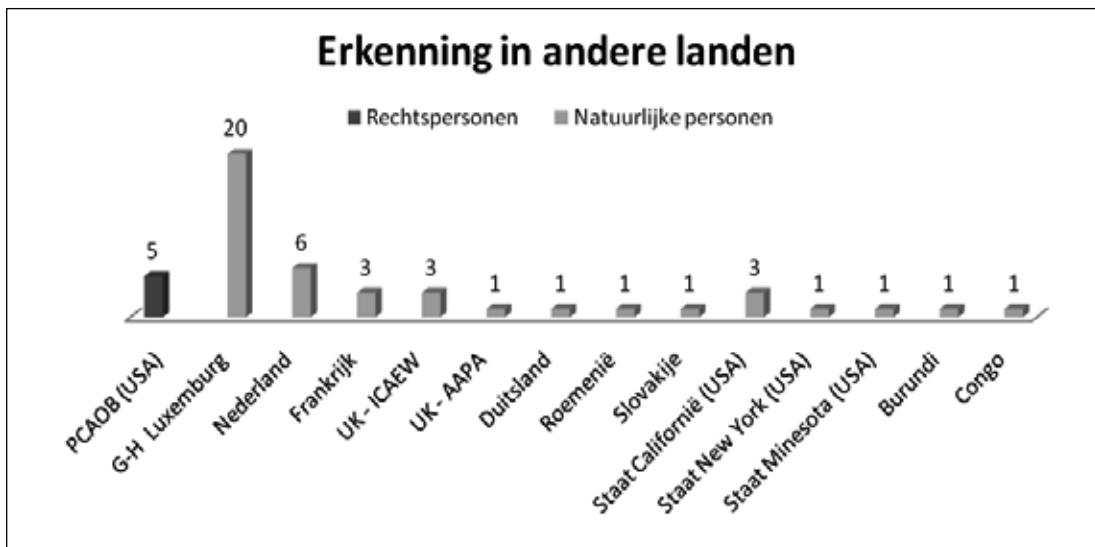
- 20 bedrijfsrevisoren verklaren een erkenning te hebben in het Groot-Hertogdom Luxemburg;
- 06 bedrijfsrevisoren verklaren een erkenning te hebben in Nederland;
- 03 bedrijfsrevisoren verklaren een erkenning te hebben in Frankrijk;

- 03 bedrijfsrevisoren verklaren een erkenning te hebben in Groot-Brittannië (ICAEW);
- 01 bedrijfsrevisor verklaart een erkenning te hebben in Groot-Brittannië (AAPA);
- 01 bedrijfsrevisor verklaart een erkenning te hebben in Duitsland;
- 01 bedrijfsrevisor verklaart een erkenning te hebben in Roemenië (zowel bij de "Camera Auditorilor Financiari din România" (CAFR) als bij de "Corpul Expertilor Contabili si Contabililor Autorizati din Romania") (CECCAR));
- 01 bedrijfsrevisor verklaart een erkenning te hebben in Slovakije (UDVA).

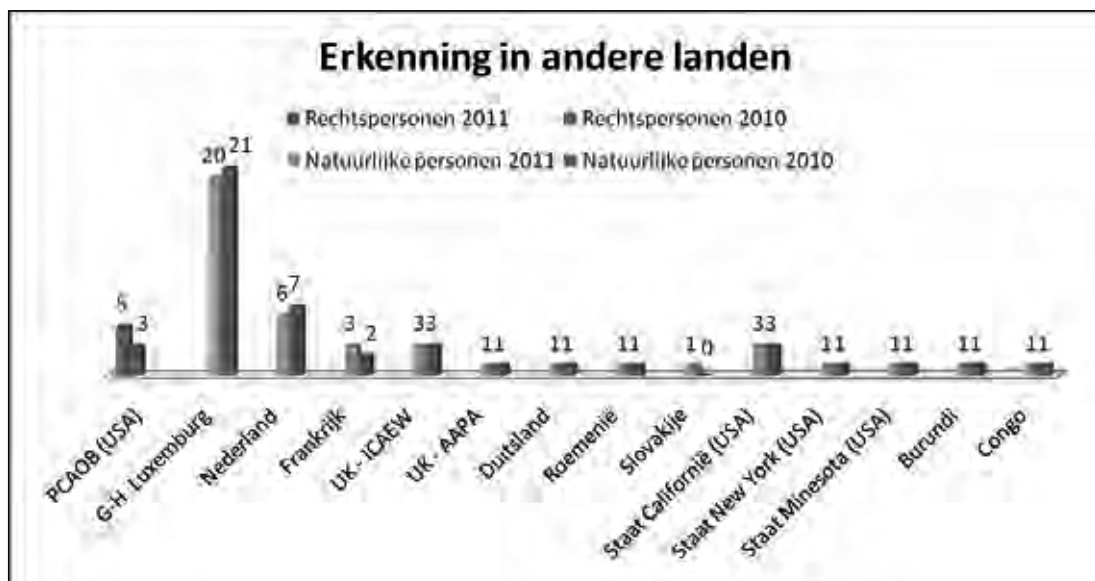
Er werden ook erkenningen in landen buiten de Europese Unie aangegeven:

- 5 bedrijfsrevisoren verklaren een erkenning te hebben in een Amerikaanse Staat (3 in Californië, 1 in New York en 1 in Minnesota);
- 1 bedrijfsrevisor verklaart een erkenning te hebben in Burundi;
- 1 bedrijfsrevisor verklaart een erkenning te hebben in Congo.

Grafisch kunnen deze gegevens als volgt worden voorgesteld:



Indien men de evolutie van deze situatie vergelijkt met die van vorig jaar, kunnen de volgende tendensen worden vastgesteld:



Er is overgegaan tot een vergelijking van de gegevens verstrekt via het Belgisch openbaar register van de bedrijfsrevisoren met de openbare registers van de betrokken landen, voor zover deze toegankelijk waren.

Alle openbare registers konden worden geraadpleegd, met uitzondering van de volgende registers waarvoor geen informatie beschikbaar was:

- UK – ICAEW (informatie mogelijk op aanvraag tegen betaling)
- UK – AAPA (informatie mogelijk op aanvraag tegen betaling)
- Staat van New York (geen informatie gevonden op de website)
- Roemenië – CAFR (geen informatie gevonden op de website / moeilijkheid omwille van de taal)
- Roemenië – CECCAR (geen informatie gevonden op de website / moeilijkheid omwille van de taal)
- Slovakije – UDVA (geen informatie gevonden op de website / moeilijkheid omwille van de taal)
- Burundi (geen openbaar register op de website gevonden)
- RD Congo (geen openbaar register op de website gevonden).

Voor wat de andere openbare registers betreft, wordt een onderscheid gemaakt naargelang het gaat om de erkenning van rechtspersonen of natuurlijke personen:

Betreffende de rechtspersonen

Uit het onderzoek van de gegevens beschikbaar op de website van de PCAOB blijkt dat:

- 16 Belgische bedrijfsrevisorenkantoren¹ hebben hun inschrijving bij de Amerikaanse publieke toezichthouder gevraagd. Eén van deze 16 Belgische entiteiten heeft gevraagd (op 26 augustus 2011) om van de lijst weggelaten te worden. De 5 bedrijfsrevisorenkantoren die melding maken van hun PCAOB-erkenning in de *ad hoc*-rubriek van het Belgisch openbaar register van de bedrijfsrevisoren maken deel uit van deze 16 kantoren.

¹ Bij deze 16 Belgische rechtspersonen die voorkomen op de PCAOB-lijst als "Registered Public Accounting Firms with the PCAOB", is er één die niet voorkomt op het openbaar register van de bedrijfsrevisoren.

- 3 Belgische bedrijfsrevisorenkantoren komen voor op de lijst van de auditkantoren die ingeschreven zijn bij de PCAOB maar die sinds hun inschrijving nog geen inspecties hebben gekregen. Dit verschil is te verklaren door het feit dat alleen de auditkantoren die ingeschreven zijn bij de PCAOB en die effectief controleopdrachten uitoefenen die onder de controle van de PCAOB vallen, het voorwerp uitmaken van een inspectie. Bij deze drie kantoren, maken er twee melding van de inschrijving bij de PCAOB in de *ad hoc*-rubriek van het Belgisch openbaar register van de bedrijfsrevisoren, dit in tegenstelling tot het derde kantoor.

Betreffende de natuurlijke personen

De volgende openbare registers zijn nagezien en bevatten overeenstemmende informatie:

- de 6 bedrijfsrevisoren die ingeschreven zijn op het register van het Koninklijk Nivra (Nederland) – geen enkele van deze 6 bedrijfsrevisoren komt voor op de lijst van AFM (belast met de controle op de externe auditoren die opdrachten waarnemen in OOB);
- de 3 bedrijfsrevisoren die ingeschreven zijn op het Franse openbaar register (CRCC van Douai);
- de 3 bedrijfsrevisoren die ingeschreven zijn op het openbaar register van de *California Board of Accountancy*;
- de bedrijfsrevisor ingeschreven op het Duitse openbaar register;
- de bedrijfsrevisor ingeschreven op het openbaar register van de *Minnesota Board of Accountancy*;
- de bedrijfsrevisor ingeschreven op de ledenlijst van *Ordre des Experts-comptables de Luxembourg*.

Daarentegen konden verschillen worden vastgesteld tussen de gegevens die opgenomen zijn op het openbaar register van de bedrijfsrevisoren (*ad hoc*-rubriek) en het openbaar register van de auditoren in Luxemburg; 8 bedrijfsrevisoren vermelden immers een erkenning in dit land maar zijn niet opgenomen op de lijst die door de nationale autoriteit, belast met het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren in Luxemburg, opgemaakt wordt (www.cssf.lu).

Gezien de omvang van het openbaar register van de auditoren in Luxemburg, is een exhaus-

tieve analyse doorgevoerd van de 233 bedrijfsrevisoren in Luxemburg. Hieruit blijkt dat twee bedrijfsrevisoren zijn opgenomen op het openbaar register van het Groothertogdom, terwijl hierover geen informatie beschikbaar is op het Belgisch openbaar register. Verder heeft één Belgische bedrijfsrevisor, met eveneens een erkenning in Luxemburg, niet vermeld ingeschreven te zijn op het Belgisch openbaar register van de bedrijfsrevisoren.

*

* *

Tenslotte heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen de informatie onderzocht die beschikbaar is op de openbare registers van de landen waarin de bedrijfsrevisoren verklaren een erkenning te hebben.

De Hoge Raad is op zijn minst verwonderd over het feit te moeten vaststellen dat er incoherenties bestaan tussen de gegevens die op de diverse openbare registers beschikbaar zijn.

Volgens de Hoge Raad is het van belang dat een controle en een vergelijking van de gegevens tussen de diverse entiteiten die instaan voor het publiek toezicht op de wettelijke auditors in de schoot van de Europese Unie het licht ziet, zodat de nodige zekerheid kan bekomen worden dat de kwaliteitscontrole en de inspecties ook betrekking hebben op deze activiteiten.

Bedrijfsrevisoren met een andere erkenning in het buitenland

Disclaimer

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft zich voor het realiseren van deze studie, die met de grootste zorgvuldigheid is uitgevoerd, gebaseerd op publieke informatie die op het internet per 30 april 2011 beschikbaar was, en meer in het bijzonder op de informatie die door de internationale structuren zelf ter beschikking wordt gesteld (ongeacht of het al dan niet om geïntegreerde netwerken gaat) alsook door de bedrijfsrevisoren via hun websites en op de elektronische versie van het Belgisch openbaar register van de bedrijfsrevisoren.

De Hoge Raad kan evenwel niet garanderen dat deze empirische studie, gerealiseerd met louter wetenschappelijke doelstellingen, vrij is van elke vergissing of ontbrekende informatie, aangezien de studie uitsluitend is gebaseerd op inlichtingen die via het internet zijn verstrekt door de beroepsbeoefenaars en de organisaties waartoe zij behoren.

De Hoge Raad kan dan ook niet verantwoordelijk worden gehouden voor een eventueel nadeel dat, op de één of andere manier, zou kunnen veroorzaakt worden door het gebruik van deze informatie door wie dan ook.

Lijst van de 22 leden van het «Forum of firms» op datum van 30 april 2011

Vertegenwoordigers in België onder de leden van het IBR
Bedrijfsrevisoren met een inschrijving in het buitenland

Internationale netwerken lid van «Forum of firms»	Bedrijfsrevisor(en) ingeschreven in het Belgisch openbaar register behorend tot dit netwerk	Andere inschrijving
<i>BDO International</i>	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA BDO Bedrijfsrevisoren - Réviseurs d'entreprises (9 vestigingen)	USA (PCAOB)
<i>Crowe Horwath International</i>	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA Callens, Pirenne, Theunissen & C° Bedrijfsrevisoren (7 vestigingen)	
	CVBA - SCRL Callens, Theunissen, Van Impe, Mertens & C°, Bedrijfsrevisoren (5 vestigingen)	
	Maatschap - Société de droit commun Callens, Theunissen, Wilmet & Partners	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	CALLENS Boudewijn	GD Lux (IRE) N° 104739
		Germany (IdW) N° 121040100
	CALLENS Philip	GD Lux (IRE) N° 104722
	THEUNISSEN Baudouin	GD Lux (Ordre des EC)
		France (CRCC Douai) N° 36000689

<i>Deloitte Touche Tohmatsu</i>	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA Deloitte Bedrijfsrevisoren (5 vestigingen)	USA (PCAOB)
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	ODENT Philippe	Burundi N° A041
		RD Congo N° 035/04
<i>Ernst & Young Global Limited</i>	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA Ernst & Young & Partners (3 vestigingen)	
	CVBA Ernst & Young Bedrijfsrevisoren (5 vestigingen)	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	GUNS Marc	NL (NIVRA) N° 9921
	GUS Jaak	NL (NIVRA) N° 5852
<i>JPA International</i>	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA Van Cauter - Saeys & C° (2 vestigingen)	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	SNAUWAERT Erik	GD Lux (IRE) N° 104562
	VAN CAUTER Willem	GD Lux (IRE) N° 104555
<i>KPMG International Cooperative</i>	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA - SCRL KPMG Bedrijfsrevisoren - Réviseurs d'entreprises (6 vestigingen)	
	BVBA - SPRL KPMG & Partners (2 vestigingen)	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	BERGER Pierre P.	UK (ICAEW)
	DESAIVE Michel	Romania (CAFR N° 39 & CECCAR N° 009/999)
	JACKERS Götwin	USA (Minnesota) N° 21123
	LELEU Patricia	USA (California) N° 81841
	POLLET Vincent (KPMG France)	France (CRCC Douai) N° 1100027241
	SIMONS Patrick	NL (NIVRA) N° 6037
	SNIJKERS Robert	NL (NIVRA) N° 6456
<i>Kreston International</i>	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	BVBA - SPRL Constantin Van Asbroeck	USA (PCAOB) N° 1810
<i>Moore Stephens International Limited</i>	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA Moore Stephens Verschelden, Bedrijfsrevisoren (3 vestigingen)	
	SPRL Moore Stephens RSP, Réviseurs d'entreprises (2 vestigingen)	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	ALCOVER Pierre	GD Lux (IRE) N° 102001
	THUBRON Christopher	UK (ICAEW) N° 6781858

<i>PKF International Limited</i>	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA PKF Bedrijfsrevisoren (3 vestigingen)	USA (PCAOB)
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	CLYBOUW André	GD Lux (M Just) N° 103121
<i>PricewaterhouseCoopers International</i>	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	CVBA PwC Bedrijfsrevisoren (4 vestigingen)	USA (PCAOB) N° 1350
	SPRL PwC Audit Services (1 vestiging)	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	BARTHELEMY Philippe	GD Lux (IRE) N° 33/87
	CATTOIR François	GD Lux (IRE) N° 108201
	VERMOESEN Raynald	GD Lux (IRE) N° 106399

Andere internationale netwerken/structuren geïmplementeerd in België

Vertegenwoordigers in België onder de leden van het IBR
Bedrijfsrevisoren met een inschrijving in het buitenland

Andere internationale netwerken / structuren	Bedrijfsrevisor(en) ingeschreven in het Belgisch openbaar register behorend tot dit netwerk/deze structuur	Andere inschrijving
<i>Nexia International</i>	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	VGd International	
	CVBA - SCRL VGd Bedrijfsrevisoren - Réviseurs d'entreprises (7 vestigingen)	
	BVBA Boes & C°, Bedrijfsrevisoren	
	CVBA De Deken, Scheffert, Van Reusel & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	WATERLOOS Bart	Slovakia (UDVA) N° 1029
<i>Euraudit</i>	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	Maatschap Walkiers & C°	
	CVBA - SCRL Euraaudit de Guellinck, Réviseurs d'entreprises	
	BVBA - SPRL Degeest, Bedrijfsrevisoren - Réviseurs d'entreprises	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	de GHELLINCK VAERNEWIJCK Dominique	GD Lux (IRE)
<i>INAA Group</i>	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
(via REVYS Audit Alliance Group)	Maatschap - Société de droit commun REVYS Audit Alliance Group (6 vestigingen)	
	BVBA BB&B Bedrijfsrevisoren (2 vestigingen)	
	SCRL C² Réviseurs & Associés (2 vestigingen)	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	CHARLES de la BROUSSE Thibaut	GD Lux (M Just) N° 103701
<i>ACF Group</i>	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	
	SPRL MKS & Partners, Réviseurs d'entreprises Linken (via ACF Group) tussen Fiduciaire internationale, Fiduciaire de l'Ardenne, MKS & Partners, Réviseurs d'entreprises en HMS Fiduciaire	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	KOHNEN Alain	GD Lux (IRE) N° 107921
	MOREAUX Stéphan	GD Lux (IRE) N° 103220

Andere netwerken of kleine structuren specifiek voor België

*Vertegenwoordigers in België onder de leden van het IBR
Bedrijfsrevisoren met een inschrijving in het buitenland*

Andere nationale netwerken/structuren	Bedrijfsrevisor(en) ingeschreven in het Belgisch openbaar register behorend tot dit netwerk/deze structuur	Andere inschrijving
CKP	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen) BVBA Cleppe, Keunen & Partners	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	VERMEEREN Piet H.	NL (NIVRA) N° 9953
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen) BVBA - SPRL Bernard Bigonville & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	DELHOVE Michel	GD Lux (IRE) N° 109437
Zeer kleine structuren	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen) BVBA - SPRL B. Guevar & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving	
	GUEVAR Bertrand	France (CRCC Douai) N° 36000694

Alleenwerkende bedrijfsrevisoren

*Vertegenwoordigers in België onder de leden van het IBR
Bedrijfsrevisoren met een inschrijving in het buitenland*

Alleenwerkende personen		Andere inschrijving
	CAMU Patrick BVBA Patrick Camu	GD Lux (IRE)
	DELAUNAY Stephane BVBA Stephane Delaunay	NL (NIVRA) N° 5873
	HOYDONCKX Marc BVBA Hoydonckx & Partners - Bedrijfsrevisoren	GD Lux (IRE) UK (AAPA) N° 6001120
	LIPTON David	UK (ICAEW) N° 6411873
	THIERI Jean-Marc	GD Lux (IRE)

Bedrijfsrevisoren die tijdelijk verhinderd zijn

*Vertegenwoordigers in België onder de leden van het IBR
Bedrijfsrevisoren met een inschrijving in het buitenland*

		Andere inschrijving
	DE ROUCK Farah	USA (Californië) N° 84027
	HAAG Michel	GD Lux (IRE)
	LAGET Lutgard	GD Lux (IRE) N° 103718
	MORREEL Jan	USA (New York) N° 097663-1
	VELGHE Mieke	USA (Californië) N° 80640

3.4. Analyse van de voortijdige beëindiging van commissarismandaten

In de loop van 2010 zijn bij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen tal van meldingen omtrent het voortijdig ontslag van de commissaris ingediend.

Het is nuttig om in dit verband de volgende aspecten van naderbij te bekijken:

- Wettelijke context
- Toepassingsgebied
- Modaliteiten van de meldingsplicht
- Opdracht van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen
- Statistische gegevens over 2010

3.4.1. Kernfactoren van deze studie

Uit de statistische analyse van de meldingen die in de loop van 2010 bij de Hoge Raad zijn ingediend, en na de toepassing gedurende twee jaar van de meldingsplicht aan de instellingen die deel uitmaken van het systeem van publiek toezicht van elke voortijdige beëindiging van een commissarismaandaat, kunnen de volgende conclusies worden afgeleid:

- De Hoge Raad stelt vast dat het aantal meldingen in stijgende lijn is. Toch kan betreurd worden dat er in een aantal gevallen geen spontane melding gebeurt, maar dat er pas gereageerd wordt wanneer de Hoge Raad daartoe uitdrukkelijk verzoekt, en dit op basis van de kennisgeving die door één van de beide partijen is overgemaakt.

De Hoge Raad hoopt in elk geval dat er in de toekomst minder herinneringen zullen moeten overgemaakt worden. In zoverre het de bedrijfsrevisor is die in gebreke blijft om de wettelijk vereiste informatie aan de Hoge Raad en vervolgens aan het Belgisch systeem van publiek toezicht door te geven, kan ervan uitgegaan worden dat de entiteiten van het Belgisch stelsel van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, die bevoegd zijn voor de individuele dossiers, deze tekortkomingen van nabij opvolgen.

- De Hoge Raad stelt met genoeg vast dat er in heel wat dossiers de nodige aandacht wordt besteed aan de rol van de ondernemingsraad in het kader van het ontslag van de commissaris, zoals uitdrukkelijk voorgeschreven door het Wetboek van vennootschappen. Uit de aan de Hoge Raad overgemaakte informatie blijkt dat een aantal commissarissen die

bij een ontslag betrokken zijn, de vennootschap die ze verlaten uitdrukkelijk aan deze voorschriften herinneren.

- Het is wenselijk dat de publicatieformaliteiten omtrent de commissarismandaten, zoals door het Wetboek van vennootschappen opgelegd aan het bestuursorgaan, meer zorgvuldig worden opgevolgd. De Hoge Raad heeft helaas moeten vaststellen dat er voor bepaalde gecontroleerde entiteiten niet de door de wet vereiste bekendmakingen in de Bijlagen tot het *Belgisch Staatsblad* voorhanden zijn, of dat de formulering te wensen overlaat. Er kan echter van de commissaris verwacht worden dat hij nauwkeurig zou toezien op de naleving door de vennootschap van deze uit het Wetboek van vennootschappen voortvloeiende verplichtingen.
- De wet legt de Hoge Raad op om de ontvangen kennisgeving binnen de maand aan de instellingen van publiek toezicht te bezorgen. Vaak verloopt er echter een lange periode tussen de datum waarop de kennisgeving wordt ondertekend en de datum waarop de melding daadwerkelijk wordt verstuurd en bij de Hoge Raad binnenkomt.
- Vaak is er in de kennisgevingen die de Hoge Raad in 2010 heeft ontvangen, sprake van een "ontslag in onderling akkoord". De Hoge Raad stelt vast dat deze beëindigingswijze niet uitdrukkelijk in het Wetboek van vennootschappen is voorzien. In zoverre dergelijk ontslag mogelijks een onafhankelijkheidsprobleem zou kunnen verbergen, verdient het aanbeveling om de nodige aandacht te besteden aan dergelijke situaties.
- De Hoge Raad stelt zich vragen bij de vaststelling dat in 7,5 % van de ingediende meldingen het voortijdig beëindigen van het commissarismaandaat wordt gemotiveerd door het niet-langer voldoen aan de criteria die de aanstelling van een commissaris verplicht maken, terwijl traditioneel wordt aangenomen dat dit geen wettige reden is voor het voortijdig ontslag van de commissaris.

3.4.2. Wettelijke context

Artikel 38 van de Europese richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 (de zogenaamde auditrichtlijn¹) bepaalt dat elke voortijdige beëindiging

1 Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde

van het mandaat van een wettelijke auditor of auditkantoor (ontslag of opzegging) ter kennis moet gebracht worden van de toezichthoudende autoriteit; bovendien dient een motivering voor het ontslag te worden gegeven.

Meer in het bijzonder stelt voornoemd artikel: *“De lidstaten zien erop toe dat de gecontroleerde entiteit en de wettelijke auditor of het auditkantoor de voor het stelsel van publiek toezicht bevoegde autoriteit of autoriteiten in kennis stellen van het ontslag of opzegging van de wettelijke auditor(s) of (het) auditkanto(or)en) tijdens de duur van de benoeming en hiervoor een afdoende motivering geven”.*

Deze bepaling van de auditrichtlijn is in Belgisch recht omgezet door de wet van 17 december 2008²; hiermee is de omzetting van de richtlijn in Belgisch recht vervolledigd. De overige bepalingen van de auditrichtlijn waren reeds door de bijzondere volmachtenbesluiten van april 2007 in Belgisch recht omgezet³, doch de voorschriften inzake het auditcomité en de meldingsplicht ingeval van de voortijdige beëindiging van het commissarismandaat bleven nog over.

Het bestaande artikel 135 van het Wetboek van vennootschappen is vervangen en luidt voortaan als volgt:

“§ 1. De commissarissen worden benoemd voor een hernieuwbare termijn van drie jaar.

Op straffe van schadevergoeding kunnen zij tijdens hun opdracht alleen om wettige redenen 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.

Behoudens gewichtige persoonlijke redenen mogen de commissarissen tijdens hun opdracht geen ontslag nemen tenzij ter algemene vergadering en nadat zij deze schriftelijk hebben ingelicht over de beweegredenen van hun ontslag.

jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad, *PB* L 157 van 9 juni 2006, blz. 87.

2 Wet van 17 december 2008 inzonderheid tot oprichting van een auditcomité in de genoteerde vennootschappen en de financiële ondernemingen, *B.S.*, 29 december 2008, derde editie.

3 Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd door het koninklijk besluit van 21 april 2007, *B.S.*, 27 april 2007.

§ 2. De gecontroleerde vennootschap en de commissaris stellen de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, als bedoeld in artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, in kennis van het ontslag van de commissaris tijdens zijn opdracht en zetten op afdoende wijze de redenen hiervoor uiteen.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen bezorgt deze informatie binnen een maand aan de instellingen die deel uitmaken van het Belgisch systeem van publiek toezicht en die opgesomd zijn in artikel 43 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.”

De stringente voorschriften inzake het ontslag van de commissaris, toepasselijk sinds 1985, blijven behouden; wel is sinds 2007 in het Wetboek van vennootschappen uitdrukkelijk gepreciseerd dat een verschil van mening over een boekhoudkundige verwerking of een controleprocedure op zich geen wettige reden is voor ontslag.

Nieuw is dat voortaan een publiek toezicht op de voortijdige beëindiging van het commissarismandaat wordt ingevoerd, via een meldingsplicht – zowel voor de commissaris als voor de gecontroleerde vennootschap – en dit telkens wanneer er een ontslag is van de commissaris in de loop van zijn mandaat.

Deze informatieplicht geldt sinds 8 januari 2009, rekening houdend met de inwerkingtreding van de wet van 17 december 2008 op de tiende dag na de publicatie in het *Belgisch Staatsblad*.

3.4.3. Toepassingsgebied

Overeenkomstig artikel 135, § 2 van het Wetboek van vennootschappen, dient elk ontslag van de commissaris tijdens zijn opdracht ter kennis te worden gebracht van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen. Deze kennisgeving moet gebeuren, zowel door de commissaris als door de gecontroleerde entiteit.

a) Vennootschappen en verenigingen

De verplichting om het stelsel van publiek toezicht te informeren over elke voortijdige beëindiging, met de aanduiding van de motivering, geldt niet alleen voor vennootschappen maar ook voor VZW's, en dit omwille van artikel 17, § 7 van de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de inter-

nationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen⁴.

Deze meldplicht is eveneens van toepassing is op vennootschappen en verenigingen die niet verplicht zijn een commissaris te benoemen, doch zich vrijwillig onderwerpen aan het controleregime.

b) Drie jaar

De kennisgeving is verplicht ingeval van een beëindiging van het commissarismandaat tijdens de opdracht, dit wil zeggen vóór het verstrijken van de wettelijke termijn van drie jaar.

c) Onderscheid tussen ontslagneming ("démision") en opzegging ("révocation")

Zowel het ontslag als de opzegging van de commissaris moeten ter kennis worden gebracht van de instellingen van het Belgisch stelsel van publiek toezicht.

De wet maakt een onderscheid tussen de volgende situaties:

- indien de beslissing tot beëindiging van het mandaat genomen wordt door de gecontroleerde entiteit, gaat het om een opzegging (gedwongen ontslag in hoofde van de commissaris / vrijwillige onderbreking in hoofde van de gecontroleerde entiteit);
- indien de beslissing tot beëindiging van het mandaat genomen wordt door de commissaris, is er een ontslag (vrijwillig ontslag in hoofde van de commissaris /gedwongen onderbreking in hoofde van de gecontroleerde entiteit).

Terminologisch kan de wettekst enige verwarring scheppen, aangezien er in de Nederlandstalige versie van artikel 135 van het Wetboek van vennootschappen in beide gevallen sprake is van "ontslag"; in de Franstalige versie spreekt men daarentegen respectievelijk van "révocation" en "démision".

⁴ Dit artikel 17 van voormelde wet van 1921 bepaalt immers in paragraaf 7: "§ 7. De artikelen 130 tot 133, [134, §§ 1, 2, 3 en 6], 135 tot 137, 139 en 140, 142 tot 144, met uitzondering van [artikel 144, eerste lid, 6° en 7°], van het Wetboek van vennootschappen zijn van overeenkomstige toepassing op de verenigingen die een commissaris hebben benoemd. Ten behoeve van dit artikel moeten de woorden "wetboek", "vennootschap" en "rechtbank van koophandel", aangewend in voornoemde artikelen van het Wetboek van vennootschappen, worden begrepen als respectievelijk "wet", "vereniging" en "rechtbank van eerste aanleg"."

Het onderscheid tussen de twee situaties is van belang, aangezien de voorwaarden en de procedure verschillend zijn. Ook heeft het onderscheid gevolgen voor de partij die zich desgevallend zal moeten verantwoorden over het al dan niet bestaan van "wettige redenen" (in hoofde van de gecontroleerde entiteit) of "gewichtige persoonlijke redenen" (in hoofde van de commissaris).

In het kader van onderhavige tekst, is het nuttig om de algemene principes in herinnering te brengen.

- Ingeval de commissaris door de vennootschap wordt ontslagen ("opzegging")

De commissaris kan tijdens zijn opdracht alleen om wettige redenen door de algemene vergadering worden ontslagen (artikel 135, § 1, eerste lid van het Wetboek van vennootschappen).

Vóór 1985 voorzag het Wetboek van vennootschappen in geen enkele specifieke regel inzake het einde van de commissarisfunctie. Als lasthebber kon de commissaris op elk ogenblik opgezegd worden (*ad nutum*). Destijds was de opzegging, zoals de ontslagneming van de commissaris, aan geen enkele voorwaarde onderworpen, tenzij dat dit niet ontijdig mocht gebeuren of in omstandigheden die de andere partij schade zouden berokkenen.

Sinds 1985 bevat het Wetboek van vennootschappen stricte voorwaarden inzake de opzegging. Zo wou de wetgever voorkomen dat de revisor zomaar ontslagen zou worden of dat het ontslag van de revisor zou ingegeven zijn om te vermijden dat hij bepaalde inbreuken op het boekhoud- of vennootschapsrecht zou bekendmaken.

Als wettige reden kan worden beschouwd, elke aan de commissaris te wijten omstandigheid waardoor men van de opdrachtgever (bijvoorbeeld de aandeelhouders van een vennootschap) redelijkerwijs niet meer kan vereisen dat hij in hem vertrouwen blijft stellen. Zo zou een zwaarwichtige nalatigheid bij de vervulling van de commissarisopdracht als wettige reden kunnen worden beschouwd.

Zoals hierboven reeds gepreciseerd, bepaalt het Wetboek van vennootschappen voortaan, sinds 2007, uitdrukkelijk dat een verschil van mening over een boekhoudkundige verwerking of een controleprocedure op zich

geen wettige reden voor ontslag is (artikel 135, § 1, eerste lid van het Wetboek van vennootschappen).

Evenmin is het feit dat een grote onderneming een kleine onderneming wordt (en daarmee onder de drempels van het artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen terecht komt) door een vermindering van haar activiteiten, geen geldige reden voor een opzegging. Volgens de parlementaire werkzaamheden inzake de hervorming van 1985 is het zo dat in dergelijk geval de commissaris in functie blijft tot op het einde van de periode van drie jaar.

De opzegging dient te gebeuren door het orgaan dat ook bevoegd is voor de benoeming, met name de algemene vergadering van de aandeelhouders. Wanneer er evenwel een ondernemingsraad bestaat, dient deze voorafgaandelijk te worden geraadpleegd. Het ontslag kan maar gebeuren op voorstel of eensluidend advies van de ondernemingsraad (artikel 159 van het Wetboek van vennootschappen). Indien er geen eensluidend advies is, zal de opzegging als nietig worden beschouwd (artikel 160 van het Wetboek van vennootschappen).

Artikel 136 van het Wetboek van vennootschappen voorziet in een vrij gedetailleerde procedure wanneer de algemene vergadering zich moet uitspreken over het ontslag van een commissaris:

“Wanneer de algemene vergadering zich moet uitspreken over het ontslag van een commissaris, wordt aan de betrokkene onmiddellijk kennis gegeven van de inschrijving van deze aan gelegenheid op de agenda. De commissaris kan aan de vennootschap schriftelijk kennis geven van zijn opmerkingen. Deze opmerkingen worden aangekondigd op de agenda, ter beschikking gesteld van de vennoten, overeenkomstig de artikelen 269, 381 en 535. In voorkomend geval wordt zonder verwijl ook een afschrift gezonden aan diegenen die voldaan hebben aan de formaliteiten die voor de toelating tot de algemene vergadering zijn voorgeschreven.

De vennootschap kan, bij een verzoekschrift waarvan vooraf aan de commissaris (...), kennis wordt gegeven, aan de voorzitter van de rechtbank van koophandel toestemming vragen om de vennoten geen kennis te geven van de opmerkingen die niet ter zake dienen of het aanzien van de vennootschap op onverantwoorde wijze kunnen schaden. De voorzitter

van de rechtbank hoort de vennootschap en de commissaris (...) in raadkamer en doet uitspraak in openbare terechtzitting. Tegen die beslissing staat geen verzet of hoger beroep open.”

Ingeval van ontslag zonder wettige reden, heeft de onwettig ontslagen commissaris recht op een schadevergoeding (artikel 135, § 1, eerste lid van het Wetboek van vennootschappen).

- Ingeval de commissaris zelf ontslag neemt (“ontslagneming”)

Sinds 1985 bevat het Wetboek van vennootschappen ook stricte voorwaarden inzake de ontslagneming:

“Behoudens gewichtige persoonlijke redenen mogen de commissarissen tijdens hun opdracht geen ontslag nemen tenzij ter algemene vergadering en nadat zij deze schriftelijk hebben ingelicht over de beweegredenen van hun ontslag” (artikel 135, § 1, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen).

In de memorie van toelichting, voorafgaand aan de wet van 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat, worden deze voorwaarden toegelicht. De nadruk wordt gelegd op het feit dat moet voorkomen worden dat een commissaris, die inbreuken of onregelmatigheden heeft vastgesteld, ertoe gebracht zou worden om zijn verantwoordelijkheid te ontlopen door ontslag te nemen, zonder gebruik te maken van de bevoegdheden waarover hij beschikt en zonder de verplichtingen die op hem rusten na te leven.

Indien de commissaris gewichtige persoonlijke redenen heeft, kan hij zonder enige termijn ontslag nemen. Hij hoeft niet te wachten tot de eerstkomende algemene vergadering. Als gewichtige persoonlijke redenen kunnen bijvoorbeeld beschouwd worden, een ongeval of ernstige ziekte waardoor de commissaris voor een lange periode onbeschikbaar zou zijn. Het moet gaan om redenen die te maken hebben met de commissaris zelf.

Er kan daarentegen geen “persoonlijke redenen” zijn wanneer deze reden voortvloeit uit de uitvoering van de opdracht, bijvoorbeeld het feit dat de leiding de correcte uitvoering van de controles verhindert.

Een commissaris kan ook zijn mandaat beëindigen, zonder gewichtige persoonlijke

redenen, maar omdat hij bijvoorbeeld gehinderd wordt bij de uitoefening van zijn taak of wegens ernstige meningsverschillen met de leiding van de onderneming die van aard zijn dat de revisor oordeelt dat hij niet langer de verantwoordelijkheid voor de verklaring over de jaarrekening kan opnemen. Dergelijk ontslag in de loop van het mandaat zal enkel kunnen ter gelegenheid van een algemene vergadering van aandeelhouders (in voorkomend geval bijeengeroepen op vraag van de commissaris) en op voorwaarde dat de commissaris schriftelijk verslag heeft uitgebracht over de beweegredenen van zijn ontslag.

Artikel 159, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen voorziet bovendien in de verplichting van de commissaris om, ingeval van ontslag, aan de ondernemingsraad schriftelijk kennis te geven van de redenen voor zijn ontslag.

Dit verslag over het ontslag is, in tegenstelling tot het controleverslag, niet openbaar, rekening houdend met het beroepsgeheim waaraan de commissaris is onderworpen, zelfs indien hij niet meer in functie is in de vennootschap.

d) Ontslag “in onderling akkoord”

In het Wetboek van vennootschappen wordt niets gezegd over de beëindiging van het mandaat van de commissaris na onderling akkoord van de betrokken partijen, met name van de algemene vergadering – en desgevallend van de ondernemingsraad – enerzijds en van de commissaris anderzijds.

In de praktijk kan vastgesteld worden dat dergelijke beëindiging, die gebaseerd wordt op het algemeen verbintenissenrecht, vrij vaak toegepast wordt.

Deze categorie van voortijdige beëindiging van het commissarismandaat valt ook onder de meldingsplicht van artikel 135, § 2 van het Wetboek van vennootschappen. Het kan immers niet de bedoeling zijn dat dergelijke situaties, die mogelijk een onafhankelijkheidsprobleem kunnen verbergen, niet aan de instellingen van het stelsel van publiek toezicht zouden gemeld worden.

3.4.4. Modaliteiten van de meldingsplicht

Zowel de gecontroleerde entiteit, als de commissaris moeten de Hoge Raad voor de Economische Beroepen in kennis stellen van het ontslag van de commissaris tijdens zijn opdracht.

Bovendien moeten zij beiden de redenen voor de voortijdige beëindiging op afdoende wijze uiteenzetten. Dit impliceert dat de motivering gepast moet zijn om de instellingen van het stelsel van publiek toezicht toe te laten hun taak naar behoren uit te voeren.

Uit de vergelijking van de motivering van de beide partijen, zal desgevallend nuttige info voortvloeien.

De wetgever heeft geen termijn bepaald voor het overmaken van de informatie aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen. Bij gebrek aan een specifieke termijn, kan ervan uitgegaan worden dat de melding dan ook onmiddellijk, ter gelegenheid van het ontslag, dient te gebeuren.

Evenmin heeft de wetgever specifieke formaliteiten bepaald voor het overmaken van de kennisgeving.

De Hoge Raad is zowel door de ondernemingen als door de bedrijfsrevisoren steeds per brief ingelicht over de voortijdige beëindiging van het commissarismandaat, mét de bijhorende motivering. Soms worden ter staving bepaalde documenten samen met de kennisgeving overgemaakt, zoals de publicatie in de Bijlagen van het *Belgisch Staatsblad*, uittreksels uit de notulen van de algemene vergadering, enz.

Concreet kan de melding gebeuren door een brief te sturen naar het volgende adres:
Hoge Raad voor de Economische Beroepen
T.a.v. de Voorzitter
North Gate III – 6de verdieping
Koning Albert II-laan 16
1000 Brussel

Het is ook mogelijk om het meldingsformulier, dat op de gezamenlijke portaalsite van de diverse instellingen van het stelsel van publiek toezicht⁵ beschikbaar is en dat kan worden gedownload, volledig in te vullen, af te drukken en te ondertekenen. Vervolgens dient dit schrijven per post aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen te worden overgemaakt, ter attentie van de Voorzitter.

5 www.oversight-audit-belgium.eu/.

Voor 2011 stelt de Hoge Raad een administratieve vereenvoudiging van de praktische aspecten van de kennisgeving voorop, vooreerst in de schoot van het systeem van publiek toezicht zelf en vervolgens ten aanzien van de ondernemingen en de bedrijfsrevisoren die onder de meldingsplicht inzake de voortijdige beëindiging van commissarismandaten vallen. Een voorstel zal worden uitgewerkt met het oog op een elektronische kennisgeving, waarbij de identiteit van de partijen wordt gewaarborgd, en een *online*-melding. Uiteraard zal vooraf nagegaan worden in welke mate het bestaand wetgevend en reglementair kader dient te worden aangepast.

3.4.5. Opdracht van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen is - overeenkomstig artikel 77 van de wet van 22 juli 1953 - in het Belgisch stelsel voor publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren aangeduid als orgaan belast met de nationale en internationale samenwerking. De Hoge Raad is dan ook in die hoedanigheid belast met de mededeling aan de diverse instellingen van het Belgisch systeem van publiek toezicht van alle informatie die hij heeft ontvangen, hetzij van de commissaris, hetzij van een onderneming die een commissaris heeft aangesteld en die betrekking heeft op de meldingen inzake het ontslag van de commissaris tijdens zijn mandaat.

Het systeem van publiek toezicht, waarop de eindverantwoordelijkheid van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren rust, is volgens artikel 43, § 1, eerste lid van de wet van 22 juli 1953 als volgt samengesteld:

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

De ontvangen informatie dient binnen de maand aan de voornoemde instellingen te worden overgemaakt, zoals voorgeschreven door artikel 135, § 2 van het Wetboek van vennootschappen.

In de loop van 2010 heeft de Hoge Raad de ontvangen informatie systematisch doorgestuurd aan de diverse instellingen van het systeem van publiek toezicht.

De wetgever heeft geen nadere modaliteiten van de kennisgeving aan de instellingen van het systeem van publiek toezicht gepreciseerd.

Bij gebrek aan specifieke modaliteiten, heeft de Hoge Raad in de loop van 2010 de volgende principes toegepast:

- De taal van de briefwisseling vanuit de Hoge Raad aan de instellingen van publiek toezicht wordt bepaald door de taalrol van de commissaris, over wiens ontslag de kennisgeving handelt.
- Wat de territoriaal bevoegde Procureur-generaal betreft, wordt de briefwisseling gestuurd naar de Procureur-generaal, bevoegd voor het rechtsgebied van de zetel van het bedrijfsrevisorenkantoor of, ingeval een natuurlijke persoon is benoemd, van de woonplaats van de bedrijfsrevisor. Gezien de specifieke bevoegdheden van de Procureur-generaal van Brussel inzake materies van het financieel, economisch en handelsrecht⁶, wordt elke kennisgeving eveneens aan de Procureur-generaal te Brussel doorgestuurd.
- Wat de tuchtinstanties betreft, bepaalt de taalrol van de commissaris of de informatie bezorgd wordt aan de Franstalige, dan wel aan de Nederlandstalige tuchtinstanties. Aangezien elke tuchtinstantie autonoom handelt, worden zowel de voorzitter van de tuchtinstantie in eerste aanleg als de voorzitter van de commissie van beroep aangeschreven, alsook zowel de effectieve als de plaatsvervangende voorzitter.

Met het oog op een correcte en duidelijke overdracht van de ontvangen informatie aan de diverse instellingen van het Belgisch systeem van publiek toezicht, is het wenselijk om zekerheid te hebben over de identiteit van de betrokken onderneming. De Hoge Raad gaat dan ook over tot het consulteren van de gegevens, zoals publiek beschikbaar op de website van de Kruispuntbank voor ondernemingen. De publicaties in de Bijlagen van het *Belgisch Staatsblad* die betrekking hebben op de benoeming en/of het ontslag van de commissaris, waarover sprake in

6 Zie in dit verband het koninklijk besluit van 6 mei 1997 betreffende de specifieke taken van de leden van het College van Procureurs-generaal (*Belgisch Staatsblad* van 14 mei 1997), zoals gewijzigd in 2003. Dit besluit preciseert onder meer de bevoegdheden van de Procureur-generaal te Brussel; aan hem worden taken met betrekking tot de materies van het financieel, economisch en handelsrecht toegewezen.

de kennisgeving, worden opgezocht en nagekeken.

Ook ten aanzien van de commissaris (rechtspersoon en vaste vertegenwoordiger of natuurlijke persoon) wordt de identiteit nagegaan, aan de hand van de gegevens die opgenomen zijn in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren.

Tegelijk wordt alle informatie, ontvangen van de commissaris en de gecontroleerde entiteit, aan de instellingen van het systeem van publiek toezicht per brief overgemaakt.

Van zodra de Hoge Raad een melding over een voortijdig ontslag ontvangt, wordt nagegaan of het dossier volledig is, met andere woorden of de vereiste informatie van beide partijen (zowel van de betrokken commissaris, als van de onderneming die het voorwerp uitmaakt van een wettelijke controle) beschikbaar is. Is dit niet het geval, dan stuurt de Hoge Raad eerst een schrijven naar de partij, van wie nog geen melding is ontvangen, om te herinneren aan de verplichting van artikel 135, § 2 van het Wetboek van vennootschappen. Dit wordt verder opgevolgd om zeker te zijn dat een melding van de beide partijen wordt ontvangen. Van zodra het dossier volledig is, wordt alle ontvangen informatie per brief aan de instellingen van het systeem van publiek toezicht overgemaakt.

Rekening houdend met de specifieke bevoegdheden van elke instelling binnen het systeem van publiek toezicht, beslissen deze autonoom over het verder gevolg dat aan de ontvangen info wordt verleend. De autoriteiten, bevoegd voor de analyse van individuele dossiers⁷, zullen desgevallend de ontvangen informatie verder analyseren of een eigen onderzoek opstarten.

7 De taakverdeling voor de opdrachten van het systeem van publiek toezicht verloopt -overeenkomstig de wet van 1953- als volgt:

- enerzijds voor de algemene aspecten van het beroep van bedrijfsrevisor: de eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op de goedkeuring van professionele normen en aanbevelingen ligt bij de federale Minister, bevoegd voor Economie en bij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen;

- anderzijds voor de individuele aspecten van het beroep van bedrijfsrevisor: de eindverantwoordelijkheid voor 1°) het toezicht op de toelating en registerinschrijving ligt bij de Procureur-generaal;

2°) de permanente vorming, kwaliteitscontrole en toezicht ligt bij de Kamer van verwijzing en instaatstelling;

3°) het tuchtsysteem ligt bij de tuchtinstanties.

Daarnaast is er de adviesbevoegdheid die toevertrouwd is aan het Advies- en controlecomité voor onafhankelijkheid van de commissaris (ACCOM).

Verder bezorgt de Hoge Raad de ontvangen informatie in principe eveneens aan het Instituut van de Bedrijfsrevisoren en dit in het kader van artikel 77, § 2 van de wet van 1953; dit moet de beroepsorganisatie toelaten rekening te houden met deze informatie in het kader van de bijdrage van het Instituut in de opdrachten van kwaliteitscontrole en toezicht, zoals omschreven in de wet van 1953.

De Hoge Raad ziet er tenslotte op toe dat aan elke commissaris die een kennisgeving doet omtrent een voortijdig ontslag, alsook aan elke betrokken gecontroleerde entiteit, een ontvangstmelding wordt overgemaakt. Wat de bedrijfsrevisor betreft, wordt deze ontvangstmelding gericht aan de vestiging van het bedrijfsrevisorenkantoor waaraan de vaste vertegenwoordiger is verbonden. Voor de gecontroleerde entiteit wordt de ontvangstmelding gestuurd aan de zetel.

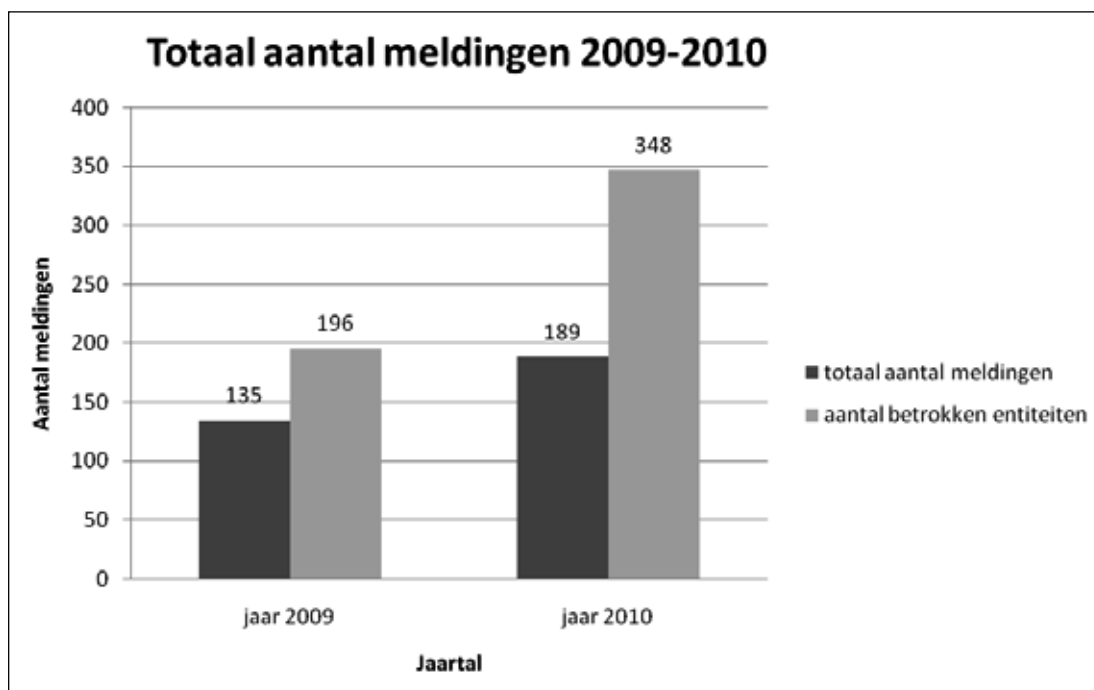
3.4.6. Statistische gegevens over 2010

a) Totaal aantal meldingen – aantal betrokken gecontroleerde entiteiten

In de loop van 2010 zijn er bij de Hoge Raad 189 meldingen inzake voortijdige beëindigingen van commissarismandaten ingediend.

Deze 189 meldingen hebben betrekking op de voortijdige beëindiging van het commissarismandaat in 348 gecontroleerde entiteiten. Vaak wordt immers één melding gedaan voor verschillende vennootschappen of heeft het ontslag van de commissaris in één vennootschap een weerslag op het commissarismandaat in diverse andere ondernemingen. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer een beslissing genomen wordt op groepsniveau die gevolgen heeft voor tal van daarmee verbonden ondernemingen.

Indien men de cijfers voor 2010 vergelijkt met de cijfers voor 2009, komt men tot de vaststelling dat er een toename is van het aantal meldingen; voor het jaar 2009 waren er 135 meldingen bij de Hoge Raad ingediend, die betrekking hadden op 196 gecontroleerde entiteiten.



De toename in 2010 van het aantal dossiers is wellicht deels te wijten aan het feit dat deze meldingsplicht, ingevoerd begin 2009, inmiddels beter bekend is geworden. Verder speelt ook de integratie van een bepaalde bedrijfsrevisor in een ander bestaand revisorenkantoor mee: hierbij zijn een aanzienlijk aantal mandaten stopgezet en overgedragen naar het nieuwe kantoor. Concreet heeft de betrokken bedrijfsrevisor in de loop van 2010 voor 67 vennootschappen een melding van voortijdige stopzetting van het commissarisaandaat gedaan. Hiermee neemt de betrokken revisor bijna 1/5 van het totaal aantal gemelde voortijdige stopzettingen van het commissarisaandaat in 2010 voor zijn rekening.

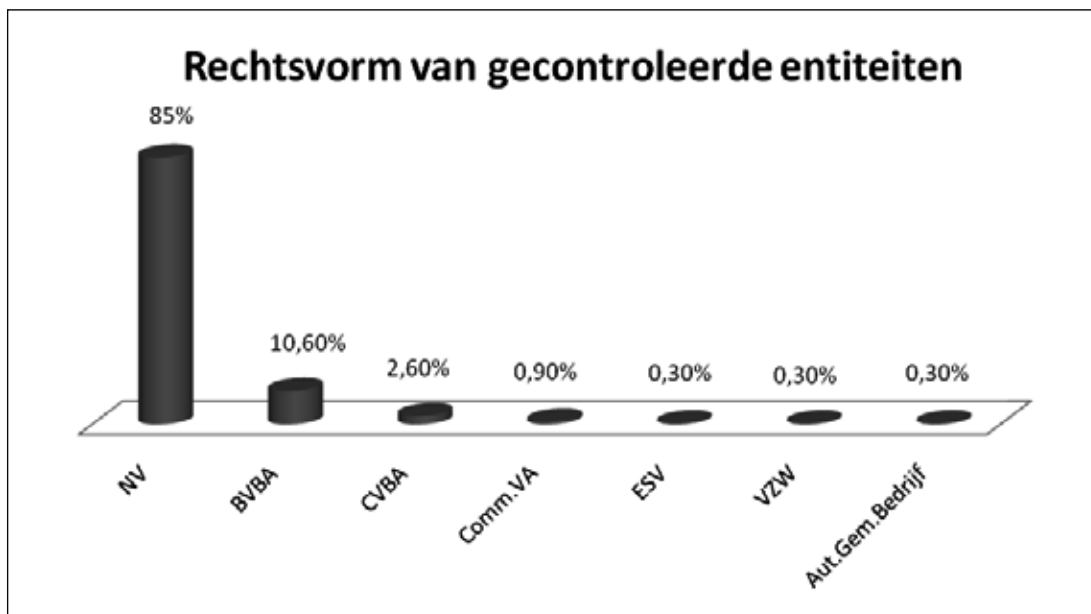
b) Rechtsvorm van de gecontroleerde entiteiten

Meestal hebben de gecontroleerde entiteiten waarvoor een melding omtrent de voortijdige beëindiging van het commissarisaandaat wordt overgemaakt, de rechtsvorm van een naamloze vennootschap (verkort NV).

Meer bepaald is voor 2010 de rechtsvorm van 85 % van de gecontroleerde entiteiten waarvoor een melding wordt gedaan, een NV.

In 10,6 % van de gecontroleerde entiteiten betreft het een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (verkort BVBA).

Voor het overige zijn er meldingen gedaan voor een aantal coöperatieve vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid (verkort CVBA) (2,6 %), voor één vereniging zonder winstoogmerk (verkort VZW), voor één economisch samenwerkingsverband (verkort ESV), voor 3 commanditaire vennootschappen op aandelen (verkort Comm.VA) en tenslotte voor één autonoom gemeentebedrijf.



c) Shifttypologie

In de meeste gevallen wordt aansluitend op de voortijdige beëindiging van het commissarismandaat een nieuwe commissaris benoemd. Op basis van de publicaties die de gecontroleerde onderneming in de Bijlagen tot het *Belgisch Staatsblad* laat bekendmaken, kan worden nagegaan wie de nieuwe commissaris voor de betrokken onderneming is.

In een beperkt aantal gevallen is de voortijdige beëindiging van het commissarismandaat echter gemotiveerd door het feit dat de vennootschap niet (langer) zou voldoen aan de criteria om verplicht een commissaris aan te stellen. In dergelijke gevallen zal er geen nieuwe commissaris meer worden aangesteld. Concreet gaat het voor 2010 om 7,5 % van het totale aantal van de voortijdige beëindigingen.

Opvallend is dat er voor 9,5 % van de gecontroleerde entiteiten waarvoor in 2010 een melding is ingediend, geen verdere informatie over de eventuele aanstelling van een nieuwe commissaris beschikbaar is in de Bijlagen tot het *Belgisch Staatsblad*, en dit terwijl de motivering voor de stopzetting geen betrekking heeft op het wegvallen van de verplichting tot het benoemen van een commissaris. Het is niet duidelijk of dit betekent dat er geen commissaris meer is aangeduid dan wel dat de publicatieplicht met betrekking tot het commissarismandaat met de voeten werd getreden.

Op basis van de informatie die wél publiek beschikbaar is, is het nuttig na te gaan tot welk

“type” van auditkantoor de “vroegere” en de “nieuwe” commissarissen behoren: dit is mogelijk door een opdeling te doen naargelang de omvang van het kantoor waartoe de commissarissen behoren. Er kan een onderscheid gemaakt worden tussen de zogenaamde “big 4-kantoren”, de “medium-kantoren” en de “kleinere structuren”. Voor deze opdeling kan onder meer verwezen worden naar de klassificatie die is uitgewerkt in een andere studie van de Hoge Raad, met name de studie inzake de structuur van de externe auditsector in België⁸.

Vervolgens kan de *shifttypologie* onderzocht worden, meer bepaald de vraag of voor de nieuwe commissaris geopteerd wordt voor een beroepsbeoefenaar die behoort tot een kantoor van dezelfde omvang of eerder voor een kantoor van een grotere dan wel kleinere omvang.

Voor de meldingen die in 2010 bij de Hoge Raad zijn ingediend, kunnen de volgende vaststellingen worden gedaan:

De commissaris die voortijdig wordt ontslagen/die voortijdig ontslag neemt:

- maakt deel uit van een kantoor dat behoort tot de *big 4*: in 60 % van de gecontroleerde entiteiten;
- maakt deel uit van een kantoor dat behoort tot de *medium-kantoren*: in 30 % van de gecontroleerde entiteiten;
- maakt deel uit van een kantoor dat behoort tot de kleinere structuren: in 10 % van de gecontroleerde entiteiten.

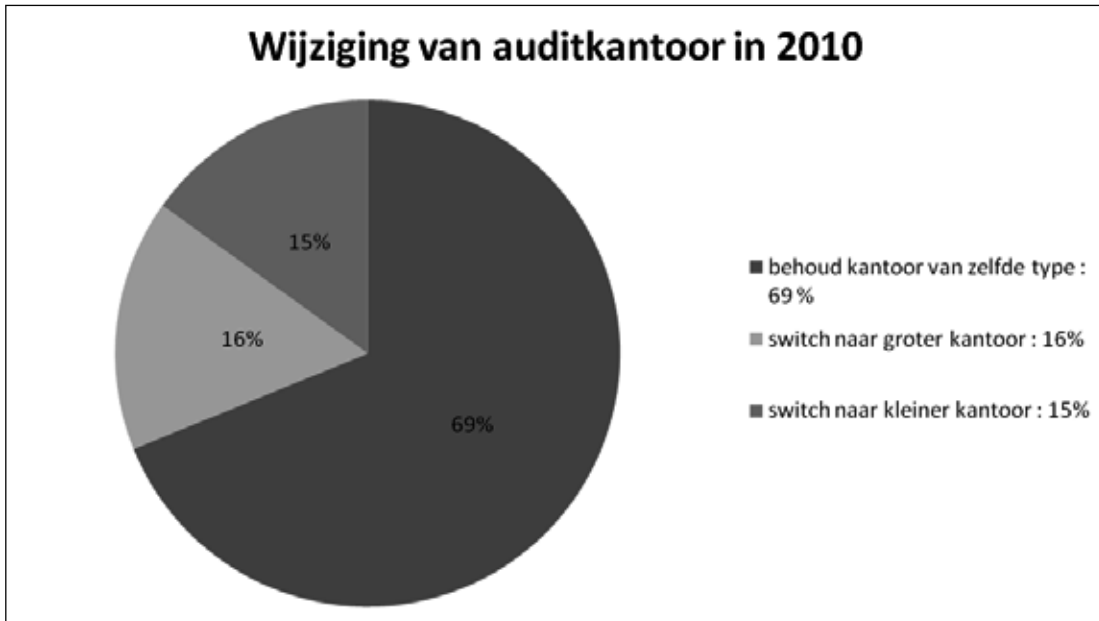
⁸ Zie in dit verband punt 3.1. van dit jaarverslag.

De commissaris die na het voortijdig ontslag van zijn voorganger wordt benoemd:

- maakt deel uit van een kantoor dat behoort tot de *big 4*: in 60 % van de gecontroleerde entiteiten;
- maakt deel uit van een kantoor dat behoort tot de *medium-kantoren*: in 35 % van de gecontroleerde entiteiten;
- maakt deel uit van een kantoor dat behoort tot de kleinere structuren: in 5 % van de gecontroleerde entiteiten.

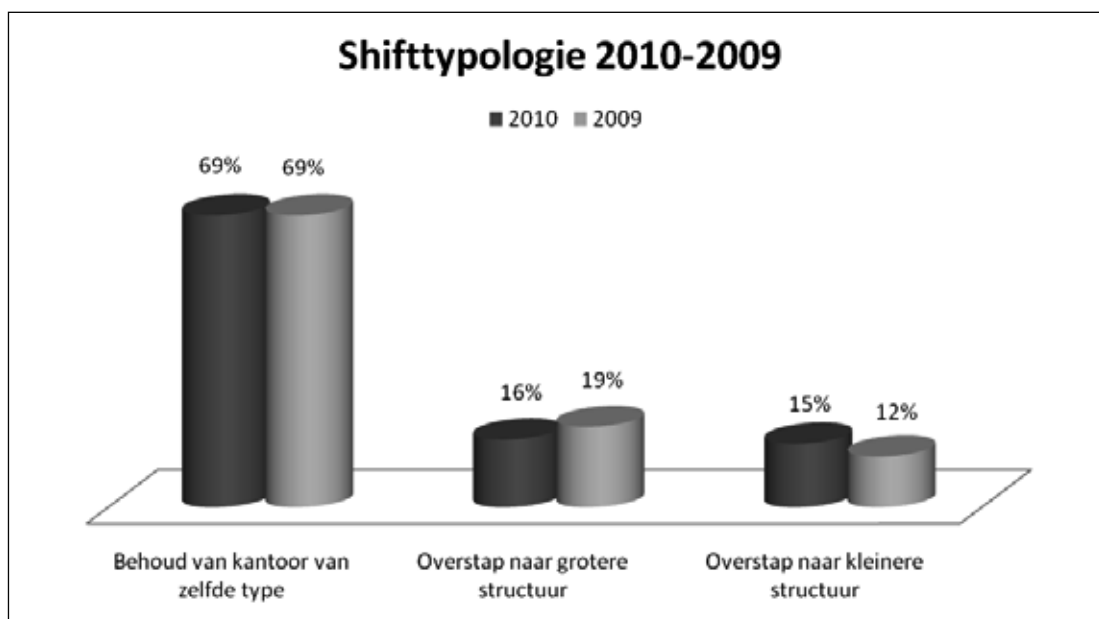
Wat de (eventuele) wijziging van kantooromvang betreft, kan voor 2010 de volgende *shifttypologie* worden vastgesteld:

- Behoud van een kantoor van gelijkaardige omvang: 69 %
- Overstap naar een grotere structuur: 16 %
- Overstap naar een kleinere structuur: 15 %.



De gegevens qua *shifttypologie* liggen min of meer in dezelfde lijn als de vaststellingen qua

shifttypologie voor de meldingen die in 2009 zijn gedaan :



d) Volgorde van kennisgeving

In de meeste gevallen gebeurt de melding vanwege de commissaris en de betrokken gecontroleerde entiteit in een afzonderlijk schrijven, gericht aan de Hoge Raad.

In bepaalde kennisgevingen wordt daarentegen een gezamenlijk schrijven, ondertekend zowel door de commissaris als door de gecontroleerde entiteit, doorgestuurd. In een aantal dossiers gebeurt de kennisgeving weliswaar via aparte brieven, enerzijds vanwege de onderneming en

anderzijds vanwege de commissaris, maar toch worden deze brieven verstuurd in één envelop. Voor 2010 kan gesteld worden dat voor 7,8 % van het totaal aantal gecontroleerde entiteiten de melding aan de Hoge Raad gezamenlijk gebeurt.

In de overige gevallen gebeurt de kennisgeving eerst door de commissaris (50,6 %) en volgt nadien de kennisgeving door de onderneming. Voor de andere dossiers (36,5 %) is de melding aan de Hoge Raad eerst door de onderneming gebeurd en pas daarna door de commissaris.



Van zodra de Hoge Raad een melding over een voortijdig ontslag ontvangt, wordt nagegaan of het dossier volledig is, met andere woorden of de vereiste motivering voor het vroegtijdig beëindigen van het commissarismaandaat vanwege de beide partijen (zowel van de betrokken commissaris, als van de gecontroleerde entiteit) overgemaakt is. Is dit niet het geval, dan stuurt de Hoge Raad eerst een schrijven naar de partij, van wie nog geen melding is ontvangen, om te herinneren aan de verplichting van artikel 135, § 2 van het Wetboek van vennootschappen.

In 2010 is de Hoge Raad genoodzaakt geweest om voor 2 op de 3 meldingen de wettelijk verplichte info aan de andere partij via een brief op te vragen, alvorens de info aan de andere instel-

lingen van het publiek toezicht te kunnen doorsturen. In een beperkt aantal gevallen is een gewone herinnering zelfs niet voldoende gebleken, maar moest een aangetekende herinnering met ontvangstmelding worden overgemaakt.

Niettegenstaande een gedegen opvolging en een stricte herinneringsprocedure, betreurt de Hoge Raad dat er in 5,1 % van het totaal aantal betrokken gecontroleerde entiteiten geen gevolg gegeven wordt aan het verzoek vanwege de Hoge Raad om het dossier te vervolledigen. Het gaat nagenoeg steeds om dossiers waarbij het de gecontroleerde entiteit is die nalaat de wettelijke melding te doen.

In twee gevallen betreft het dossiers waarbij de commissaris te kennen heeft gegeven dat

ernstige meningsverschillen aan de basis liggen van zijn ontslag; het is dan ook verontrustend dat de betrokken ondernemingsleiding tekortschiet aan de wettelijke plicht om een melding te doen bij de Hoge Raad. De situatie is enigszins verschillend indien er sprake is van het niet langer voldoen aan de wettelijke criteria voor de benoeming van een commissaris, of ingeval van vereffening van de gecontroleerde entiteit of overname door een andere vennootschap.

e) *Motivering*

Uit het merendeel van de meldingen blijkt dat de voortijdige beëindiging van het commissarismandaat van niet-conflictuele aard is, althans volgens de betrokken partijen.

In de melding die via brief wordt ingediend, is inderdaad veelal sprake van een beëindiging van het mandaat "in onderling overleg", tussen enerzijds de onderneming en anderzijds de commissaris, of zelfs van een "minnelijke beëindiging".

Op basis van de motivering in de briefwisseling voor 2010 kan men besluiten dat de beslissing tot voortijdige stopzetting in 67 % van de gevallen te wijten is aan de gecontroleerde entiteit.

Een aantal van de opgegeven motiveringen *in geval de voortijdige stopzetting beslist wordt door de gecontroleerde entiteit*, zijn de volgende:

- nieuwe moedervennootschap – wijziging aandeelhoudersstructuur
- moedervennootschap wil één auditor voor de ganse groep
- nieuwe groepsauditor
- reorganisatie van de controlemandaten van de groep met het oog op de éénheid van controle voor de enkelvoudige en geconsolideerde jaarrekening
- centralisatie van de audit van de groep bij één internationaal netwerk
- harmonisering – herziening van de controlemandaten
- rotatiebeleid van de moedervennootschap
- ontslag van de vertegenwoordiger van het auditkantoor
- overname van gecontroleerde vennootschap – verzoek om ontslag vanwege groep
- wereldwijd dezelfde auditor
- benoeming van een nieuwe auditor met een internationale structuur gezien de internationale ontwikkeling van de vennootschap

en de ervaring van het nieuwe kantoor met beursgenoteerde bedrijven

- beslissing van de groep om de controle van de Europese dochters te centraliseren
- éénheid en efficiëntie van controle binnen de groep.

In een beperkt aantal gevallen, met name in 7,5 % van het totaal aantal gecontroleerde entiteiten (26 op 348 gecontroleerde entiteiten), wordt het mandaat voortijdig beëindigd omdat de verplichte aanstelling van een commissaris niet langer vereist zou zijn, bijvoorbeeld omdat de vennootschap de groep verlaat en zo niet meer beantwoordt aan de criteria die de aanstelling van een commissaris verplicht maakt.

Traditioneel wordt het feit dat een grote onderneming in de loop van het commissarismandaat een kleine onderneming wordt (en dus onder de drempels van het artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen terechtkomt), bijvoorbeeld door een vermindering van haar activiteiten, echter niet als een wettige reden voor een ontslag, bedoeld in artikel 135, § 1, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen, beschouwd. Volgens de parlementaire werkzaamheden inzake de hervorming van de wetgeving op het revisoraat van 1985 is het zo dat in dergelijk geval de commissaris in functie blijft tot op het einde van de periode van drie jaar.

Toch maken de bedrijfsrevisoren slechts in 8 op de 26 gevallen hierover een opmerking, in die zin dat zij de betrokken vennootschappen erop wijzen dat de voortijdige beëindiging geen afbreuk doet aan de verplichting om een andere commissaris te benoemen en dat de overtreding van het Wetboek van vennootschappen een aansprakelijkheid van de bestuurders kan teweegbrengen.

Wat het motief van de wijziging van het aandeelhouderschap betreft, heeft de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren bevestigd dat het ontslag van de commissaris aanvaardbaar is, "voor zover de wettelijke formaliteiten worden nageleefd (met inbegrip van de formaliteiten ten aanzien van de ondernemingsraad en de Hoge Raad) en dat er verslag wordt uitgebracht over de jaarrekening wanneer op het moment van het ontslag het boekjaar van de entiteit reeds is afgesloten"⁹.

9 Werkzaamheden van de Raad van het IBR, vergadering van 8 oktober 2010, *Tax Audit & Accountancy*, 25/2010, p. 46.

In 2010 wordt in één dossier als reden voor het voortijdig ontslag opgegeven dat de groep meer competitieve prijzen voor de commissarisfunctie wenst te bekomen en dat daarom voor de ganse groep een nieuwe aanbestedingsprocedure wordt uitgeschreven.

In een ander dossier verwijst de gecontroleerde entiteit naar praktische overwegingen op het vlak van coördinatie en algemeen beheer en om éénheid in controle van de groep te verzekeren.

Volgens de meldingen is de voortijdige stopzetting slechts voor 3,6 % van het totaal aantal gevallen te wijten aan de commissaris. Een aantal van de opgegeven motiveringen *ingeval de reden voor de voortijdige stopzetting bij de commissaris ligt*, zijn de volgende:

- onafhankelijkheidsprobleem naar aanleiding van het verlenen van andere diensten door het samenwerkingsverband waartoe de commissaris behoort
- wijziging van aandeelhouderschap van de gecontroleerde entiteit – ontstaan van belangconflict in hoofde van de commissaris – gewichtige en persoonlijke redenen van de commissaris
- ontslag door commissaris omwille van verdere dienstverlening door accountancy-afdeling van auditkantoor
- stopzetting van activiteiten omwille van bijkomende diensten van een met de commissaris verbonden entiteit
- stopzetting van de beroepsmatige activiteiten van de commissaris (wegens ziekte / pensioen)
- ernstige persoonlijke redenen in hoofde van de commissaris – te grote afstand tussen verblijfplaats van de commissaris en de zetel van de cliënt.

De splitsing van een revisorenkantoor in de loop van 2010 waarbij één van de vaste vertegenwoordigers voor zijn mandaten ontslag neemt en zich laat herbenoemen namens een andere revisorenvennootschap, heeft voor gevolg dat de betrokken bedrijfsrevisor voor 67 vennoot-

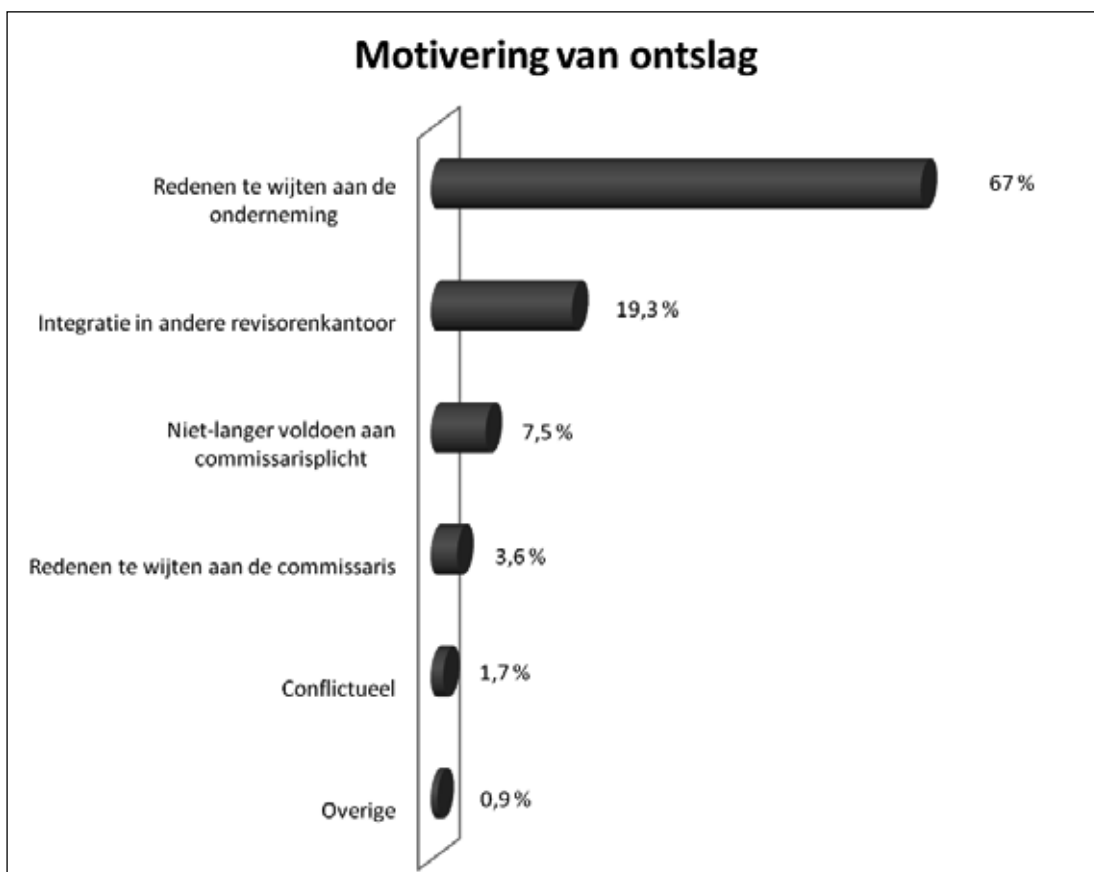
schappen een melding doet van een voortijdige stopzetting van het commissarismandaat, of 19,3 % van het totaal aantal gecontroleerde entiteiten waarvoor in 2010 een melding is gedaan.

Naast bovenstaande “niet-conflictuele” beëindigingen, kunnen 1,7 % van de voortijdige beëindigingen als conflictueel bestempeld worden. Concreet is er voor 2010 in 5 dossiers duidelijk sprake van ernstige meningsverschillen tussen de commissaris en de leiding en ligt de verslechtering van de verstandhouding aan de basis van de voortijdige beëindiging van het commissarismandaat. In 1 dossier blijkt er fundamentele ontevredenheid te zijn over de geleverde prestaties van de commissaris en geeft de gecontroleerde vennootschap te kennen dat er in hoofde van de commissaris laakbare praktijken zouden zijn.

Ingeval van een conflictuele beëindiging worden onder meer de volgende redenen naar voren gebracht:

- ernstige meningsverschillen met de bedrijfsleiding die van die aard zijn dat de commissaris niet langer de verantwoordelijkheid voor de verklaring over de jaarrekening kan nemen;
- meningsverschil naar aanleiding van de verbetering van de jaarrekening;
- achteruitgang van professionele verstandhouding met commissaris die verdere samenwerking onmogelijk maakt; de verslechtering van de verstandhouding zou in de eerste plaats te wijten zijn aan problemen in de interne communicatie en dit met betrekking tot verschillende onderwerpen;
- ontevredenheid over de door de commissaris geleverde prestaties, onder meer qua tijdigheid van de werkzaamheden;
- discussies omtrent mogelijk voorbehoud vanwege de commissaris.

Overigens stemt de motivering van de gecontroleerde entiteit in een aantal gevallen niet overeen met die van de commissaris.



f) Ogenblik van kennisgeving

Het Wetboek van vennootschappen geeft weliswaar geen nadere aanwijzing omtrent het ogenblik waarop de kennisgeving dient te gebeuren. In de praktijk kan worden vastgesteld dat de meldingen meestal gebeuren nà de beslissing van de aandeelhoudersvergadering. Af en toe wordt de melding al gedaan op het ogenblik dat de beslissing in de schoot van het bestuursorgaan is genomen om het ontslag aan de algemene vergadering voor te leggen.

g) Tijdstip van beëindiging

Volgens de meldingen die in de loop van 2010 aan de Hoge Raad zijn overgemaakt, vindt de beëindiging van het commissarismandaat plaats:

- in 41,5 % van de gevallen méér dan twee jaar vóór het einde van de wettelijke termijn van drie jaar,
- in 44 % van de gevallen minder dan twee jaar en méér dan één jaar vóór het einde van het mandaat en
- in 14,5 % van de gevallen minder dan één jaar vóór het einde van het mandaat.

h) Bijzondere gevallen

In de meeste gevallen gebeurt de melding vanwege de gecontroleerde entiteit door een persoon die de bevoegdheid heeft om de vennootschap rechtsgeldig te vertegenwoordigen. Het kan gaan om één of meerdere bestuurders, door de afgevaardigde bestuurder of door de financieel directeur.

In één geval is de melding gebeurd door de fiduciaire van de gecontroleerde entiteit.

In drie andere dossiers heeft een advocaat namens de vennootschap de melding gedaan. In twee dossiers hiervan werd de tussenkomst van de commissaris in vraag gesteld.

Tenslotte heeft ook een vereffenaar een melding namens een vennootschap gedaan.

i) Overige vaststellingen

Zoals hierboven reeds toegelicht, worden voor de ontvangen meldingen de publicaties in de Bijlagen van het *Belgisch Staatsblad*, gedaan door de gecontroleerde entiteit, en die betrekking hebben op de benoeming en/of het ontslag van de commissaris, opgezocht en nagekeken.

Artikel 74, 2°, b) van het Wetboek van vennootschappen vereist immers de neerlegging in het vennootschapsdossier en de bekendmaking in de Bijlagen van het *Belgisch Staatsblad* van "het uittreksel uit de akten betreffende de benoeming en ambtsbeëindiging van (...) de commissarissen". De publicatie behoort tot de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan van de gecontroleerde vennootschap.

Vastgesteld kan worden dat in de meeste gevallen de door het vennootschapsrecht vereiste bekendmakingen, wel degelijk worden gedaan.

Helaas zijn er echter een aantal dossiers waarvoor in de Bijlagen van het *Belgisch Staatsblad* geen spoor is terug te vinden van de voortijdige ambtsbeëindiging van de commissaris (meer bepaald voor 7,2 % van het totaal aantal meldingen). Soms is er zelfs helemaal geen publicatie omtrent de commissarisfunctie beschikbaar, en dus ook niet van de aanvankelijke benoeming.

Vanuit zijn bekommernis over de belangen van het maatschappelijk verkeer, is de Hoge Raad van oordeel dat een correcte en duidelijke informatie omtrent de benoeming en het eventueel voortijdig ontslag van de commissaris essentieel is. Hij meent dan ook dat de bedrijfsrevisoren meer aandacht zouden moeten besteden aan de opvolging door de vennootschap van deze vennootschapsrechtelijke publicatieplicht.

Nog aan de hand van de gepubliceerde informatie, heeft de Hoge Raad kunnen vaststellen dat er voor de vennootschappen waarvoor in de loop van 2010 een melding is gedaan inzake het voortijdig ontslag van de commissaris, in ongeveer 25 % van de gevallen de honoraria van de commissaris (hetzij van de nieuwe, hetzij van de uittredende, hetzij van allebei) publiek vermeld worden. Hoewel dergelijke bekendmaking in principe niet wettelijk verplicht is, draagt dit ongetwijfeld bij tot meer transparantie omtrent de vergoedingen van de commissaris.

3.5. Europese consultatie omtrent de rol van de wettelijke rekeningcontrole in Europa

De Europese Commissie heeft op 13 oktober 2010 een publieke consultatie¹ georganiseerd omtrent de rol van de wettelijke rekeningcontrole en van het ruimer kader waarin de controles worden verricht. Deze consultatie kan gesitueerd worden in de nasleep van de financiële crisis veroorzaakt door de val van de investeringsbank *LEHMAN BROTHERS* en de bekommernis van de Commissie om na te gaan of een versterking van de rol van de auditors zou toelaten om de risico's die op het financieel systeem wegen, te beperken.

Het groenboek is erop gericht om een ruime consultatie te organiseren teneinde een debat aan te gaan over de rol van de auditor, de *governance* van de rekeningcontroleurs en om de noodzakelijke wijzigingen op het vlak van het beleid inzake de audit te duiden.

In het kader van de consultatie stelde de Commissie zich met name vragen omtrent de volgende thema's:

- **De onafhankelijkheid van de auditors** – Zijn de auditors echt onafhankelijk en stellen zij zich voldoende kritisch op wanneer zij de financiële staten van een onderneming controleren, terwijl dezelfde onderneming een (mogelijke) cliënt is van andere diensten buiten de audit?
- **Het vertrouwen dat de belanghebbende partijen kunnen hebben in de gecontroleerde financiële staten** – Is er een verschil tussen de verwachtingen en de werkelijkheid bij de belanghebbende partijen op het vlak van de draagwijdte en de methodologie van de audit? Zo ja, omtrent welke aspecten?
- **Het bestaan van een systemisch risico te wijten aan de sterke concentratie in de auditsector** – Welke zouden de gevolgen zijn van het verdwijnen van één van de grote auditkantoren voor het financiële systeem in ruime zin? Zou dit implicaties kunnen hebben voor de financiële stabiliteit?

¹ Zie de volgende informatie op de website van DG Interne markt van de Europese Commissie: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/10/1325&format=HTML&aged=0&language=fr&guiLanguage=fr> & http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/reform/index_fr.htm.

- **De rol van de toezichtsinstaties en de doeltreffendheid van het nationaal toezicht** – Dringen zich wijzigingen op? Zo ja, van welke aard?
- **Een echte interne markt voor de audit en het wegwerken van hinderpalen die er nu voor zorgen dat de auditmarkt hoofdzakelijk een nationale markt is** – Zou het idee van een Europees paspoort voor de auditors een goed idee zijn?
- **De specifieke behoeften van kleine ondernemingen** – Hoe ervoor zorgen dat de proportionele toepassing van de regels voor KMO's wordt gegarandeerd? Wat met de audit van KMO's? Eventuele rol van de internationale auditnormen?
- **De concentratie van de auditmarkt** – De audit is een markt op wereldniveau waar de vennootschappen internationale netwerken zijn. Hoe kunnen de inspanningen op internationaal niveau zo goed mogelijk worden gecoördineerd? Hoe erover waken dat kleine en middelgrote kantoren kansen krijgen?

De reacties op het groenboek konden overge maakt worden aan de Algemene directie Interne markt en diensten van de Europese Commissie tot 8 december 2010.

*
* * *

In België heeft de wetgever in 2007 – in het kader van de omzetting in Belgisch recht van de voorschriften uit de richtlijn 2006/43/EG inzake de wettelijke rekeningcontrole en conform het subsidiariteitsbeginsel – gekozen voor een "systeem" van publiek toezicht, bestaande uit diverse entiteiten die elk op hun beurt een deel van deze eindverantwoordelijkheid inzake publiek toezicht op zich nemen. Voor een land met een historiek van meer dan 20 jaar ervaring inzake toezicht op het bedrijfsrevisorat was dit een logische keuze.

Het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, waarop de eindverantwoordelijkheid van het toezicht rust, is samengesteld uit:

- de federale Minister die bevoegd is voor Economie,
- de Procureur-generaal,
- de Kamer van verwijzing en instaatstelling,

- de Hoge Raad voor de Economische Beroepen,
- het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris en
- de tuchtinstanties.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft het initiatief genomen, als instantie belast met de samenwerking op nationaal niveau, om de vertegenwoordigers van de diverse instanties van het Belgisch systeem van publiek toezicht samen te brengen en na te gaan of het wenselijk was om een reactie, zoals deze voortvloeit uit de bespreking, over te maken.

Dit gezamenlijk standpunt wordt aangevuld met het standpunt van de Kamer van verwijzing en instaatstelling (verkort KVI) die belast is met de individuele aspecten van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren; dit standpunt is door de Kamer zelf meegedeeld aan de Europese Commissie.

De federale Minister bevoegd voor Economie wijst er overigens op dat hij in het document uiteraard niet als lid van de uitvoerende macht stelling neemt, maar wel als één van de geledingen van het systeem van publiek toezicht zoals dat in België is ingevoerd.

Dit document is opgesteld in antwoord op de vragen uit het groenboek, waarbij hoofdzakelijk getracht werd een duidelijk beeld te geven van het wettelijk en/of normatief kader zoals dat de laatste tien jaar in België is ontwikkeld. Die ontwikkeling op nationaal vlak kent twee mijlpalen:

- het begin van de jaren 2000, toen de Europese Commissie een belangrijke aanbeveling publiceerde in verband met de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU;
- 2007, met de omzetting van de "auditrichtlijn" in Belgisch recht.

België heeft zich niet beperkt tot de invoering van de beginselen die op Europees niveau werden geformuleerd; er werden ook maatregelen getroffen om op passende wijze een aantal problemen op nationaal niveau op te lossen.

België erkent het fundamentele belang van de maatregelen uit de Europese aanbeveling van 2002 voor een grotere onafhankelijkheid van de wettelijke auditors en heeft ze dus integraal opgenomen in het Belgisch wettelijk en reglementair kader. Hierbij is het nuttig op te merken dat veel van die concrete maatregelen spijtig

genoeg niet in de "auditrichtlijn" zijn opgenomen (lijst van onverenigbare opdrachten bij een wettelijke audit van jaarrekeningen, "one to one"-regel, "cooling-off"-periode bij stopzetting van activiteit als wettelijke auditor, enz.) en bijgevolg ook niet noodzakelijk in het nationaal recht van de andere lidstaten van de Europese Unie.

Deze antwoordbundel focust dan ook op de vragen waarvoor de Belgische ervaring een bijdrage zou kunnen leveren tot het debat op Europees niveau.

Dit gezamenlijk standpunt is in het Frans aan de Europese Commissie overgemaakt en wordt in *in extenso* in onderhavig gezamenlijk jaarverslag opgenomen.

*
* *

De Commissie² heeft op 4 februari 2011 de samenvatting bekendgemaakt van de antwoorden³ op de publieke consultatie van 13 oktober 2010, alsook de individuele antwoorden vanwege de diverse partijen.

Tevens heeft de Europese Commissie op 9 en 10 februari 2011 een conferentie van twee dagen⁴ georganiseerd met als titel "*Financial reporting and auditing: a time for change?*".

De Commissie zou in de loop van 2011 moeten aankondigen welke maatregelen zij vooropstelt.

2 Zie de volgende informatie op de website van DG Interne markt van de Europese Commissie: http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2010/green_paper_audit_en.htm.

3 Zie de volgende informatie op de website van DG Interne markt van de Europese Commissie: http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/summary_responses_en.pdf (document van 4 februari 2011, met als titel «*Summary of Responses – Green Paper Audit Policy: Lessons from the Crisis*», 36 p.

4 Zie de volgende informatie op de website van DG Interne markt van de Europese Commissie: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/conferenc_20110209_fr.htm.

4. Het Belgisch systeem van publiek toezicht vanuit Europees perspectief

4.1. Omzetting van de auditrichtlijn in Belgisch recht

4.1.1. Inschrijving in het openbaar register van auditors en auditororganisaties van derde landen

In het *Belgisch Staatsblad* van 15 september 2010 is het koninklijk besluit van 3 september 2010 betreffende de inschrijving van auditors en auditororganisaties van derde landen verschenen¹.

Deze voorschriften moeten gesitueerd worden in het kader van de bepalingen van de wet van 22 juli 1953 omtrent de registerinschrijving van en het publiek toezicht op auditors en auditororganisaties van derde landen. Het besluit bevat meer in het bijzonder de uitvoeringsmodaliteiten voor artikel 7, § 4 van de wet van 22 juli 1953 en vervolledigt de omzetting in Belgisch recht van de artikelen 45 en 46 van de Europese richtlijn 2006/43/EG, de zogenaamde auditrichtlijn. Tevens worden de regels voor het publiek toezicht, de kwaliteitscontrole en het toezicht op de auditors en auditororganisaties van derde landen gepreciseerd.

Voortaan zal het mogelijk zijn voor auditors of auditororganisaties van een derde land om *afzonderlijk* in het openbaar register *in die hoedanigheid* te worden vermeld. Dergelijke beroepsbeoefenaars worden enkel ingeschreven in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren met het oog op het kunnen afleveren van een controleverklaring betreffende de (geconsolideerde) jaarrekening van een vennootschap, met statutaire zetel buiten de Europese Gemeenschap en waarvan de effecten zijn toegelaten tot de handel op een Belgische gereguleerde markt.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft op 4 maart 2010 een advies gegeven omtrent het ontwerp van koninklijk besluit². Voor-

dien had de Hoge Raad bij de bevoegde Minister reeds aangedrongen op het nemen van de nodige initiatieven. Zolang er geen besluit voorhanden was, kon immers geen gevolg gegeven worden aan concrete aanvragen tot afzonderlijke registratie vanwege auditors/auditororganisaties van derde landen.

Met de publicatie van dit koninklijk besluit wordt hieraan verholpen.

4.1.2. Verfijning van het Belgisch wettelijk kader

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen stelt vast dat de omzetting van sommige bepalingen uit de auditrichtlijn in het Belgisch recht nog verder kan worden verfijnd.

Zo dienen in de Belgische wetgeving de modaliteiten betreffende de samenwerking met de bevoegde autoriteiten van derde landen te worden gepreciseerd (onder meer inzake de uitwisseling van werkdocumenten – artikel 47 van de auditrichtlijn).

Verder geeft artikel 36 van de auditrichtlijn nadere toelichting inzake het beroepsgeheim en de samenwerking in de schoot van de Europese Unie. Het is wenselijk om na te gaan of de Belgische regelgeving op dit punt niet moet vervolledigd worden.

Artikel 77 van de wet van 22 juli 1953 bevat weliswaar de basisprincipes inzake de samenwerking en de uitwisseling van vertrouwelijke informatie, zowel op nationaal als op Europees en internationaal niveau (§§ 2 en 3). De Koning kan echter de modaliteiten bepalen (artikel 77, § 4).

Ook ten aanzien van de samenwerking met het Instituut van de Bedrijfsrevisoren zijn de modaliteiten nader te bepalen (artikel 35, § 2).

Op basis van de contacten met de vertegenwoordigers van de federale Minister, bevoegd voor Economie, heeft de Hoge Raad kunnen vernemen dat een aantal teksten in voorbereiding zouden zijn, zodat kan verwacht dat in de loop van 2011 de nog openstaande aspecten definitief hun beslag zullen krijgen.

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

1 Koninklijk besluit van 3 september 2010 betreffende de inschrijving van auditors en auditororganisaties van derde landen in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren en het publiek toezicht, de kwaliteitscontrole en het toezicht op auditors en auditororganisaties van derde landen, *Belgisch Staatsblad* van 15 september 2010.

2 Advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen van 4 maart 2010 omtrent een ontwerp van koninklijk

4.1.3. Artikel 135, § 2 van het Wetboek van vennootschappen

Ingeval van een voortijdige beëindiging van het commissarismandaat moeten sinds begin 2009 zowel de commissaris als de gecontroleerde vennootschap de Hoge Raad voor de Economische Beroepen informeren over het ontslag van de commissaris en op afdoende wijze de redenen hiervoor uiteenzetten. Deze verplichting is ingevoerd in het Wetboek van vennootschappen (artikel 135, § 2) door de wet van 17 december 2008 (*Belgisch Staatsblad* van 29 december 2008).

Met het oog op de systematische overdracht binnen de maand van de meldingen aan de andere instanties die deel uitmaken van het Belgisch systeem van publiek toezicht, zoals voorgeschreven door het Wetboek van vennootschappen, heeft de Hoge Raad een procedure uitgewerkt.

Rekening houdend met het aanzienlijk aantal meldingen en teneinde een efficiënte behandeling te bewerkstelligen, heeft de Hoge Raad op de website van het Belgisch systeem van publiek toezicht tevens een modelformulier ter beschikking gesteld, ten behoeve van de commissarissen en van de gecontroleerde entiteiten³.

Verder heeft de Hoge Raad in 2010 een statistische analyse gedaan van de voortijdige beëindigingen van commissarismandaten, aan de hand van de kennisgevingen die in de loop van 2010 bij de Hoge Raad zijn ingediend. Voor de resultaten van deze analyse kan verwezen worden naar punt 3.4. in onderhavig jaarverslag van de Hoge Raad, als onderdeel van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

4.1.4. Contacten met de Europese Commissie en opvolging van de werkzaamheden

In de loop van 2010 hebben diverse contacten plaatsgevonden met vertegenwoordigers van de Europese Commissie. Zo vormen onder meer de vergaderingen van de *European Group of Auditors' Oversight Bodies* (verkort EGAOB), waaraan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen regelmatig deelneemt in zijn hoedanigheid van orgaan van het Belgisch stelsel van publiek toezicht op de wettelijke auditors belast met de nationale en internationale samenwerking, een gelegenheid om op regelmatige basis met de

3 <http://www.oversight-audit-belgium.eu/online-meldingen.php>

vertegenwoordigers van de Europese Commissie van gedachten te wisselen.

De Europese Commissie volgt de omzetting van de auditrichtlijn in de diverse lidstaten op de voet en stelt in dit verband op haar website⁴ boordtabellen ter beschikking met de stand van zaken van de omzetting. Het scorebord inzake de omzetting van de auditrichtlijn wordt opgemaakt aan de hand van de informatie die periodiek aan de Europese Commissie door de lidstaten via een vragenlijst wordt verstrekt. Hieruit blijkt dat in 2010 alle Europese lidstaten aan de Europese Commissie hebben laten weten dat zij volledig rond zijn met de omzetting van de auditrichtlijn. Wel laat de oprichting van een operationeel publiek toezichtssysteem in Cyprus nog op zich wachten.

Verder stelt de Europese Commissie op haar website de nationale regelgeving – zoals die voortvloeit uit de auditrichtlijn – van alle lidstaten⁵ ter beschikking, al dan niet met een officiële Engelstalige vertaling.

De website van de Europese Commissie geeft tevens een opsomming van de bevoegde autoriteiten⁶ in het kader van de opdrachten van publiek toezicht van de auditrichtlijn en de links naar de openbare registers⁷ van de wettelijke auditors in de diverse lidstaten.

4.1.5. Middelen ingezet voor de stelsels van het publiek toezicht in Europa

In het kader van de vergaderingen van het *Audit Regulatory Committee* (verkort AuRC) heeft de Europese Commissie in 2010 aan de diverse lidstaten een vragenlijst overgemaakt met betrekking tot de begroten middelen die ingezet worden voor de systemen voor publiek toezicht binnen de Europese Unie.

Voor België nemen de vertegenwoordigers van de FOD Economie namens de federale Minister, bevoegd voor Economie, deel aan de vergaderingen van AuRC. Het is dan ook de FOD Economie die de vragenlijst voor België, met de begroting van de diverse entiteiten van het publiek toe-

4 http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/directives/index_fr.htm

5 http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/directives/transpo_fr.htm

6 http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/dir/100201_competent_authorities_SAD_en.pdf

7 http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/dir/100201_web_national_public_registers_en.pdf

zicht op de bedrijfsrevisoren, heeft vervolledigd en aan de Europese instanties heeft bezorgd.

Dit overzicht, dat evenwel niet publiek beschikbaar is, geeft weer welke middelen, zowel financieel als qua *human resources*, besteed worden aan het publiek toezicht en de externe kwaliteitscontrole voor wettelijke auditors en auditkantoren in de Europese lidstaten.

Vastgesteld kan worden dat de middelen die aan het publiek toezicht op de wettelijke auditor worden besteed, in de diverse lidstaten zeer sterk variëren.

4.2. Voorlegging van financiële gegevens door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren

Artikel 26, § 1 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 luidt als volgt: *“Elk jaar legt de Raad [van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren] ter goedkeuring aan de algemene vergadering voor:*

1° het verslag over de werkzaamheden van het Instituut tijdens het verlopen jaar;

2° de jaarrekening op 31 december van het vorig jaar;

3° het verslag van de commissarissen;

4° de begroting voor het nieuwe boekjaar”.

Paragraaf 3 van ditzelfde artikel van de wet van 22 juli 1953 verplicht de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren binnen de maand na de algemene vergadering waarop zij werden voorgelegd aan de algemene vergadering, de eerste drie documenten over te maken aan:

- de federale Minister die bevoegd is voor Economie;
- de Hoge Raad voor de Economische Beroepen;
- het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris.

De Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft in april 2011 het activiteitenverslag van het Instituut over de werkzaamheden gedurende het jaar 2010 overgemaakt.

Bij gebrek aan andere informatie, heeft de Hoge Raad kennis genomen van de inlichtingen over de jaarrekening die het Instituut van de Bedrijfsrevisoren via zijn website heeft bekendgemaakt.

5. Samenwerking en coördinatie op nationaal niveau

5.1. Coördinatievergaderingen op nationaal niveau

5.1.1. Principes inzake samenwerking

Artikel 33 van de auditrichtlijn bepaalt dat elke lidstaat van de Europese Unie één entiteit moet aanstellen die specifiek verantwoordelijk is voor de samenwerking tussen de nationale stelsels van publiek toezicht op Gemeenschapsniveau. Dit moet een effectieve samenwerking met betrekking tot de toezichtactiviteiten van de lidstaten mogelijk maken.

Daarnaast komen in Hoofdstuk XI van de auditrichtlijn een aantal internationale aspecten aan bod, zoals de samenwerking met bevoegde autoriteiten van derde landen. Onder derde landen moet worden verstaan, landen die geen deel uitmaken van de Europese Unie.

In het kader van de omzetting in het Belgisch recht van voormelde voorschriften van de auditrichtlijn, heeft de Belgische wetgever, via artikel 77 van de wet van 22 juli 1953, de Hoge Raad voor de Economische Beroepen belast met:

- de nationale samenwerking tussen de instellingen die deel uitmaken van het Belgisch systeem van publiek toezicht;
- de internationale samenwerking tussen stelsels van publiek toezicht van lidstaten van de Europese Unie.

De diverse instellingen van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, alsook het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (verkort IBR) werken samen – wanneer dat nodig is voor de vervulling van hun respectieve taken – zowel onderling, als met de bevoegde autoriteiten van andere EU-lidstaten.

Dit geldt eveneens ten aanzien van de bevoegde autoriteiten van een derde land in geval van een internationaal akkoord mits dit een clause van wederkerigheid bevat.

In de wet van 1953 worden de principes inzake de nationale en internationale samenwerking momenteel als volgt verwoord:

“HOOFDSTUK IX. Nationale en internationale samenwerking

Artikel 77

§ 1. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen wordt aangeduid als orgaan dat belast is met de nationale samenwerking tussen de organen van het systeem van publiek toezicht en belast is met de internationale samenwerking tussen stelsels van publiek toezicht van Lidstaten van de Europese Unie, zoals hierna bepaald.

§ 2. Het Instituut, de Minister die bevoegd is voor Economie, de Procureur-generaal, de Kamer van verwijzing en instaatstelling, de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris en de tuchtinstanties werken samen wanneer dat nodig is voor de vervulling van hun respectieve taken. Deze autoriteiten verlenen onderling assistentie. Meer in het bijzonder wisselen zij informatie uit en werken ze samen bij onderzoeken die op de uitvoering van wettelijke controles van jaarrekeningen betrekking hebben.

§ 3. Het Instituut, de Minister die bevoegd is voor Economie, de Procureur-generaal, de Kamer van verwijzing en instaatstelling, de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris en de tuchtinstanties werken samen met de bevoegde autoriteiten van de Lidstaten van de Europese Unie wanneer dat nodig is voor de vervulling van hun respectieve taken. Deze autoriteiten verlenen onderling assistentie. Meer in het bijzonder wisselen zij informatie uit en werken ze samen bij onderzoeken die op de uitvoering van wettelijke controles van jaarrekeningen betrekking hebben.

Hetzelfde geldt ten aanzien van de bevoegde autoriteiten van een derde land in geval van een internationaal akkoord mits dit een clause van wederkerigheid bevat.

§ 4. De Koning kan de modaliteiten bepalen inzake de uitwisseling van vertrouwelijke informatie en de samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten bedoeld in paragrafen 2 en 3.”

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen staat in voor de coördinatie van het Belgisch stelsel van publiek toezicht.

In het kader van de samenwerking met de toezichthouders op auditors van andere Europese Lidstaten, zijn de diverse instellingen van het Belgisch systeem van publiek toezicht bevoegd om op te treden en informatie uit te wisselen, **elk voor wat betreft hun respectieve taken.**

De informatieverzoeken vanuit andere Europese autoriteiten worden in eerste instantie aan de Hoge Raad gericht. De Hoge Raad zal op zijn beurt de bevoegde Belgische instellingen verzoeken om samen te werken en desgevallend de gevraagde informatie rechtstreeks uit te wisselen.

Elke entiteit staat in voor de mededeling van de informatie, die relevant geacht wordt in het kader van het publiek toezicht op de wettelijke auditor en die tot de materie behoort waarvoor de betrokken entiteit de eindverantwoordelijkheid draagt.

5.1.2. Vergaderingen in 2010

Het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, waarop de eindverantwoordelijkheid van het toezicht rust, is samengesteld uit¹:

- de federale Minister die bevoegd is voor Economie,
- de Procureur-generaal,
- de Kamer van verwijzing en instaatstelling (verkort KVI),
- de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (verkort HREB),
- de tuchtinstanties en
- het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris.

In het kader van zijn rol als entiteit belast met de nationale samenwerking van het publiek toezicht op Belgisch niveau, heeft de Hoge Raad in de loop van 2010 regelmatig contacten onderhouden met de vertegenwoordigers van deze diverse instellingen.

1 Zie in dit verband artikel 43, § 1 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.

Tevens heeft de Hoge Raad een tweetal coördinatievergaderingen met de vertegenwoordigers van deze instanties georganiseerd. Deze vergaderingen hebben plaatsgevonden in de lokalen van de Hoge Raad bij de FOD Economie op 24 juni 2010 en 22 november 2010.

*
* * *

Deze coördinatievergaderingen met de diverse vertegenwoordigers van de instellingen van het systeem van publiek toezicht hebben het mogelijk gemaakt om ervaringen en standpunten uit te wisselen over diverse thema's in verband met het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

Ter gelegenheid van deze coördinatievergaderingen is tevens de voorbereiding van een gezamenlijk jaarverslag besproken, waarin met name de diverse activiteitenverslagen en de werkprogramma's zijn opgenomen.

Verder is de consultatie vanwege de Europese Commissie omtrent de evolutie van het beroep van wettelijke rekeningcontroleur aan bod gekomen. Op basis van het groenboek van de Europese Commissie betreffende het "*Beleid inzake controle van financiële overzichten: lessen uit de crisis*" hebben de vertegenwoordigers van de diverse instanties van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren op 14 december 2010 een gezamenlijke reactie overgemaakt aan de Europese diensten². Deze reactie wordt verder toegelicht onder punt 3.5 van onderhavig jaarverslag en is *in extenso* opgenomen aan het begin van dit gezamenlijk jaarverslag.

De coördinatievergaderingen hebben het ook mogelijk gemaakt om aandacht te besteden aan de modaliteiten van de samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten en het beroepsgeheim ingeval van uitwisseling van vertrouwelijke gegevens. De diverse vertegenwoordigers zijn het erover eens dat er een noodzaak bestaat om de wet van 1953 op het vlak van de samenwerking en het beroepsgeheim te verfijnen. Hiertoe zullen in de loop van 2011 ontwerp teksten tot

2 Dit document is eveneens beschikbaar op de portaalsite van de diverse entiteiten die deel uitmaken van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren: <http://www.oversight-audit-belgium.eu/ysite/medias/Green-Paper-reaction-Belgian-oversight-system.pdf>

wijziging van de wet van 1953 moeten worden uitgewerkt.

Tenslotte heeft het Belgisch systeem van publiek toezicht zich gebogen over de draagwijdte van het koninklijk besluit van 3 september 2010 *betreffende de inschrijving van auditors en auditororganisaties van derde landen in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren en het publiek toezicht, de kwaliteitscontrole en het toezicht op auditors en auditororganisaties van derde landen* (Belgisch Staatsblad van 15 september 2010). Het koninklijk besluit bevat de uitvoeringsmodaliteiten voor artikel 7, § 4 van de wet van 22 juli 1953 en beschrijft de registratie van auditors en auditororganisaties van derde landen in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (zie eveneens punt 4 van onderhavig jaarverslag).

5.2. Publicatie van een gezamenlijk jaarverslag

Volgens artikel 43, § 1, tweede lid van de wet van 22 juli 1953 moeten de activiteitenverslagen en de werkprogramma's van de instellingen die deel uitmaken van het Belgisch systeem van publiek toezicht jaarlijks gepubliceerd worden, en dit volgens de modaliteiten die door de Hoge Raad worden bepaald.

Het eerste gezamenlijk jaarverslag had betrekking op de activiteiten gedurende 2008 van de diverse instellingen die deel uitmaken van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de externe auditors – zoals in werking sinds 31 augustus 2007 – en werd in het najaar van 2009 bekendgemaakt.

In het najaar van 2010 is het tweede gezamenlijk jaarverslag over de activiteiten gedurende 2009 bekendgemaakt.

Onderhavig jaarverslag is het derde gezamenlijk jaarverslag en heeft betrekking op de activiteiten van de diverse instellingen die deel uitmaken van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de externe auditors gedurende 2010.

Dit jaarverslag begint met een overzichtelijke voorstelling van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren. Daarna volgen respectievelijk en voor elk van deze instellingen een activiteitenverslag over het voorbije jaar en tevens het werkprogramma voor het komende jaar.

Naast de papieren versie, kan een elektronische versie van dit gezamenlijk jaarverslag geraadpleegd worden op de gezamenlijke portaal-site van de diverse instellingen van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren³.

Voor de geactualiseerde versie van het wettelijk en reglementair kader van de instellingen belast met het publiek toezicht in België, kan verwezen worden naar de gezamenlijke website, onder "Belgisch en Europees wettelijk kader".

5.3. Finaliseren van de "lifting" van de website van de Hoge Raad, opgestart in 2009

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen had in 2009 beslist om de website die in het begin van de jaren '90 werd opgezet, grondig te herbekijken, zowel qua algemene presentatie als inhoudelijk.

In de loop van 2010 is deze grondige "lifting" afgerond.

Hierbij is voornamelijk aandacht besteed aan de volgende punten:

- In de tab "Welke beroepen?" is de specifieke reglementering voor elk van de economische beroepen grondig geactualiseerd. Van deze reglementeringen kan vanaf de website van de Hoge Raad een officieuze coördinatie worden gedownload.
- De tab "Opdrachten" werd herwerkt met het oog op een gebruiksvriendelijkere presentatie in cascadevorm, vertrekkend van de opdrachten op nationaal niveau, telkens voor elke beroepsgroep apart (bedrijfsrevisoren, accountants, belastingconsulenten, erkende boekhouders of erkende boekhouders-fiscalisten) of van de opdrachten van de Hoge Raad op internationaal niveau.
- De tab "Publicaties" is aangepast met het oog op een gebruiksvriendelijker en vollediger presentatie. Aan de rubriek "Adviezen" is intensief gewerkt om alle adviezen van de Hoge Raad sinds zijn oprichting in 1985 beschikbaar te stellen. Net zoals vroeger kunnen de adviezen van de Hoge Raad worden

³ Alle gezamenlijke jaarverslagen zijn beschikbaar op het volgende adres: <http://www.oversight-audit-belgium.eu/publicaties.php>.

gedownload, maar voortaan is de toegang tot de adviezen vereenvoudigd aangezien de zoekfunctie voor adviezen op basis van twee criteria kan worden gehanteerd: chronologisch of thematisch.

Uiteraard is het de bedoeling dat deze website regelmatig wordt geactualiseerd. Zo maken de berichten onder "Nieuws" het mogelijk om de meest recente info die op de website is toegevoegd, te identificeren.

5.4. Gezamenlijke portaalsite

Om het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren de nodige visibiliteit te geven, is een portaalsite ontwikkeld met informatie die door de diverse instellingen van het Belgisch systeem van publiek toezicht via het internet wordt verspreid. Deze internetsite omvat eveneens de jaarverslagen van het Belgisch systeem van publiek toezicht die gezamenlijk worden gepubliceerd.

De "portaalsite" werd officieel opengesteld in het kader van een persconferentie in december 2009, in aanwezigheid van de federale Minister, bevoegd voor Economie, de heer Vincent VAN QUICKENBORNE.

Deze website bestaat in het Nederlands en het Frans. Op termijn is een Engelstalige versie gepland.

De *homepage* van de portaalsite schetst de structuur van het systeem van publiek toezicht en biedt de mogelijkheid om door te klikken naar de specifieke informatie van elke instelling van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

Naast de rubriek "News" wordt de volgende informatie op de portaalsite aangeboden:

- "Entiteiten van het Belgisch systeem van publiek toezicht", onderverdeeld in verschil-

lende rubrieken (Europees kader, omzetting in Belgisch recht, diverse bevoegdheden) van waaruit men kan doorklikken naar elke instelling of naar de website van de betrokken instantie;

- "Belgisch en Europees wettelijk kader", onderverdeeld in verschillende rubrieken (Regelgeving op Europees niveau, Belgische regelgeving inzake het bedrijfsrevisoraat, Belgische regelgeving inzake het publiek toezicht, Normen en aanbevelingen toepasselijk in België alsook de Omzendbrieven, adviezen en aanbevelingen van het IBR);
- "Onderbreking van opdrachten in de loop van het mandaat", onderverdeeld in verschillende rubrieken (uitleg over wat dient te worden verstaan onder respectievelijk opzegging en ontslagneming in de loop van een mandaat). In deze rubriek zijn twee modelformulieren beschikbaar met het oog op de melding van een voortijdige beëindiging van een mandaat van wettelijke controle van jaarrekeningen (zoals voorgeschreven door artikel 135, § 2 van het Wetboek van vennootschappen), één bestemd voor de gecontroleerde entiteit die de melding doet en één ander bestemd voor de commissaris die ontslag neemt of krijgt.
- "Publicaties", met mogelijkheid tot *downloaden* van jaarverslagen of andere documenten die door één van de instellingen van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren *online* zijn gezet;
- "Activiteiten op internationaal niveau";
- "Interessante links".

Het is de bedoeling dat in de loop van 2011 de Hoge Raad de module voor de "*online* melding" voor de voortijdige beëindiging van commissarismandaten (artikel 135, § 2 van het Wetboek van vennootschappen) op punt zet.

6. Internationale samenwerking

6.1. Coördinatie van het Belgisch systeem – nationale en internationale samenwerking

In zijn hoedanigheid van orgaan belast met de internationale samenwerking, heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen in de loop van 2010 diverse contacten gehad, en dit zowel binnen de EU als buiten de EU.

Meer in het bijzonder onderhoudt de Hoge Raad nuttige contacten met de vertegenwoordigers van de Europese Commissie (DG Interne markt en diensten) en van de Europese toezichthouders.

De vergaderingen van de *European Group of Auditors' Oversight Bodies* (verkort EGAOB) (*cf. infra*) vormen een uitstekende gelegenheid om de in België geldende regeling inzake het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren nader toe te lichten en informatie uit te wisselen over de praktijk van het publiek toezicht in België en de andere Europese lidstaten.

Tevens heeft een vertegenwoordiger van de Hoge Raad op 8 februari 2010 de Europese conferentie bijgewoond, georganiseerd door de Europese Commissie, inzake internationale ontwikkelingen inzake boekhouding en audit.

6.2. Groenboek van de Europese Commissie

Op 13 oktober 2010 heeft de Europese Commissie een brede raadpleging gelanceerd over de rol van de wettelijke controle van financiële overzichten en de ruimere omgeving waarbinnen deze controles worden uitgevoerd, en dit via een groenboek met als titel "*Beleid inzake controle van financiële overzichten: lessen uit de crisis*"¹. Als gevolg van de bankencrisis is immers de vraag gerezen of de auditfunctie niet kan worden verbeterd zodat in de toekomst nieuwe financiële risico's kunnen worden beperkt. Met het groenboek wou de Europese Commissie een brede raadpleging op gang brengen om uit te maken wat moet worden veranderd aan het beleid inzake controle van financiële overzichten.

1 Groenboek, te downloaden via de volgende bladzijde op de website van de Europese Commissie: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/reform/index_fr.htm

De raadpleging, die afgesloten is op 8 december 2010, heeft heel wat reacties teweeggebracht. De Europese Commissie heeft de zowat 700 reacties samengevat in een "feedbackdocument", dat beschikbaar is op de website²; daarnaast zijn alle reacties, voor zover er geen voorbehoud is gemaakt qua publicatie, gepubliceerd op de website van de DG Interne markt en diensten.

De Europese Commissie heeft in 2010 via het groenboek een raadpleging georganiseerd over de rol van de wettelijke controle, en meer in het bijzonder over de volgende thema's:

- Rol van de auditor (communicatie van auditors met belanghebbenden en *International Standards on Auditing*)
- *Governance* en onafhankelijkheid van auditkantoren
- Toezicht
- Concentratie en marktstructuur
- Totstandbrenging van een Europese markt
- Vereenvoudiging: MKB-ondernemingen en kleine en middelgrote beroepsbeoefenaars
- Internationale samenwerking.

De diverse entiteiten die deel uitmaken van het Belgisch systeem van publiek toezicht hebben een gezamenlijke reactie aan de Europese instanties overgemaakt. In dit verband kan verwezen worden naar punt 3.5. (*cf. supra*) van onderhavig jaarverslag.

De belangrijkste bevindingen van deze raadpleging zijn aan bod gekomen ter gelegenheid van de Conferentie die de Europese Commissie op 9 en 10 februari 2011 te Brussel heeft georganiseerd, met als titel: "*Financial reporting and auditing: a time for change ?*".

Verwacht wordt dat de Europese Commissie eind 2011 eventuele voorstellen tot wijziging van de auditrichtlijn in het licht van deze publieke consultatie zal bekendmaken.

2 Synthesedocument beschikbaar via de volgende bladzijde op de website van de Europese Commissie: http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2010/green_paper_audit_en.htm

6.3. Evolutie van het Europees regelgevend kader

6.3.1. Algemeen

De Europese auditrichtlijn voorziet in een algemeen kader voor de internationale samenwerking en geeft aan de Europese Commissie de mogelijkheid om te bepalen met welke derde landen de lidstaten kunnen samenwerken op het vlak van het publiek toezicht op de wettelijke auditor.

In de loop van 2010 heeft de Europese Commissie een aantal belangrijke beslissingen genomen die een impact zullen kunnen hebben op de internationale relaties tussen de Europese bevoegde autoriteiten en de bevoegde autoriteiten van bepaalde derde landen.

Deze beslissingen geven ook de Belgische bevoegde autoriteiten de mogelijkheid om samenwerkingsovereenkomsten met bepaalde bevoegde autoriteiten van die derde landen aan te gaan. Deze samenwerkingsovereenkomsten moeten aan de Europese Commissie worden medegedeeld en gebaseerd zijn op wederkerigheid.

Hierna volgt een beknopt overzicht van deze Europese besluitvorming.

6.3.2. Besluit van de Europese Commissie van 5 februari 2010 betreffende de adequaatheid van de bevoegde autoriteiten van bepaalde derde landen

In artikel 47 van de auditrichtlijn wordt omschreven op welke manier kan samengewerkt worden met de bevoegde autoriteiten van derde landen en meer in het bijzonder in welke gevallen er kan overgegaan worden tot de uitwisseling van werkdocumenten die in het bezit zijn van wettelijke auditors of auditkantoren.

Concreet worden de voorwaarden bepaald waaronder de lidstaten mogen toestaan dat controle- of andere documenten, die in het bezit zijn van wettelijke auditors of auditkantoren, aan de bevoegde autoriteiten van een derde land worden overgedragen. Hiervoor is het noodzakelijk dat de bevoegde autoriteiten van het betrokken derde land "adequaate" zijn verklaard.

De Europese Commissie voert, in samenwerking met de lidstaten, een toetsing door van de adequaatheid ("adequacy") van de bevoegde autoriteiten van een aantal derde landen. Er wordt

nagegaan over welke bevoegdheden deze autoriteiten van het derde land beschikken en welke de waarborgen zijn die geboden worden tegen inbreuken op de regels inzake de vertrouwelijkheid en het beroepsgeheim.

Opgemerkt moet worden dat de wederzijdse uitwisseling van werkdocumenten, uiteraard met respect voor de vertrouwelijkheid van de overgemaakte documenten, slechts een eerste stap is naar een verder doorgedreven en doeltreffende samenwerking inzake het publiek toezicht op de audit. De uiteindelijke bedoeling van de samenwerking is te komen tot een wederzijds vertrouwen tussen de respectieve toezichtssystemen, waarbij slechts in uitzonderlijke gevallen overdrachten van controledocumenten plaatsvinden.

Ten aanzien van de bevoegde autoriteiten van Canada, Japan en Zwitserland is in de loop van 2009 en begin 2010 de adequaatheid geanalyseerd. Als gevolg hiervan heeft de Europese Commissie op 5 februari 2010 het besluit genomen *betreffende de adequaatheid van de bevoegde autoriteiten van bepaalde derde landen overeenkomstig Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad*³.

Met name heeft de Europese Commissie de volgende bevoegde autoriteiten als adequaat aangemerkt:

- voor Canada: *Canadian Public Accountability Board*;
- voor Japan: *Financial Services Agency* en de *Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board*;
- voor Zwitserland: *Federal Audit Oversight Authority*.

Praktisch gezien moet een lidstaat, overeenkomstig artikel 47, 1, d) van de richtlijn, wel nog een – op wederkerigheid gebaseerde – werkregeling met het betrokken derde land overeenkomen vooraleer de samenwerking te concretiseren en tot de eigenlijke uitwisseling over te gaan.

3 Besluit 2010/64/EU van de Europese Commissie van 5 februari 2010, *PB L 35*, 6 februari 2010, pp.15-17.

De Europese instanties voor publiek toezicht op de auditors kunnen voortaan met de bevoegde autoriteiten van **Canada, Japan** en **Zwitserland** werkregelingen overeenkomen met het oog op samenwerking en uitwisseling van auditdocumenten. Deze bilaterale – op wederkerigheid gebaseerde – werkregelingen moeten wel medegedeeld worden aan de Europese Commissie.

De Hoge Raad stelt vast dat er voor België in 2010 nog geen onderhandelingen met de bevoegde autoriteiten van de voormelde derde landen met het oog op het afsluiten van een werkregeling zijn opgestart.

6.3.3. Besluit van de Europese Commissie van 1 september 2010 betreffende de adequaatheid van de bevoegde autoriteiten van Australië en de Verenigde Staten van Amerika

Om de internationale samenwerking op het vlak van het toezicht op de auditors en de auditkantoren nog te versterken, heeft de Europese Commissie verder de adequaatheid van de bevoegde autoriteiten van Australië en de Verenigde Staten van Amerika onderzocht, en dit in het kader van artikel 47 van de auditrichtlijn omtrent de uitwisseling van werkdocumenten.

De besprekingen tussen de Europese instanties en de bevoegde autoriteiten van de Verenigde Staten van Amerika inzake samenwerking en uitwisseling van werkdocumenten, waren al langer aan de gang.

Uiteindelijk heeft de Europese Commissie op 1 september 2010 het besluit genomen *betreffende de adequaatheid van de bevoegde autoriteiten van Australië en de Verenigde Staten van Amerika overeenkomstig Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad*⁴.

Met name heeft de Europese Commissie de volgende bevoegde autoriteiten als adequaat aangemerkt:

- voor Australië: *Australian Securities and Investments Commission*;
- voor de Verenigde Staten van Amerika (weliswaar beperkt tot 31 juli 2013): *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)* en *Securities and Exchange Commission (SEC)*.

4 Besluit 2010/485/EU van de Europese Commissie van 1 september 2010, *PB L 240*, 11 september 2010, pp.6-9.

De Europese instanties voor publiek toezicht op de auditors kunnen voortaan met de bevoegde autoriteiten van **Australië** en de **Verenigde Staten van Amerika** (tot 31 juli 2013) werkregelingen overeenkomen met het oog op samenwerking en uitwisseling van auditdocumenten. Deze bilaterale – op wederkerigheid gebaseerde – werkregelingen moeten wel medegedeeld worden aan de Europese Commissie.

Het uiteindelijke doel van de samenwerking op het gebied van de controleactiviteiten is te komen tot wederzijds vertrouwen in elkaars toezichtstelsel. Er zouden slechts in uitzonderlijke gevallen overdrachten mogen plaatsvinden van controle- of andere documenten die in het bezit zijn van wettelijke auditors. Zo ook zouden lidstaten kunnen instemmen met gezamenlijke inspecties, maar enkel in uitzonderingsgevallen, wanneer dit noodzakelijk is om een doeltreffend toezicht te waarborgen.

Voor de Verenigde Staten is de beslissing wel beperkt in de tijd, namelijk tot 31 juli 2013. Met betrekking tot de Verenigde Staten van Amerika zou de PCAOB de stelsels van publiek toezicht op auditors van de lidstaten immers nog nader willen beoordelen alvorens te besluiten of de PCAOB zal steunen op het publiek toezicht dat door bevoegde EU-autoriteiten wordt uitgeoefend. Het samenwerkingsmechanisme tussen, enerzijds, de bevoegde autoriteiten van de lidstaten en, anderzijds de Amerikaanse PCAOB en de Amerikaanse SEC dient derhalve te worden geëvalueerd om na te gaan in hoeverre vorderingen zijn gemaakt om tot wederzijds vertrouwen te komen. Om die redenen dient het besluit van de Europese Commissie op 31 juli 2013 niet langer van toepassing te zijn voor wat betreft de PCAOB en de SEC.

Inmiddels zijn er diverse contacten tussen de bevoegde autoriteiten van de stelsels van publiek toezicht van diverse lidstaten en de PCAOB aangaande het inspectieprogramma en de daaraan verbonden uitwisseling van informatie.

Wat het Verenigd Koninkrijk betreft, hebben deze onderhandelingen begin 2011 aanleiding gegeven tot een akkoord tussen de Britse *Professional Oversight Board* (verkort POB) en de PCAOB; dit protocol⁵ vereenvoudigt de samen-

5 Dit protocol is beschikbaar op de website: <http://www.frc.org.uk/pob/publications/pub2487.html>

werking tussen beide organisaties en legt de basis voor gezamenlijke werkzaamheden op het vlak van de inspecties, met inbegrip van de uitwisseling van informatie.

6.3.4. Besluit van de Europese Commissie van 19 januari 2011 betreffende de gelijkwaardigheid voor bepaalde derde landen en betreffende een overgangperiode

In de loop van 2010 heeft de Europese Commissie, in samenwerking met de lidstaten (in de schoot van de EGAOB), intensief gewerkt aan de beoordeling van de gelijkwaardigheid (“*equivalence*”) van de stelsels van publiek toezicht, de kwaliteitsborgingsstelsels en de onderzoeks- en sanctieregelingen voor auditors en auditororganisaties van bepaalde derde landen.

Deze analyses moeten gesitueerd worden in het kader van de artikelen 45 en 46, lid 2 van de auditrichtlijn betreffende de registerinschrijving van en het toezicht op auditors en auditororganisaties van derde landen.

In dit verband kan in herinnering gebracht worden dat auditors of auditororganisaties van derde landen, die ondernemingen controleren met statutaire zetel buiten de EU maar die genoteerd zijn in Europa, alsdusdanig in het register van een lidstaat kunnen worden ingeschreven. Artikel 45 van de auditrichtlijn somt de voorwaarden voor dergelijke inschrijving op. In principe onderwerpen de lidstaten de in het register ingeschreven auditors en auditororganisaties van een derde land aan hun stelsels van publiek toezicht, hun kwaliteitsborgingsstelsels en hun onderzoeks- en sanctieregelingen. De lidstaten kunnen hiervan afwijken, op voorwaarde echter dat de betrokken auditor of auditororganisatie onderworpen wordt aan een toezichtssysteem in zijn thuisland dat gelijkwaardig is bevonden aan het Europese systeem, zoals ingevoerd door de auditrichtlijn.

Op basis van voormelde analyses heeft de Europese Commissie op 19 januari 2011 besloten dat een tiental van de onderzochte derde landen beschikt over een stelsel van publiek toezicht, een kwaliteitsborgingsstelsel en onderzoeks- en sanctieregeling dat functioneert volgens vergelijkbare regels als hetgeen de auditrichtlijn vooropstelt.

Aangezien de volgende derde landen beschikken over een **gelijkwaardig stelsel** van publiek toezicht, kwaliteitsborgingsstelsel en onderzoeks- en sanctieregelingen, kunnen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten bilaterale samenwerkingsovereenkomsten aangaan in verband met de registerinschrijving van en het toezicht op auditors of auditororganisaties die controleverklaringen afleveren omtrent ondernemingen met zetel in: **Australië, Canada, China, Kroatië, Japan, Singapore, Zuid-Afrika, Zuid-Korea, Zwitserland en (tot 31 juli 2013) de Verenigde Staten van Amerika.**

Eens de Europese Commissie een besluit omtrent de gelijkwaardigheid heeft genomen, is het aan de lidstaten om te beslissen, op basis van wederkerigheid, in welke mate ze wensen te steunen op het buitenlands systeem van publiek toezicht op de auditor. De draagwijdte van dit vertrouwen en van deze samenwerking moet worden vastgelegd in een samenwerkingsovereenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van de betrokken lidstaat en de bevoegde autoriteiten van het derde land.

Het besluit van de Europese Commissie van 19 januari 2011 *betreffende de gelijkwaardigheid van de stelsels van publiek toezicht, de kwaliteitsborgingsstelsels en de onderzoeks- en sanctieregelingen van bepaalde derde landen voor auditors en auditororganisaties en betreffende een overgangperiode voor controleactiviteiten van auditors en auditororganisaties van bepaalde derde landen in de Europese Unie*⁶ bevat nog een tweede luik met een overgangperiode tot 31 juli 2012 voor een aantal andere derde landen.

6 Besluit 2011/30/EU van de Europese Commissie van 19 januari 2011, *PB L 15*, 20 januari 2011, pp.12-16.

Ingevolge het besluit van de Europese Commissie inzake de **overgangperiode**, kunnen de auditors en auditororganisaties hun controlewerkzaamheden in de Europese Unie verderzetten en dit zonder Europees toezicht of inschrijving bij een Europese bevoegde autoriteit. Het betreft in het bijzonder auditors/auditororganisaties die auditverslagen afleveren over de (geconsolideerde) jaarrekeningen van ondernemingen met statutaire zetel in de volgende derde landen:

Abu Dhabi, Bermuda, Brazilië, Caymaneilanden, Dubai International Financial Centre, Egypte, Guernsey, Hongkong, India, Indonesië, Eiland Man, Israël, Jersey, Maleisië, Mauritius, Nieuw-Zeeland, Rusland, Taiwan, Thailand, Turkije.

De controleverklaringen moeten betrekking hebben op boekjaren die aanvangen tijdens de periode van 2 juli 2010 tot en met 31 juli 2012 en de auditor/auditororganisatie moet wel bepaalde informatie aan de bevoegde Europese autoriteiten verstrekken.

De Europese Commissie monitort de situatie in deze landen en gaat na of er vorderingen worden gemaakt met het oog op een eventuele beslissing inzake de gelijkwaardigheid van de stelsels van publiek toezicht van deze derde landen.

Deze beschikking bouwt verder op de beschikking⁷ die de Europese Commissie reeds in 2008 had genomen voor bepaalde derde landen, en dit voor controleverklaringen over boekjaren die aanvangen in de periode gaande van 29 juni 2008 tot en met 1 juli 2010.

In 2010 zijn er nog geen registraties doorgevoerd als auditor of auditororganisatie van een derde land bij de Belgische autoriteit bevoegd voor de registerinschrijvingen, met name het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (verkort IBR) dat hiervoor onder het publiek toezicht staat van de Procureur-generaal.

⁷ Beschikking 2008/627/EG van 29 juli 2008, *PB L 202*, 31 juli 2008, pp. 70-73.

6.4. Deelname aan de werkzaamheden van de EGAOB

6.4.1. Algemeen

De *European Group of Auditors' Oversight Bodies* (verkort EGAOB) is door de Europese Commissie opgericht op 14 december 2005 en is bedoeld om, enerzijds, aan de Commissie advies te geven omtrent auditaspecten en, anderzijds, de samenwerking te bevorderen tussen de stelsels van publiek toezicht op de wettelijke auditors binnen de Europese Unie⁸.

De EGAOB is samengesteld uit vertegenwoordigers van de 27 nationale autoriteiten van publiek toezicht van elk van de lidstaten van de Europese Unie en wordt voorgezeten door de Europese Commissie. Enkel niet-beroepsbeoefenaars kunnen lid zijn van de EGAOB, die in de plaats is gekomen van het *Committee on Auditing*.

Voor België neemt de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, in zijn hoedanigheid van entiteit belast met de samenwerking op nationaal en internationaal niveau van het Belgisch stelsel van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, deel aan de vergaderingen van de EGAOB. Regelmatig zijn tevens de Kamer van verwijzing en instaatstelling en de FOD Economie, namens de federale Minister, bevoegd voor Economie, vertegenwoordigd bij deze vergaderingen.

De deskundigengroep EGAOB heeft de volgende hoofdtaken:

- bevorderen van de samenwerking tussen de nationale stelsels van publiek toezicht en tot stand brengen van een uitwisseling van optimale werkwijzen voor het opzetten van dergelijke stelsels en voor het verzekeren van een permanente samenwerking tussen die stelsels;
- een bijdrage leveren aan de technische beoordeling van stelsels van publiek toezicht van derde landen en aan de internationale samenwerking op dit gebied tussen de lidstaten en derde landen;
- een bijdrage leveren aan het technische onderzoek van internationale standaarden voor accountantscontrole, met inbegrip van de procedures voor de opstelling ervan, met het oog op de goedkeuring van deze standaarden op communautair niveau.

⁸ Besluit 2005/909/EG van de Europese Commissie van 14 december 2005 tot oprichting van een groep van deskundigen om de Commissie van advies te dienen en de samenwerking tussen stelsels voor de uitoefening van publiek toezicht op externe accountants en accountantskantoren te bevorderen, *PB L 329*, 16 december 2005, pp.38-39.

6.4.2. Vergaderingen van de EGAOB gedurende 2010

In de loop van 2010 vonden er twee plenaire vergaderingen van de EGAOB plaats, met name op 15 april 2010 en 19 juli 2010. De vergaderingen gingen door te Brussel en telkens was de Voorzitter of een andere vertegenwoordiger van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen aanwezig. Ook vertegenwoordigers van de FOD Economie (namens de federale Minister, bevoegd voor Economie) en van de Kamer van verwijzing en instaatstelling hebben regelmatig aan de vergaderingen deelgenomen.

Ter gelegenheid van deze plenaire vergaderingen van de EGAOB zijn diverse relevante thema's aan bod gekomen:

- In het kader van de **samenwerking met derde landen** is ruime aandacht besteed aan de besluitvorming inzake de adequaatheid en de gelijkwaardigheid van de buitenlandse (niet-Europese) stelsels van publiek toezicht, de kwaliteitsborgingsstelsels en de onderzoeks- en sanctieregelingen voor auditors/auditorganisaties van derde landen.

Wat de Europese besluitvorming op het vlak van de gelijkwaardigheid betreft, heeft de Europese Commissie de aandacht gevestigd op het feit dat dergelijke beslissingen noodzakelijk zijn maar dat deze niet volstaan voor de lidstaten om zich volledig te kunnen baseren op het *oversight*-systeem van dit derde land; het is aan de lidstaten om op hun beurt te beslissen – via bilaterale onderhandelingen – in welke mate zij bereid zijn om te steunen op het publiek toezicht, de kwaliteitscontrole en het toezicht- en sanctiesysteem van het betrokken derde land.

De Europese Commissie heeft de EGAOB onder meer geïnformeerd over haar contacten met de Verenigde Staten van Amerika op het vlak van de samenwerking, met name met de PCAOB en de SEC, alsook over de wijzigingen aan de *SARBANES-OXLEY ACT* van juli 2010 waardoor de PCAOB de mogelijkheid heeft gekregen om wederkerige samenwerkingsovereenkomsten inzake de uitwisseling van werkdocumenten met Europese toezichthouders inzake audit af te sluiten.

Om de lidstaten te ondersteunen bij hun bilaterale onderhandelingen met de bevoegde autoriteiten van derde landen inzake de samenwerking en de uitwisseling van werkdocumenten, heeft de Europese Commissie een *Memorandum of Understanding on the coope-*

ration on the exchange of information opgesteld. Daarnaast is, in samenwerking met de Europese diensten die bevoegd zijn voor de gegevensbescherming, een *Draft Agreement on the transfer of personal data to third countries* ter beschikking gesteld. Desalniettemin hebben heel wat lidstaten hun bezorgdheid geuit omtrent de vertrouwelijkheid van gevoelige informatie en de gegevensbescherming in het kader van hun individuele bilaterale onderhandelingen met bepaalde derde landen. Volgens de Europese Commissie ligt een gezamenlijke Europese aanpak, onder meer ten aanzien van de VSA moeilijk, rekening houdend, enerzijds met het feit dat zowel de auditrichtlijn als de richtlijn inzake gegevensbescherming⁹ richtlijnen zijn die een minimumharmonisering vooropstellen en, anderzijds, gezien de divergenties tussen de diverse nationale wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen op het vlak van de gegevensbescherming.

Verder heeft de Europese Commissie aan de EGAOB-leden een voorlopig overzicht ter beschikking gesteld van het aantal ondernemingen, genoteerd op een Europese gereguleerde markt, met zetel in een land buiten de Europese Unie, alsook van de auditors/auditorganisaties die een verklaring afgeven over de jaarrekening van dergelijke ondernemingen. Dit overzicht is gebaseerd op een rondvraag bij de EGAOB-leden. Er is in herinnering gebracht dat de auditors van alle ondernemingen met zetel buiten de EU en genoteerd op een Europese beurs moeten geïdentificeerd worden én geregistreerd.

- Wat de **samenwerking binnen de Europese Unie** betreft, zijn diverse besprekingen gewijd aan de vraag op welke manier de samenwerking tussen de Europese *oversight*-instanties verder kan geïntensifieerd worden. De lidstaten zijn van oordeel dat, op termijn, een omvorming van de EGAOB tot een zogenaamd *LAMFALUSSY Level 3 type Committee* een geschikte samenwerkingsvorm zou zijn. In de schoot van de EGAOB blijkt men geen voorstander van de integratie van auditaangelegenheden binnen één of andere Europese toezichthoudende autoriteit; de voorkeur wordt gegeven aan een onafhankelijke structuur.

9 Richtlijn 95/46/EG van het Europees Parlement en de Raad van 24 oktober 1995 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens, *PB L 281*, 23 november 1995, pp.31-50.

De toekomstige evolutie van de nationale en Europese *oversight*-instanties op auditors komt tevens aan bod in het Groenboek over de rol van de wettelijke controle van financiële overzichten en de verbetering van de auditmarkt, meer in het bijzonder onder hoofdstuk 4 van het groenboek¹⁰. Ter gelegenheid van de EGAOB-vergaderingen heeft de Europese Commissie de lidstaten geïnformeerd over de stand van zaken van dit Groenboek, alsook over de opvolging van de reacties. In de loop van 2011 zal er ongetwijfeld meer duidelijkheid komen omtrent de voorstellen terzake vanwege de Europese Commissie.

6.4.3. Subwerkgroepen

Om de plenaire vergaderingen van de EGAOB efficiënt te laten verlopen, worden de voorbereidende werkzaamheden toevertrouwd aan een aantal subwerkgroepen, zoals onder meer de subwerkgroep “derde landen”, de subwerkgroep “inspecties”, de subwerkgroep “intra-EU samenwerking” en de subwerkgroep “ISA’s”.

In de loop van 2010 zijn diverse subwerkgroepen bijeengekomen:

- de subwerkgroep “derde landen”; in deze subwerkgroep is de aandacht hoofdzakelijk uitgegaan naar de beoordeling van de adequaatheid van derde landen in het kader van de uitwisseling van werkdocumenten, onder meer wat Canada, Japan, Zwitserland, Australië en de VSA betreft. Ook de gelijkwaardigheid van het toezichtssysteem van een aantal derde landen, in het kader van de registratie van auditors van derde landen, is aan bod gekomen. Tenslotte is een voorontwerp van *Memorandum of Understanding* (verkort MoU) met het oog op de samenwerking met derde landen en de uitwisseling van documenten besproken. Een vertegenwoordiger van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft aan een aantal vergaderingen deelgenomen.
- de subwerkgroep “inspecties”; deze subwerkgroep die in het voorjaar van 2009 opgericht is, houdt zich specifiek bezig met kwaliteitscontrole en inspecties. De Kamer van verwijzing en instaatstelling, die in België de eindverantwoordelijkheid heeft inzake kwaliteitscontrole en toezicht, wordt voor deze vergaderingen uitgenodigd.

Teneinde de werking van de subwerkgroepen te rationaliseren, zullen vanaf 2011 de verschillende subwerkgroepen ondergebracht worden in

één subwerkgroep; deze *Preparatory Subgroup* zal diverse thema’s voor de plenaire EGAOB-vergaderingen voorbereiden.

Gezien het nut en het belang van de subwerkgroep “inspecties” is wel beslist dat de vergaderingen van deze subwerkgroep kunnen blijven georganiseerd worden, evenwel buiten de EGAOB om; de deelnemers zullen deze vergaderingen in hun hoedanigheid van nationale *oversight* kunnen bijwonen en een vertegenwoordiger van de Europese Commissie zal als waarnemer aanwezig zijn.

6.4.4. Website

Met betrekking tot de EGAOB worden de agenda’s, de beknopte verslagen van de vergaderingen en andere belangrijke publieke documenten via de website beschikbaar gesteld.

De website waarop de Europese Commissie allerhande nuttige info met betrekking tot de wettelijke controle van de jaarrekening in Europa verstrekt is de volgende :
http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/index_fr.htm

Interessant zijn bijvoorbeeld de volgende documenten:

- de studie die de Europese Commissie in juni 2010 heeft gelanceerd met het oog op het onderzoek naar de effecten van de tenuitvoerlegging van het “acquis” betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, met inbegrip van de gevolgen voor de auditmarkt. Deze studie is toegekend aan de managementschool ESCP Europe en de resultaten worden tegen eind september 2011 verwacht.
- de boordtabellen of met andere woorden het “scoreboard” omtrent de omzetting van de auditrichtlijn in de diverse EU-lidstaten. Dit scorebord wordt op regelmatige tijdstippen door de lidstaten bijgewerkt en hieruit blijkt dat alle lidstaten aan de Europese Commissie hebben laten weten dat zij de omzetting van de auditrichtlijn in hun nationale wetgeving hebben voltooid. Enkel wat Cyprus betreft, lijkt de oprichting van een publiek toezichtssysteem nog op zich te laten wachten.
- de diverse nationale regelgevingen tot omzetting van de auditrichtlijn;
- de diverse bevoegde autoriteiten in de verschillende lidstaten;
- de link naar de openbare registers van de diverse lidstaten;
- de link naar de instanties voor publiek toezicht van de diverse lidstaten.

¹⁰ Zie in dit verband punt 3.5. (*supra*) van onderhavig jaarverslag.

Bijlage I

Brief aan de Minister (zonder bijlagen) – goedkeuring van de specifieke norm over de medewerking aan het prudentieel toezicht

(vertaling van originele Franstalige versie)

De heer Vincent VAN QUICKENBORNE
Minister voor Ondernemen en Vereenvoudigen
Brederodestraat 9
1000 BRUSSEL

Brussel, 25 oktober 2010

Geachte heer Minister,

De Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen een ontwerpnorm voorgelegd die door de Raad van het IBR op 11 juni 2010 werd goedgekeurd, met de bedoeling die door de Hoge Raad te laten goedkeuren.

Deze norm handelt over de medewerkingsopdracht van bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht en omschrijft, enerzijds, de specifieke audittaken van erkende revisoren in entiteiten onder prudentieel toezicht en, anderzijds, de manier van rapporteren aan de CBFA in het kader van het prudentieel toezicht, in de vorm van een niet-publiek verslag. Het is inderdaad zo dat enkel de attestering in verband met de statutaire (en in voorkomend geval geconsolideerde) jaarrekening openbaar wordt gemaakt, overeenkomstig de algemene Belgische rechtsregels.

Deze ontwerpnorm moet twee normen van het IBR vervangen: de ene van 5 november 1993 inzake de controle van kredietinstellingen en de andere van 29 juni 1979 inzake de controle van verzekeringsondernemingen. Voor de overige entiteiten onder prudentieel toezicht waarop de ter goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm van toepassing zou zijn, bestaat er op dit ogenblik geen specifiek normatief kader terzake.

Deze beroepsnorm, die van toepassing is op bedrijfsrevisoren met auditopdrachten in vennootschappen die onder het prudentieel toezicht van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen vallen, is een "spiegelversie" van de circulaire van de CBFA van 8 mei 2009 in verband met de medewerkingsopdracht van de erkende revisoren (circulaire 2009/19).

Over deze ontwerpnorm is conform de voorschriften van artikel 30, § 1, tweede lid 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,

een publieke consultatie gehouden (tussen 20 april en 18 mei 2010) vooraleer die is voorgelegd aan de Hoge Raad.

Nuttig in dit verband is het feit dat de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren de Hoge Raad bij brief van 21 juni 2010 heeft gemeld dat er in het kader van de publieke consultatie geen enkele reactie ten gronde was geformuleerd. Voorts heeft hij de Hoge Raad ook een versie van de norm meegedeeld waarin kon worden gezien waar in de norm, zoals die op 11 juni 2010 door de Raad van het IBR was goedgekeurd, (formele) aanpassingen waren aangebracht.

Alvorens over te gaan tot de goedkeuring van de voorgelegde ontwerpnorm, hebben de leden van de Hoge Raad een aantal initiatieven genomen, zoals vereist door artikel 30 van de voornoemde wet:

- een raadpleging van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen over de ter goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm;
- een hoorzitting met vertegenwoordigers van het IBR tijdens de vergadering van de Hoge Raad op 6 september 2010.

In het kader van deze hoorzitting hebben de vertegenwoordigers van de Raad van het IBR gewezen op het belang – zowel voor de bedrijfsrevisoren als voor de CBFA – van een snelle goedkeuring van deze norm voor de noodzakelijke rechtszekerheid. Voorts hebben de vertegenwoordigers van het IBR nadere uitleg verstrekt in verband met de formele aanpassingen aan de ontwerpnorm na afloop van de publieke consultatie.

Naar aanleiding van het advies van de CBFA van 28 september 2010 werd over een aantal elementen uit de ontwerpnorm van gedachten gewisseld tijdens een vergadering op 4 oktober 2010 met vertegenwoordigers van het beroep (Instituut van de Bedrijfsrevisoren en erkende revisoren), van de CBFA en van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, met de bedoeling een passende formulering te zoeken voor een aantal formele aanpassingen aan de ontwerpnorm, zoals die door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 11 juni 2010 was goedgekeurd.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft een aantal vergaderingen gewijd aan het onderzoek van dit dossier (hoorzitting met vertegenwoordigers van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 6 september 2010 en bespreking ten gronde en *in globo* op 6 oktober 2010). Aansluitend op zijn vergadering van 6 oktober 2010 heeft de Hoge Raad een brief gestuurd naar het Instituut van de Bedrijfsrevisoren in verband met de bedenkingen van de CBFA in haar advies van 28 september 2010, meer bepaald op het vlak van de kwaliteitscontrole.

De Raad van het IBR heeft in zijn norm de formele aanpassingen aangebracht zoals besproken op 4 oktober 2010 tijdens de hoger vermelde vergadering en een nieuwe versie van de norm meegedeeld, zoals goedgekeurd op 8 oktober 2010. In zijn brief van 12 oktober 2010 heeft de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren overigens de nodige garanties gegeven in verband met de bedenkingen van de CBFA op het vlak van de kwaliteitscontrole.

De Hoge Raad heeft op 25 oktober 2010 beslist om de ontwerpnorm van 8 oktober 2010 goed te keuren.

Als bijlage bij deze brief vindt u een aantal documenten, in het kader van artikel 30, § 1 van de wet van 22 juli 1953 :

- De omzendbrief 2009/19 goedgekeurd door de CBFA op 8 mei 2009 inzake de medewerkingsopdracht van de erkende revisoren (bijlage 1);
- Het schrijven van 11 juni 2010 van de Voorzitter van het IBR aan de Hoge Raad (zonder de bijlagen van deze brief) (bijlage 2);
- Het schrijven van 14 juni 2010 vanwege de Hoge Raad aan het IBR (bijlage 3);
- Het schrijven van 21 juni 2010 vanwege de Voorzitter van het IBR aan de Hoge Raad (zonder de bijlagen van deze brief) (bijlage 4);
- De normen, aangenomen door de Raad van het IBR op 11 juni 2010, zoals ter goedkeuring voorgelegd aan de Hoge Raad (bijlage 5) (met zichtbare revisies van de aanpassingen aan de tekst tussen de publieke consultatie en 11 juni);
- Het schrijven van 25 juni 2010 vanwege de Hoge Raad aan de CBFA en het advies van de CBFA van 28 september 2010 (bijlage 6);
- Het schrijven van 7 oktober 2010 vanwege de Hoge Raad aan het IBR (bijlage 7);
- Het schrijven van 12 oktober 2010 vanwege de Voorzitter van het IBR aan de Hoge Raad (zonder de bijlagen van deze brief) (bijlage 8);
- De normen, aangenomen door de Raad van het IBR op 8 oktober 2010, zoals ter goedkeuring voorgelegd aan de Hoge Raad (bijlage 9) (met zichtbare revisies van de aanpassingen aan de tekst tussen 11 juni en 8 oktober 2010);
- De normen van het IBR van 5 november 1993 inzake de controle van kredietinstellingen (bijlage 10);
- De normen van het IBR van 29 juni 1979 inzake de controle van verzekeringsondernemingen (bijlage 11).

De Hoge Raad is van oordeel dat deze norm van fundamenteel belang is, zowel voor de bedrijfsrevisoren als voor de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantie-wezen, want hierin wordt het opdrachtenkader vastgelegd zoals dat zal gelden voor bedrijfsrevisoren belast met de jaarrekeningcontrole in ondernemingen onder het prudentieel toezicht van de CBFA. Van zodra die norm zal zijn goedgekeurd, zal de naleving van de in deze norm vervatte voorschriften immers worden gecontroleerd in het kader van de periodieke kwaliteitscontrole bij de bedrijfsrevisoren.

Mocht u in verband met dit dossier nog nadere informatie wensen, dan ben ik daar graag toe bereid.

Met de meeste achting,

Jean-Paul SERVAIS
Voorzitter

Bijlage II

Brief aan de Minister (zonder bijlagen) – goedkeuring van de norm inzake bestrijding van het witwassen van kapitaal

(vertaling van originele Franstalige versie)

De heer Vincent VAN QUICKENBORNE
Minister voor Ondernemen en Vereenvoudigen
Brederodestraat 9
1000 BRUSSEL

Brussel, 16 februari 2011

Geachte heer Minister,

In het kader van de omzetting van een Europese richtlijn uit 1991 heeft België een wet uitgevaardigd onder de titel “Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme”. Die wet werd begin 2010 grondig gewijzigd naar aanleiding van de omzetting van de Europese richtlijn uit 1995 die de richtlijn van 1991 had vervangen.

Het gaat hier om echt ingrijpende wijzigingen, zowel voor de zogenaamde “financiële” als voor de “niet-financiële” beroepen en daarom heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, als koepelinstelling van de drie instituten die de economische beroepen verenigen (Instituut van de Bedrijfsrevisoren [IBR], Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten [IAB] en Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten [BIBF]) het initiatief genomen om de Voorzitter van elk van deze drie instituten op 16 november 2009 een brief te sturen met de bedoeling hen attent te maken op de dringende noodzaak om meteen na de definitieve goedkeuring van de wijzigingen aan de wet van 11 januari 1993 de nodige nieuwe toepassingsmaatregelen te treffen.

Dit initiatief van de Hoge Raad van eind 2009 was des te meer verantwoord omdat de wet ingrijpende wijzigingen doorvoerde voor de “niet-financiële” beroepen, maar ook omdat in het toen besproken wetsvoorstel geen enkele overgangsmaatregel voorkwam en de nieuwe regels dus 10 dagen na de bekendmaking van de wet tot wijziging van de wet van 11 januari 1993 in het *Belgisch Staatsblad* in werking zouden treden.

Om de Instituten zo snel mogelijk te kunnen doen starten met een denkoefening ten gronde in verband met de nodige toepassingsmaatregelen en met het oog op zo efficiënt mogelijke initiatieven in die zin, heeft de Hoge Raad in deze brief van 16

november 2009 de aandacht van de vertegenwoordigers van de drie Instituten op twee punten gevestigd:

- Voor de toepassingsmaatregelen die elk Instituut dient te nemen, zal het toepassingsgebied in de toekomst sterk worden uitgebreid, want met het nieuwe artikel 37 van de wet van 11 januari 1993 (na goedkeuring hiervan) zal elk Instituut verplicht zijn om toepassingsmaatregelen te treffen voor het volledige Hoofdstuk II en niet langer voor de drie aanvankelijk bedoelde artikelen alleen.
- Uit de memorie van toelichting blijkt dat de toepassingsmaatregelen bindend moeten zijn. Met andere woorden, zij dienen te worden opgesteld in de vorm van een beroepsnorm en ter goedkeuring voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en de federale Minister, bevoegd voor Economie (voor het Instituut van de Bedrijfsrevisoren) of ter advies voorgelegd aan de Hoge Raad (voor het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten).

Tenslotte heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, in zijn coördinerende rol die de wetgever hem met artikel 54 van de wet van 22 april 1999 heeft opgedragen, in zijn brief van 19 november 2009 de wens te kennen gegeven dat de drie Instituten waarin de diverse "economische beroepen" zijn verenigd (IBR/IAB/BIBF) onderling overleg zouden plegen met het oog op een geharmoniseerde aanpak om zich te conformeren aan de nieuwe vereisten van de wet van 11 januari 1993.

In antwoord op de brief van de Hoge Raad, heeft het Interinstitutencomité, opgericht conform de voorschriften van artikel 53 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, zich bereid verklaard tot onderling overleg met het oog op de vereiste coherentie in de gevolgde aanpak voor alle gedingen van de economische beroepen, rekening houdend, weliswaar, met de specifieke eigenschappen van elke betrokken categorie van beroepsbeoefenaars. Tevens werd voorgesteld om met de drie Instituten een gemeenschappelijke werkgroep op te richten, waarbij een vertegenwoordiger van de Hoge Raad als waarnemer zou worden uitgenodigd.

Deze in april 2010 opgerichte gemeenschappelijke werkgroep met de drie Instituten is zijn werkzaamheden gestart met de opstelling van een gemeenschappelijke normatieve tekst (gemeenschappelijk "reglement" genoemd) en heeft verschillende technische vergaderingen gehouden met vertegenwoordigers van de Cel voor Financiële Informatieverwerking (verkort CFI) en van de Hoge Raad.

Uitgangspunt voor de bindende normatieve tekst opgesteld door de drie Instituten samen, was het reglement van de CBFA, dat werd bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 24 maart 2010, waaruit alle specifiek voor de financiële beroepen voorkomende passages werden weggelaten en vervangen door specifiek op de economische beroepen gerichte passages.

Gelet op het feit dat er voor het Instituut van de Bedrijfsrevisoren een eigen wettelijk kader geldt dat hem niet toestaat om een "reglement" uit te vaardigen, werd het "reglement" omgedoopt tot "norm" en bij die gelegenheid heeft het Instituut bovendien beslist om het document te herstructureren.

Over een ontwerpnorm van de Raad van het IBR (goedgekeurd op 29 oktober 2010) is conform de voorschriften van artikel 30 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, een publieke consultatie gehouden vooraleer die is voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

Na afloop van de publieke consultatie heeft de Raad van het IBR, na kennis te hebben genomen van de reacties ontvangen in het kader van die consultatie, de Hoge Raad een nieuwe versie van de ontwerpnorm (zoals aangenomen op 4 februari 2011) voorgelegd met het verzoek die goed te keuren.

Alvorens over te gaan tot een onderzoek naar aanleiding van het verzoek om goedkeuring van de door de vertegenwoordigers van het IBR voorgelegde ontwerpnorm, hebben de leden van de Hoge Raad, zoals vereist door artikel 30 van de wet van 22 juli 1953, de vertegenwoordigers van het IBR gehoord tijdens de vergadering van de Hoge Raad op 16 februari 2011.

Vooraf had tijdens de vergadering van 12 januari 2011 een informele ontmoeting plaats tussen de vertegenwoordigers van de drie Instituten en de leden van de Hoge Raad.

Als bijlage bij deze brief vindt u een aantal documenten :

- een gecoördineerde versie van de Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, zoals die te vinden is op de website van de CFI (bijlage 1);
- een kopie van de brief van 16 november 2009 van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen aan de Voorzitter van elk van de drie betrokken Instituten (IBR/IAB/BIBF) (bijlage 2);
- koninklijk besluit van 16 maart 2010 tot goedkeuring van het reglement van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen met betrekking tot de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 24 maart 2010 (bijlage 3);
- de ontwerpnorm zoals goedgekeurd door de Raad van het IBR waarover een publieke consultatie is gehouden van 9 november 2010 tot 20 januari 2011 (bijlage 4);
- de brief van 23 november 2010 van de Hoge Raad aan de Voorzitter van de CFI om diens standpunt te kennen in verband met de door de Raad van het IBR goedgekeurde ontwerpnorm waarover een publieke consultatie is gehouden (bijlage 5);
- de brief van 1 december 2010 van de Voorzitter van de CFI aan de Hoge Raad met diens reacties op de ontwerpnorm waarover een publieke consultatie is gehouden (bijlage 6);
- de reacties op de publieke consultatie ontvangen door de Raad van het IBR en meegedeeld aan de Hoge Raad (bijlage 7);
- de brief van 9 februari 2011 van de Voorzitter van het IBR aan de Voorzitter van de Hoge Raad met het verzoek om goedkeuring van de ontwerpnorm zoals goedgekeurd door de Raad van het IBR op 4 februari 2011 (bijlage 8);
- de brief van de Hoge Raad van 17 februari 2011 aan het IBR (bijlage 9).

Voorts voeg ik bij deze brief ook – louter ter informatie en gelet op de gezamenlijke inspanningen van de vertegenwoordigers van de drie betrokken Instituten – het verzoek om advies over het ontwerpreglement goedgekeurd door de Raad van het IAB, enerzijds, en door de Nationale Raad van het BIBF, anderzijds, alsook de brief van 17 februari 2011 aan elk van beide Instituten. U vindt hierbij ook nog een vergelijkende tabel met de ontwerpnorm IBR, het ontwerpreglement IAB en het ontwerpreglement BIBF, die een vergelijking tussen de verschillende teksten wat gemakkelijker moet maken.

Tijdens de vergadering van 16 februari 2011 hebben de leden van de Hoge Raad, naast de voornoemde hoorzitting, de ter goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm onderzocht. In het kader van dat onderzoek werden twee punten bijzonder geapprecieerd:

- het feit dat alle opmerkingen vervat in de brief van 1 december 2010 van de Cel voor Financiële Informatieverwerking, in de versie van 4 februari 2011 van de ontwerpnorm werden verwerkt en
- het feit dat de door de Raad van het IBR ter goedkeuring voorgelegde norm, hoewel anders gestructureerd, ten gronde overeenstemt met de regels van het ontwerpreglement dat zowel de Raad van het IAB als de Nationale Raad van het BIBF ter advies hebben meegedeeld.

Na afloop van de vergadering op 16 februari 2011 hebben de leden van de Hoge Raad beslist om de door de Raad van het IBR voorgelegde ontwerpnorm goed te keuren en een voor beide andere Instituten gunstig advies uitgebracht.

Zoals hierboven aangestipt en om de nodige rechtszekerheid te waarborgen, was het naar het oordeel van de Hoge Raad belangrijk dat dit dossier bij voorrang zijn beslag zou krijgen, aangezien in de wet die in januari 2010 in het *Belgisch Staatsblad* is bekendgemaakt, geen overgangsperiode is opgenomen.

Voorts heeft de Hoge Raad in zijn brief aan de vertegenwoordigers van de drie Instituten de aandacht gevestigd op het feit dat nog niet alle voorschriften zijn omgezet van de wet van 11 januari 1993, in de bijgewerkte versie van 2010, en dat de vertegenwoordigers van elk van deze Instituten de Hoge Raad op de hoogte dienen te houden van de verdere initiatieven die zij vooropstellen en binnen welke termijn dat effectief zal gebeuren.

De voorschriften die nog niet (integraal of gedeeltelijk, naar gelang van het geval) zijn uitgevoerd, hebben ten minste betrekking op de maatregelen die elk van de drie Instituten moet nemen om ervoor te zorgen dat de regels van de wet van 11 januari 1993, in de bijgewerkte versie van 2010, worden nageleefd, zoals vereist door artikel 39 van die wet. Specifiek voor het IBR lijkt het nuttig eraan te herinneren dat de kwaliteitscontrole wordt verricht onder de eindverantwoordelijkheid van de Kamer van verwijzing en instaatstelling.

Mocht u in verband met dit dossier nog nadere informatie wensen, dan ben ik daar graag toe bereid.

Met de meeste achting,

Jean-Paul SERVAIS
Voorzitter

Bijlage III

Brief aan de Minister (zonder de bijlagen) – goedkeuring van de norm inzake de overstap naar de ISA-normen

(vertaling van de originele Franstalige versie)

De heer Vincent VAN QUICKENBORNE
Minister voor Ondernemen en Vereenvoudigen
Brederodestraat 9
1000 BRUSSEL

Brussel, 23 december 2009

Geachte heer Minister,

De Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen een ontwerpnorm voorgelegd over de toepassing van de ISA-normen in België, zoals goedgekeurd op 2 oktober 2009 door de Raad van het IBR.

Reeds in 2008 had de Raad van het IBR een eerste versie van die ontwerpnorm voorgelegd. Gelet op een aantal reacties van bedrijfsrevisoren uit kleinere structuren, heeft de Hoge Raad in december 2008 aan het IBR meegedeeld het onderzoek van dit dossier te zullen bevriezen zolang niet aan twee voorwaarden was voldaan:

- 1°) een forum organiseren, waarop de bedrijfsrevisoren de gelegenheid zouden krijgen om de inzet en de gevolgen van een overstap naar de internationale auditnormen beter in te schatten;
- 2°) onder zijn leden een publieke consultatie organiseren vooraleer nog enige ontwerpnorm ter goedkeuring voor te leggen.

Over deze ontwerpnorm werd, overeenkomstig artikel 30, § 1, tweede lid 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, een publieke consultatie georganiseerd vooraleer die aan de Hoge Raad voor te leggen.

Alvorens over te gaan tot de goedkeuring van de voorgelegde ontwerpnorm, hebben de leden van de Hoge Raad een aantal initiatieven genomen (zoals vereist door artikel 30 van de voornoemde wet):

- raadpleging van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen over de ter goedkeuring voorgelegde ontwerpnormen;
- hoorzitting met vertegenwoordigers van het IBR tijdens de vergadering van de Hoge Raad op 23 november 2009.

Begin november 2009 heeft de Hoge Raad laten weten welke punten in de ter goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm (gedateerd op 2 oktober 2009) nog problemen stelden:

- de opheffing van de inwerkingtreding in twee fases, terwijl in het kader van de publieke consultatie een tijdspanne van twee jaar werd voorgesteld, naargelang het gaat om controles uitgevoerd in beursgenoteerde vennootschappen, kredietinstellingen of verzekeringsondernemingen, dan wel om controles uitgevoerd in andere vennootschappen;
- het gebruik van een Engelstalige versie van de internationale auditnormen, wat strijdig is met de wetgeving inzake het gebruik van de landstalen;
- de onmogelijkheid om voor elke latere wijziging van de internationale auditnormen een blanco volmacht te geven;
- het belang om de nodige klaarheid te scheppen over het begeleidingsplan waarvan sprake in het begin van de norm.

De Raad van het IBR heeft zijn norm aangepast op de drie eerste punten die de Hoge Raad had aangehaald en heeft een nieuwe versie meegedeeld zoals die op 10 november 2009 was goedgekeurd.

In het kader van de hoorzitting met vertegenwoordigers van het IBR op 23 november 2009, heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen een gedetailleerd begeleidingsplan geëist. Dit begeleidingsplan werd door de Raad van het IBR op 14 december 2009 goedgekeurd.

Aangezien alle wettelijke procedurevoorwaarden zijn vervuld en gelet op de inhoud van de betrokken ontwerpnorm, heeft de Hoge Raad in zijn vergadering van 15 december 2009 beslist om de ontwerpnorm dd. 10 november 2009 goed te keuren, mits het IBR op geregelde tijdstippen informeert over de vordering van het begeleidingsprogramma, zodanig dat de Hoge Raad er zich kan van vergewissen dat de begeleidingsmaatregelen verlopen volgens het programma dat het IBR aan de Hoge Raad heeft meegedeeld.

In bijlage gaan een aantal documenten met betrekking tot artikel 30, § 1 van de wet van 22 juli 1953:

- de ontwerpnormen, zoals vastgesteld door de Raad van het IBR, waarover een publieke consultatie liep van juli tot september 2009 (bijlage 1);
- de resultaten van de publieke consultatie (bijlage 2);
- de normen, zoals vastgesteld door de Raad van het IBR op 2 oktober 2009 en ter goedkeuring voorgelegd aan de Hoge Raad (bijlage 3);
- de technische fiche, zoals opgesteld door het IBR op verzoek van de Hoge Raad, die aangeeft welk gevolg is gegeven aan de diverse opmerkingen geformuleerd in het kader van de publieke consultatie (bijlage 4);
- de normen, zoals vastgesteld door de Raad van het IBR op 10 november 2009 en ter goedkeuring voorgelegd aan de Hoge Raad (bijlage 5);

- de briefwisseling tussen de Hoge Raad en de CBFA van 21 oktober 2009 en 17 november 2009 en het advies uitgebracht door de CBFA op 9 december 2009 (bijlage 6);
- de brief van de Voorzitter van het IBR naar aanleiding van de hoorzitting van 23 november 2009 (bijlage 7);
- het begeleidingsplan, zoals vastgesteld door de Raad van het IBR op 14 december 2009, op verzoek van de Hoge Raad, naar aanleiding van de hoorzitting van 23 november 2009 (bijlage 8);
- de brief aan het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (bijlage 9).

Verder gaan als bijlage bij deze brief nog drie andere documenten:

- de presentatie tijdens het forum van het revisoraat over de voornaamste verschillen tussen de momenteel in België geldende normen en aanbevelingen, en de "*clarified*" internationale auditnormen (bijlage 10);
- het document over dezelfde problematiek, waarmee de Europese Commissie (DG interne markt) een publieke consultatie organiseerde (bijlage 11). De resultaten van deze publieke consultatie werden nog niet verspreid;
- een exemplaar van de Engelstalige versie van de internationale auditnormen (*IFAC Handbook*).

Mocht u over dit dossier nog bijkomende informatie wensen, dan ben ik daar graag toe bereid.

Met de voorname hoogachting,

Jean-Paul SERVAIS
Voorzitter

Inhoudstafel

Verslag over de activiteiten in 2010 (wat de Hoge Raad betreft)	57
Voorwoord.....	57
1. <i>Goedkeuring van professionele normen en aanbevelingen</i>	59
1.1. Aard van de goed te keuren normen en aanbevelingen.....	59
1.2. Goedkeuringsprocedure voor normen en aanbevelingen	59
1.3. Bindende kracht van normen en aanbevelingen	61
1.4. Beschikbaarheid van normen en aanbevelingen	61
1.5. Normen en aanbevelingen ter goedkeuring voorgelegd in 2010.....	61
1.5.1. Goedkeuring van een specifieke norm inzake medewerking van de bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht	61
Norm van 8 oktober 2010 inzake medewerking aan het prudentieel toezicht	65
Bericht van 24 december 2010 met betrekking tot de goedkeuring van de norm inzake medewerking aan het prudentieel toezicht.....	109
1.5.2. Goedkeuring van de norm inzake bestrijding van het witwassen van kapitaal.....	110
Norm van 4 februari 2011 inzake de toepassing van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme	115
Bericht van 22 april 2011 met betrekking tot de goedkeuring van de norm van 4 februari 2011 inzake de toepassing van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme	125
1.5.3. Opvolging van het begeleidingsplan in verband met de goedkeuring, in 2009, van een norm bedoeld om op termijn in België de “clarified ISA” in te voeren.....	126
Norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA’s in België	132
Bericht van 1 april 2010 met betrekking tot de goedkeuring van de norm inzake de toepassing van de ISA’s in België.....	136
Erratum van het bericht van 1 april 2010	138
2. <i>A posteriori-onderzoek van de doctrinale standpunten van het IBR</i>	139
2.1. Ontwikkeling van de doctrine door het IBR	139
2.2. <i>A posteriori</i> -nazicht door de Hoge Raad	139
2.3. Termijn voor het overmaken van doctrinale standpunten	139
2.4. Omzendbrieven, adviezen en mededelingen die het Instituut van de Bedrijfsrevisoren in 2010 heeft voorgelegd.....	139
2.5. <i>A posteriori</i> -onderzoek door de Hoge Raad in 2010	142
3. <i>Studies en analyses met betrekking tot de nationale auditomgeving</i>	145
3.1. Structuur van de sector van de externe audit in België	145
3.1.1. Kernfactoren van deze studie.....	145
3.1.2. De concentratieproblematiek in de sector van de externe audit op Europees niveau.....	146
3.1.3. De problematiek met betrekking tot de structuur van het bedrijfsrevisoraat in België.....	147
Bijlage: Studie inzake de structuur van de sector van de externe audit in België op 30 april 2011	169
3.2. Concentratiegraad van controlemandaten bij organisaties van openbaar belang in België.....	197
3.2.1. Kernfactoren van deze studie.....	197
3.2.2. Doel van de studie	197
3.2.3. Het begrip “organisatie van openbaar belang”	197
3.2.4. Toepassingsgebied van de studie van de Hoge Raad	202

3.2.5. Gehanteerde methodologie	202
3.2.6. Analyse van de resultaten van de studie van de Hoge Raad	203
Bijlage 1	217
Bijlage 2	231
3.3. Erkenning van bedrijfsrevisoren in andere Lidstaten van de Europese Unie of in derde landen.....	234
3.3.1. Kernfactoren van deze studie	234
3.3.2. Doel van de studie	234
3.3.3. Gehanteerde methodologie	234
3.3.4. Vergelijking van de verzamelde gegevens en kwaliteit van de resultaten van de studie.....	234
3.3.5. Synthese van de resultaten van deze studie met betrekking tot de erkenning van bedrijfsrevisoren die in andere lidstaten van de Europese Unie of in derde landen zijn erkend	234
Bijlage: Studie omtrent de revisoren met een andere erkenning in het buitenland.....	239
3.4. Analyse van de voortijdige beëindiging van commissarismandaten	244
3.4.1. Kernfactoren van deze studie	244
3.4.2. Wettelijke context	244
3.4.3. Toepassingsgebied	245
3.4.4. Modaliteiten van de meldingsplicht	248
3.4.5. Opdracht van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen	249
3.4.6. Statistische gegevens over 2010.....	250
3.5. Europese consultatie omtrent de rol van de wettelijke rekeningcontrole in Europa.....	259
4. <i>Het Belgisch systeem van publiek toezicht vanuit Europees perspectief.....</i>	261
4.1. Omzetting van de "auditrichtlijn" in Belgisch recht	261
4.1.1. Inschrijving in het openbaar register van auditors en auditorganisaties van derde landen	261
4.1.2. Verfijning van het Belgisch wettelijk kader	261
4.1.3. Artikel 135, § 2 van het Wetboek van vennootschappen	262
4.1.4. Contacten met de Europese Commissie en opvolging van de werkzaamheden.....	262
4.1.5. Middelen ingezet voor de stelsels van publiek toezicht in Europa	263
4.2. Voorlegging van financiële gegevens door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren	263
5. <i>Samenwerking en coördinatie op nationaal niveau</i>	264
5.1. Coördinatievergaderingen op nationaal niveau	264
5.1.1. Principes inzake samenwerking	264
5.1.2. Vergaderingen in 2010	265
5.2. Publicatie van een gezamenlijk jaarverslag	266
5.3. Finaliseren van de "lifting" van de website van de Hoge Raad, opgestart in 2009	266
5.4. Gezamenlijke portaalsite	267
6. <i>Internationale samenwerking.....</i>	268
6.1. Coördinatie van het Belgisch systeem – Nationale en internationale samenwerking	268
6.2. Groenboek van de Europese Commissie	268
6.3. Evolutie van het Europees regelgevend kader	269
6.3.1. Algemeen	269
6.3.2. Besluit van de Europese Commissie van 5 februari 2010 betreffende de adequaatheid van de bevoegde autoriteiten van bepaalde derde landen	269
6.3.3. Besluit van de Europese Commissie van 1 september 2010 betreffende de adequaatheid van de bevoegde autoriteiten van Australië en de Verenigde Staten van Amerika.....	270
6.3.4. Besluit van de Europese Commissie van 19 januari 2011 betreffende de gelijkwaardigheid voor bepaalde derde landen en betreffende een overgangperiode.....	271

6.4.	Deelname aan de werkzaamheden van de EGAOB	272
6.4.1.	Algemeen	272
6.4.2.	Vergaderingen van de EGAOB in 2010	273
6.4.3.	Subwerkgroepen	274
6.4.4.	Website	274

BIJLAGEN

Bijlage I

Brief aan de Minister (zonder bijlagen) – goedkeuring van de specifieke norm over de medewerking aan het prudentieel toezicht.....	275
--	-----

Bijlage II

Brief aan de Minister (zonder bijlagen) – goedkeuring van de norm inzake bestrijding van het witwassen van kapitaal	279
---	-----

Bijlage III

Brief aan de Minister (zonder de bijlagen) – goedkeuring van de norm inzake de overstap naar de ISA-normen	283
--	-----

Jaarverslag 2010 van de Procureur-generaal bij het Hof van Beroep van Brussel

De tussenkomst van de procureur-generaal in tuchtzaken ten aanzien van bedrijfsrevisoren en de verplichte aangifte van witwaspraktijken

In België is de procureur-generaal – bij het Hof van beroep – één van de instanties die instaan voor het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, overeenkomstig artikel 43, § 1 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, gecoördineerd op 30 april 2007.

In die hoedanigheid werd aan de procureur-generaal de ambtshalve bevoegdheid verleend om in het kader van het publiek toezicht op het bedrijfsrevisoraat, tuchtrechtelijke vervolgingen in te stellen tegen bedrijfsrevisoren.

Artikel 48, § 1 van de wet van 22 juli 1953 bepaalt inderdaad: *“De Raad of de Kamer van verwijzing en instaatstelling kunnen hetzij door de Procureur-generaal, hetzij door een klacht van iedere belanghebbende worden geadieerd.”*

En verder: *“De Tuchtcommissie wordt gevat ofwel rechtstreeks door de Procureur-generaal, ofwel door de Kamer van verwijzing en instaatstelling die haar het originele exemplaar van de beslissing tot verwijzing overmaakt, vergezeld van het verslag bedoeld in artikel 53.”* (artikel 59, § 1 van de wet van 22 juli 1953).

Zo kan de procureur-generaal de opening van een tuchtprocedure vorderen, waarbij hij de zaak rechtstreeks aanhangig maakt bij hetzij de Raad of de Kamer van verwijzing en instaatstelling, hetzij de Tuchtcommissie, naar gelang van het geval.

De wet van 22 juli 1953 verleent de procureur-generaal dus een vorderingsrecht in de zin van een beoordelingsbevoegdheid met betrekking tot de opportuniteit van een tuchtrechtelijke vervolging van bedrijfsrevisoren in het kader

van het publiek toezicht op het bedrijfsrevisoraat.

Met andere woorden, de procureur-generaal is weliswaar geen tuchtrechtelijke instantie die een tuchtstraf kan opleggen, maar kan wel, in het kader van de wet van 22 juli 1953, oordelen over de opportuniteit om dergelijke procedure in te stellen tegen bedrijfsrevisoren die *“1° tekort gekomen zijn aan hun verplichtingen verbonden aan de uitoefening van het beroep; 2° tekort gekomen zijn aan de beginselen van waardigheid, rechtschapenheid, voorzichtigheid en kiesheid die ten grondslag liggen aan het beroep”* (artikel 72 van de wet van 22 juli 1953).

Bijgevolg kan een schending van het deontologisch principe van rechtschapenheid – gemakshalve te verstaan als de verplichting om de wet na te leven – voor bedrijfsrevisoren tot gevolg hebben dat de procureur-generaal een tuchtrechtelijke vervolging vordert.

In geval van een inbreuk kan niettemin ook een strafrechtelijke vervolging worden ingesteld door de territoriaal bevoegde procureur des Konings, eventueel met inschakeling van een onderzoeksrechter.

Bij wijze van alternatief voor een tuchtrechtelijke of strafrechtelijke vervolging kan worden verwezen naar de voor bedrijfsrevisoren wettelijk verplichte aangifte van witwaspraktijken bij de CFI (Cel voor Financiële Informatieverwerking) in het kader van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, zoals gewijzigd door de wet van 18 januari 2010.

Voortaan moeten de bedrijfsrevisoren, om deze verplichting effectief na te leven, *“een bestendige waakzaamheid aan de dag leggen ten opzichte van de zakelijke relatie en de uitgevoerde verrichtingen en, in voorkomend geval, de oorsprong van*

de fondsen aandachtig onderzoeken om zich ervan te vergewissen dat die stroken met de kennis die zij hebben van de cliënt, zijn beroepsactiviteiten en risicoprofiel." (artikel 14, § 1 van de wet van 11 januari 1993).

In die context van toegenomen waakzaamheid zouden bedrijfsrevisoren zodoende hun professionele verplichtingen schenden, wanneer zij de norm van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren van 4 februari 2011 niet zouden naleven; deze norm heeft betrekking op de toepassing van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme (B.S. van 29 april 2011, p. 25846).

"Bovendien volstaat het minste vermoeden opdat de meldingsplicht van toepassing is, d.w.z. dat men niet kan uitsluiten dat het feit of de verrichting waarvan men kennis heeft, verband houdt met witwassen van geld of met financiering van terrorisme. Het moduleren van de meldingsplicht in functie van een benadering gebaseerd op het risico ("risk based approach") is dus niet toegelaten." (CFI – CTIF, *Toelichtingsnota bestemd voor de bedrijfsrevisoren beoogd in artikel 3, 3° van de wet van 11 januari 1993 (T1003)*, 8 maart 2010, p. 11).

In zijn laatste jaarverslag stelt de CFI nochtans een daling van het aantal aangiften vast, onder meer bij de bedrijfsrevisoren - 76 in 2009 tegen 28 in 2010 – en merkt daarbij op: *"Eén van de mogelijke verklaringen is het gevolg van de uitbreiding van het beroepsgeheim naar notarissen en bedrijfsrevisoren bij het verlenen van juridisch advies door de wet van 18 januari 2010 tot wijziging van de wet van 11 januari 1993."* (CFI – CTIF, *Activiteitenverslag 2010*, Bespreking van de voornaamste schommelingen, p. 15).

In dit verband moet – gelet op het voorkomingsaspect in het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren – eraan herinnerd worden dat een uitzondering op het beroepsgeheim gewettigd is voor de aangifte van witwaspraktijken bij de CFI, wanneer bedrijfsrevisoren hiervan kennis krijgen bij *"de bepaling van de rechtspositie van hun cliënten"*; tevens moet duidelijk worden gesteld dat in dit opzicht voor dergelijke professionele specialisten in de boekhouding geen absolute tuchtrechtelijke en nog minder strafrechtelijke onschendbaarheid geldt.

Artikel 26, § 1 van de wet van 11 januari 1993 bepaalt inderdaad uitdrukkelijk twee gevallen waarin de tuchtrechtelijke en/of strafrechtelijke

aanpakbaarheid van bedrijfsrevisoren kan spelen, met name wanneer *"zij juridisch advies voor witwasdoeleinden of voor financiering van terrorisme verstrekken"* of wanneer *"zij weten dat hun cliënt juridisch advies wenst voor deze doeleinden"*.

Voor bedrijfsrevisoren impliceert het niet-aangeven van witwaspraktijken bij de CFI in beide gevallen, naar gelang van de uiteindelijke kwalificatie, een tuchtrechtelijke of strafrechtelijke aansprakelijkheid waarvoor tenminste een administratieve geldboete van 250 tot 1.250.000 euro kan worden opgelegd (artikel 40 van de wet van 11 januari 1993).

Precies in het kader van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren kan ook de procureur-generaal dergelijk gedrag interpreteren als een schending van de verplichting tot rechtschapenheid, die mogelijk aanleiding kan geven tot een tuchtvordering, waarbij hij autonoom beslist of ze wordt ingesteld en oordeelt of ze opportuun is, met het oog op de bescherming van de openbare orde – ook in economisch en financieel opzicht – waarvoor hij krachtens de wet borg staat.

Met naleving van het algemeen rechtsbeginsel *"non bis in idem"* kan de territoriaal bevoegde procureur des Konings, die beslist tot instelling van een strafvordering, zelf feiten in aanmerking nemen die hij kwalificeert als criminele betrokkenheid bij een witwasmisdrijf (artikel 505 van het Strafwetboek) of bij een ander misdrijf dat tot een strafrechtelijke vervolging aanleiding kan geven.

* * *

De controle van de procureur-generaal op het bijhouden van het openbaar register

Krachtens artikel 10, § 1 van de wet van 22 juli 1953, gecoördineerd op 30 april 2007, staat de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren in voor het bijhouden van het openbaar register waarin de bedrijfseconomische gegevens worden ingeschreven.

Overeenkomstig artikel 10, § 2 van de wet kan eenieder te allen tijde dit register op de website van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren consulteren.

Het jaarverslag van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren belicht de evolutie van dit elektronisch bijgehouden register alsook de wijzigingen tijdens het afgelopen jaar (nieuwe inschrijvingen, ontslagen, enz.) (pp. 49-52).

Op 31 december 2010 waren er 1035 bedrijfsrevisoren ingeschreven in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (679 Nederlandstaligen en 356 Franstaligen).

De wijzigingen in het openbaar register in de loop van 2010 waren, voor de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen: 44 nieuwe inschrijvingen (art. 5 van de wet) en 43 ontslagnemingen, 1 verlies van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor (art. 73, § 4 van de wet), 16 toekenningen van de titel van erebedrijfsrevisor (art. 11, § 2 van de wet) en 7 overlijdens.

Bij de bedrijfsrevisorenkantoren waren er 36 inschrijvingen als bedrijfsrevisorenkantoor (art. 6 van de wet), 21 ontslagnemingen als bedrijfsrevisorenkantoor en 1 intrekking van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor (art. 8, § 3 van de wet).

Op 31 december 2010 waren er 524 bedrijfsrevisorenkantoren ingeschreven in het openbaar register, waarvan 6 als maatschap, 452 als BVBA, 43 als CVBA, 20 als Comm.V., 2 als NV en 1 als VOF.

Het jaarverslag stelt voorts: *“De bedrijfsrevisoren natuurlijke personen worden in het openbaar register ingeschreven op voorlegging van het uittreksel van het proces-verbaal van de eedaflegging en wordt van kracht op de dag van eedaflegging. Een bedrijfsrevisorenkantoor wordt in het openbaar register ingeschreven met ingang van de dag waarop de Raad van het Instituut de gunstige beslissing nam tot registratie.”* (p. 49).

De wettelijke eedaflegging gebeurt in het Nederlands of het Frans voor het Hof van Beroep van Brussel of in het Duits voor het Hof van Beroep van Luik (artikel 5, 6° van de wet) op vordering van de procureur-generaal.

In dit perspectief en in zijn hoedanigheid van instantie belast met het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, houdt de procureur-generaal controle op het bijhouden van dit openbaar register via de verhaalmogelijkheden waarover hij beschikt, meer bepaald de mogelijkheid om beroep aan te tekenen bij de Commissie van Beroep tegen iedere beslissing tot inschrijving of herinschrijving van een kandidaat-bedrijfsrevisor of intrekking van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor, binnen een termijn van veertig

dagen te rekenen vanaf de kennisgeving van die beslissing (artikel 9 en 64, § 2 van de wet van 22 juli 1953, gecoördineerd op 30 april 2007).

* * *

De bevoegdheid van de procureur-generaal inzake gelijkwaardigheidsvereisten voor de inschrijving van auditors en auditororganisaties van derde landen in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren alsook inzake het publiek toezicht, de kwaliteitscontrole en het toezicht op deze auditors en auditororganisaties

De procureur-generaal bij het Hof van beroep krijgt nieuwe bevoegdheden op grond van het koninklijk besluit van 3 september 2010 betreffende de inschrijving van auditors en auditororganisaties van derde landen in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren en het publiek toezicht, de kwaliteitscontrole en het toezicht op auditors en auditororganisaties van derde landen (*B.S.*, 3 september 2010, p. 57997).

Bij afwezigheid van een beslissing van de Europese Commissie moeten de systemen van publiek toezicht, kwaliteitscontrole en onderzoeks- en sanctieregelingen van een derde land waaraan de auditors en auditororganisaties onderworpen zijn, beantwoorden aan eisen die gelijkwaardig zijn aan die opgelegd door de wet van 22 juli 1953. In dit specifieke geval wordt de beslissing dat aan deze gelijkwaardigheidsvereisten is voldaan, door de procureur-generaal genomen, op voorstel van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren of op basis van eerdere beoordelingen van andere lidstaten.

In voorkomend geval kan de procureur-generaal het advies inwinnen van de diverse instellingen die deel uitmaken van het Belgisch systeem van publiek toezicht, zoals opgesomd in artikel 43 van de voormelde wet.

Deze nieuwe wetgeving kent totnogtoe geen toepassingsgeval.

* * *

Jaarverslag 2010 van de Kamer van verwijzing en instaatstelling

Dit verslag werd op 16 juni 2011 door de Kamer van verwijzing en instaatstelling met éénparigheid van stemmen goedgekeurd.

I. Inleiding – voorstelling

Dit jaarverslag is het derde van de Kamer van verwijzing en instaatstelling (KVI) en bestrijkt de periode van 1 januari tot 31 december 2010, d.i. het derde activiteitsjaar van de KVI¹.

Overeenkomstig de structuur die voor het eerste jaarverslag werd aangenomen, bevat dit verslag onder zijn titel II de informatie betreffende de werking en de activiteiten van de KVI, waarin de statistieken en de informatie betreffende het aantal behandelde dossiers zijn opgenomen, ditmaal aangevuld met gegevens die het mogelijk maken de inhoud van de dossiers beter af te bakenen.

Titel III van zijn kant betreft de relaties van de KVI met de nationale en internationale organisaties van publiek toezicht en andere externe contacten.

Titel IV tot slot bevat de besluiten en wordt gevolgd door de rekeningen van het voorbije boekjaar.

Wat het wettelijk en reglementair kader betreft, wordt verwezen naar de gedetailleerde uiteenzettingen opgenomen in het jaarverslag 2007-2008 van de KVI, alsook in het gezamenlijk jaarverslag 2008 betreffende het Belgische systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

1 Het eerste jaarverslag bestreek een periode van meer dan één jaar, zijnde van 27 april 2007 tot 31 december 2008.

II. Werking en activiteiten van de KVI

1. Samenstelling

De KVI telt drie directeurs die de naam van verslaggever dragen, onder wie de Voorzitter: het betreft mevrouw Anne SPIRITUS – DASSESSE, Voorzitter, de heer Piet VAN BAEVEGHEM en de heer Laurent GUINOTTE, verslaggevers.

2. Werkingswijze

Volgens de bepalingen van artikel 44 § 2² 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, gecoördineerd in 2007³, vormen de leden van de KVI een soort van directorium belast met het nemen van alle relevante beslissingen. Zij oefenen hun bevoegdheden collegiaal uit, en blijven daartoe vrijwel dagelijks in nauw contact met elkaar en komen informeel bij elkaar telkens als dit nodig blijkt. Naast deze informele vergaderingen (24 tijdens de afgelopen periode) zijn er ook formele vergaderingen. Laatstgenoemde hebben betrekking op principiële kwesties van juridische aard, organisatorische kwesties en individuele dossiers die door de KVI worden behandeld, en meer algemeen punten in verband met de uitvoering van haar opdrachten.

2 "De Kamer van verwijzing en instaatstelling wordt geleid door een orgaan samengesteld uit drie directeurs waaronder de voorzitter. (...) Dit orgaan staat in voor het operationeel bestuur van de Kamer van verwijzing en instaatstelling en stelt alle handelingen die nodig zijn voor de uitvoering van de opdrachten van de Kamer van verwijzing en instaatstelling. Het betreft een college dat beraadslaagt volgens de gewone regels van collegiale organen behoudens uitzonderingen bepaald bij wet of door de Koning".

3 Hierna in de tekst: wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

3. De activiteiten tijdens de voorbereidingperiode – statistieken⁴

A. Wat de kwaliteitscontrole betreft⁵

De opdrachten van de KVI inzake kwaliteitscontrole zijn van drieërlei aard:

- De jaarlijkse lijst goedkeuren van de kwaliteitscontroles die door de Raad van het IBR moeten worden verricht⁶
- De lijst van de inspecteurs goedkeuren⁷

4 Hier dient te worden vastgesteld dat zowel het aantal behandelde dossiers per categorie als de classificatie zelf van de dossiers soms verschillen van hetgeen door het IBR in zijn jaarverslag wordt voorgesteld. Deze verschillen zijn niet relevant en zij vloeien natuurlijk voort uit het bestaande verschil in de classificatie van de dossiers respectievelijk opgesteld door de KVI en het IBR en uit de onderscheiden procedures die door deze organen moeten worden gevoerd in het algemene kader van het publiek toezicht.

5 Volgens de § 3 en 4 van artikel 10 van het Koninklijk Besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren is de kwaliteitscontrole *“een onderzoeksprocedure van de professionele activiteit van een bedrijfsrevisor. Deze heeft onder meer tot doel na te gaan of de gecontroleerde bedrijfsrevisor beschikt over een organisatie die aangepast is aan de aard en de omvang van haar activiteiten. Deze controle beoogt eveneens het publiek en de toezichthouders ervan te overtuigen dat de bedrijfsrevisoren hun werkzaamheden uitoefenen overeenkomstig de controlenormen en de toepasselijke deontologische regels.*

§ 4. De kwaliteitscontrole, op basis van een adequate toetsing van een selectie van controledossiers, omvat onder meer een evaluatie van de naleving van de toepasselijke controlestandaarden en onafhankelijkheidseisen, van de kwantiteit en kwaliteit van ingezette middelen, van de door de bedrijfsrevisor in rekening gebrachte honoraria voor controles en van het systeem van interne kwaliteitscontrole van het bedrijfsrevisorenkantoor.”

6 Artikel 46, § 2 van de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

7 § 5 van de normen betreffende de kwaliteitscontrole: *“Wanneer de activiteit van de gecontroleerde bedrijfsrevisor permanente controleopdrachten in één of meer organisaties van openbaar belang omvat, zal de Raad van de Kamer van verwijzing en instaatstelling één of meerdere aan het beroep externe inspecteurs voor de controle van dit (deze) dossier(s) ter goedkeuring voorleggen.*

Voor elke aan te duiden inspecteur, die de hoedanigheid van bedrijfsrevisor heeft, zal de Raad een lijst van twee kandidaten voorstellen met aanduiding van diegene die, bij afwezigheid van reactie binnen de door de Raad bepaalde termijn, de kwaliteitscontrole zal uitvoeren. Dit voorstel wordt voorafgaandelijk aan de Kamer van verwijzing en instaatstelling ter goedkeuring voorgelegd.

De Raad ziet erop toe dat de inspecteurs over een voldoende onafhankelijkheid ten aanzien van de te controleren bedrijfsrevisor beschikken. Wederzijdse kwaliteitscontrole

- De conclusies van de kwaliteitscontroles beoordelen⁸

De lezer vindt hieronder alle relevante informatie betreffende de manier waarop de opdrachten in de loop van 2010 werden uitgevoerd.

A.1. Goedkeuring van de jaarlijkse lijst van de kwaliteitscontroles door de Raad van het IBR te verrichten in 2010

De Raad van het IBR legde de KVI op 19 april 2010 de lijst voor van de kwaliteitscontroles te verrichten in 2010. De KVI heeft ze op 28 mei 2010 goedgekeurd.

A.1.1. Aantal en aard van de in 2010 te verrichten kwaliteitscontroles

Er was voorzien in 2010 in totaal 299 kwaliteitscontroles te verrichten, waarvan er 277 betrekking hadden op bedrijfsrevisoren *natuurlijke personen* en 22 op *bedrijfsrevisoren-kantoren*⁹.

wordt niet aanvaard, evenmin als de controle onder (gewezen) vennoten of (gewezen) medewerkers. Dit laatste verbod neemt een einde tien jaar nadat, naargelang het geval, de controle heeft plaatsgevonden of de samenwerking is beëindigd.

De Kamer van verwijzing en instaatstelling keurt het aantal inspecteurs goed wanneer zij zich uitsprekt over de jaarlijkse lijst van de te verrichten kwaliteitscontroles.

Indien er meerdere inspecteurs voor de kwaliteitscontrole van een bedrijfsrevisor noodzakelijk zijn, zal een college worden gevormd. In het geval van college zal deze worden gevormd door één of meerdere aan het beroep externe inspecteurs en/of één of meerdere andere inspecteurs in een aan de omstandigheden aangepaste verhouding. De Commissie Kwaliteitscontrole zal onder de leden van dit college een voorzitter aanduiden.

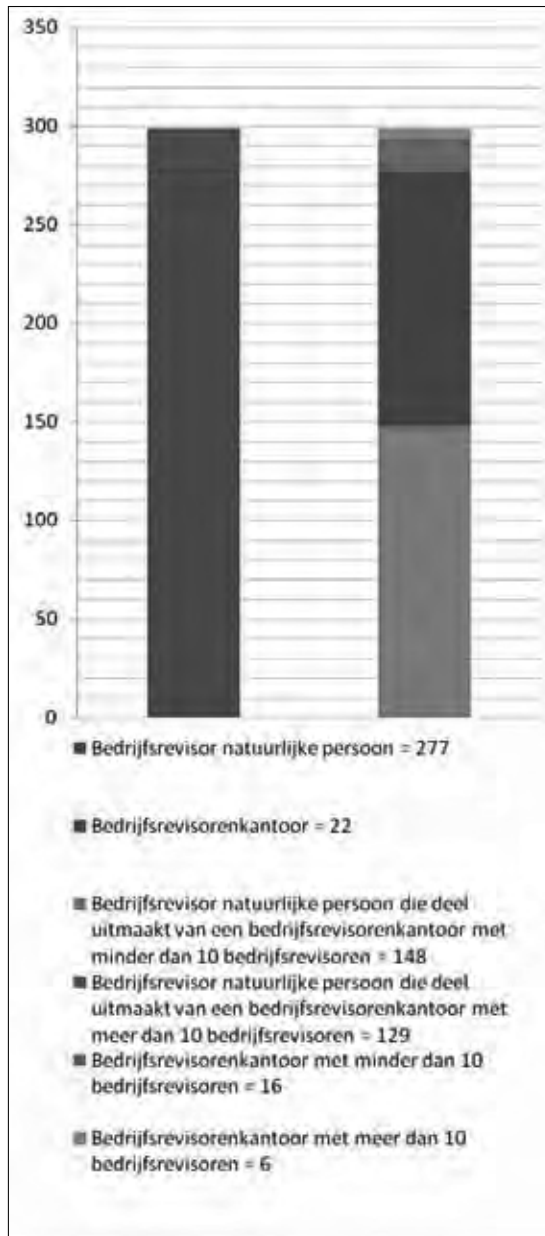
Wanneer de activiteit van de te controleren bedrijfsrevisor permanente controleopdrachten in één of meer organisaties van openbaar belang omvat, zal de voorzitter van het college een aan het beroep externe inspecteur zijn.”. De normen zijn toegankelijk op de site van het IBR (www.ire-ibre.be), menu “Documentatie”, streepje “Normen”.

8 Artikelen 46, § 1, f) en 50 van de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

9 Volgens artikel 2, 2°, van de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren is een bedrijfsrevisorenkantoor *“een rechtspersoon of een andere entiteit met om het even welke rechtsvorm ingeschreven in het openbaar register van het Instituut, andere dan een natuurlijke persoon”.*

Onder de revisoren natuurlijke personen maken er 129 deel uit van een bedrijfsrevisorenkantoor met meer dan 10 revisoren *natuurlijke personen* die bevoegd zijn om het kantoor te vertegenwoordigen¹⁰. Wat de *bedrijfsrevisorenkantoren* betreft, behoren 6 daarvan tot dezelfde categorie.

Onder de gecontroleerde revisoren (kantoren of natuurlijke personen) oefenen er 23 een permanente controleopdracht uit binnen organisaties van openbaar belang (OOB).



Wanneer men tussen de kwaliteitscontroles een onderscheid maakt volgens hun periodiciteit (normale of vervroegde kwaliteitscontroles) krijgt men de volgende verdeling:

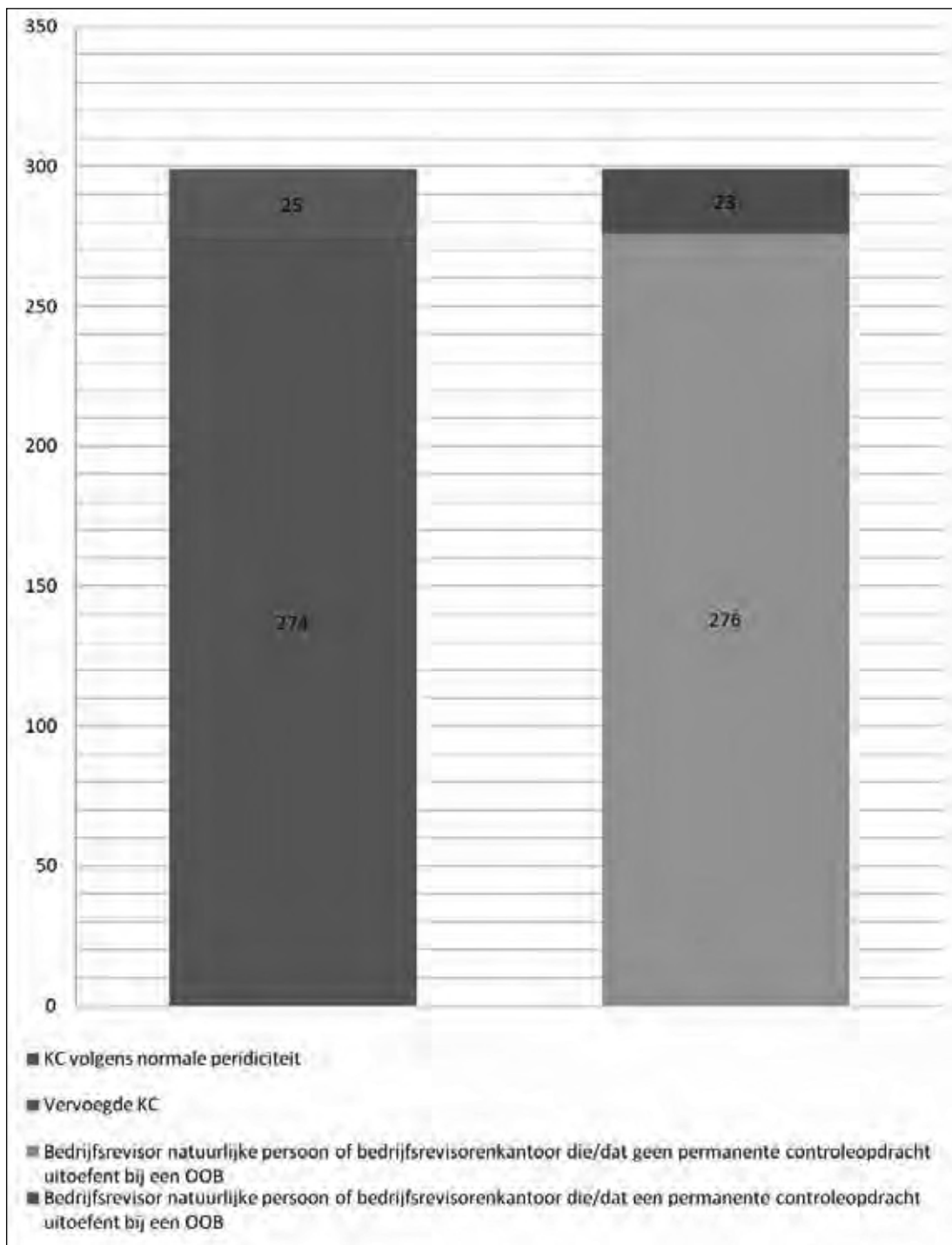
Kwaliteitscontroles volgens normale periodiciteit ¹¹	274
Vervroegde kwaliteitscontroles ¹²	25

Afb. 1. Verdeling van de KC naargelang zij betrekking hebben op bedrijfsrevisoren natuurlijke personen of bedrijfsrevisorenkantoren; verdeling wat betreft de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen naargelang ze deel uitmaken van één van de categorieën van bedrijfsrevisorenkantoren en wat betreft de bedrijfsrevisorenkantoren naargelang hun omvang (meer of minder dan 10 bedrijfsrevisoren natuurlijke personen).

10 § 8 van de normen betreffende de kwaliteitscontrole bepaalt met name dat: "In de bedrijfsrevisorenkantoren, die minsten tien bedrijfsrevisoren natuurlijke personen omvatten die het kantoor rechtmatig kunnen vertegenwoordigen of geselecteerd volgens de door de Raad ingevoerde criteria op eensluidend advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, zullen de resultaten van de analyse van het systeem van interne kwaliteitscontrole dat binnen de organisatie is uitgebouwd in aanmerking worden genomen om eventueel het aantal individueel uit te voeren controles bij de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen die ertoe behoren te beperken. (...)"

11 3 of 6 jaar naargelang de revisor al dan niet een permanente controleopdracht binnen een of meer organisaties van openbaar belang, overeenkomstig artikel 33 § 1 en 3 van de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en punt 3 van de normen betreffende de kwaliteitscontrole.

12 De vervroegde kwaliteitscontrole is een volledige kwaliteitscontrole die wordt georganiseerd tijdens het volgende nuttige jaar, in afwijking van de normale periodiciteit van 3 of 6 jaar. Een dergelijke maatregel wordt bevolen wanneer meerdere belangrijke tekortkomingen worden vastgesteld die van die aard zijn dat het noodzakelijk blijkt zich op korte termijn ervan te vergewissen dat de bedrijfsrevisor ze heeft verholpen. De herhaling van dezelfde tekortkomingen bij de vervroegde kwaliteitscontrole kan aanleiding geven tot een verwijzing naar tucht, onverminderd een onmiddellijke verwijzing wegens de aard en het belang van de tekortkomingen die bij de eerste controle werden vastgesteld.



Afb. 2. Verdeling van de kwaliteitscontroles voorzien volgens de normale periodiciteit of in het kader van een vervroegde kwaliteitscontrole; verdeling van de kwaliteitscontroles naargelang de gecontroleerde bedrijfsrevisor natuurlijke persoon of bedrijfsrevisorenkantoor al of niet permanente controleopdrachten uitvoert bij een OOB.

Onder het geheel van kwaliteitscontroles moeten de volgende bijzondere gevallen ter verduidelijking worden aangestipt waarvoor de controleverrichtingen beperkt zijn:

<p>kwaliteitscontroles betreffende eenpersoonsvennootschappen waarvan vermoed wordt dat zij zonder voorwerp zijn wegens het ontbreken van revisorale activiteit vanwege deze vennootschappen de jongste vijf jaar¹³</p>	40
<p>verhinderde bedrijfsrevisoren¹⁴- enkel controle op de naleving van de verplichtingen betreffende de permanente opleiding</p>	14

13 Voor deze controles beperkt de Raad van het IBR zich aanvankelijk ertoe de bedrijfsrevisor met een gewone brief te vragen te bevestigen dat zijn eenpersoonsvennootschap in eigen naam geen enkele revisorale opdracht uitvoert. In geval van bevestiging zal de kwaliteitscontrole van de eenpersoonsvennootschap zonder voorwerp worden verklaard en de bedrijfsrevisor natuurlijk persoon van zijn kant zal aan een kwaliteitscontrole worden onderworpen in het kader van de kwaliteitscontrole die betrekking heeft op het bedrijfsrevisorenkantoor waar hij zijn beroep van bedrijfsrevisor als bedrijfsrevisor natuurlijke persoon uitoefent. Indien de bedrijfsrevisor daarentegen aangeeft dat zijn eenpersoonsvennootschap wel degelijk revisorale opdrachten in eigen naam uitvoert naast andere revisorale opdrachten die hij uitvoert in eigen naam of voor rekening van het bedrijfsrevisorenkantoor waarvan hij deel uitmaakt, zal een inspecteur worden aangewezen om de eenpersoonsvennootschap aan een kwaliteitscontrole te onderwerpen.

14 Het betreft de bedrijfsrevisoren die tijdelijk geen revisorale opdracht mogen uitvoeren krachtens artikel 13, § 2, van de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Deze bepaling beoogt de volgende veronderstellingen:

- a) de functie van bediende uitoefenen, behoudens bij een andere bedrijfsrevisor of een ander bedrijfsrevisorenkantoor;
- b) rechtstreeks of onrechtstreeks een handelsactiviteit uitoefenen, onder andere in de hoedanigheid van bestuurder van een handelsvennootschap; het uitoefenen van een mandaat van bestuurder in burgerlijke vennootschappen die de rechtsvorm van een handelsvennootschap hebben aangenomen, wordt niet bedoeld door deze onverenigbaarheid;
- c) de functie van Minister of Staatssecretaris bekleden.

Deze bedrijfsrevisoren blijven echter ertoe gehouden de verplichtingen na te leven die aan de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen worden opgelegd inzake permanente vorming overeenkomstig artikel 14, § 4 van de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

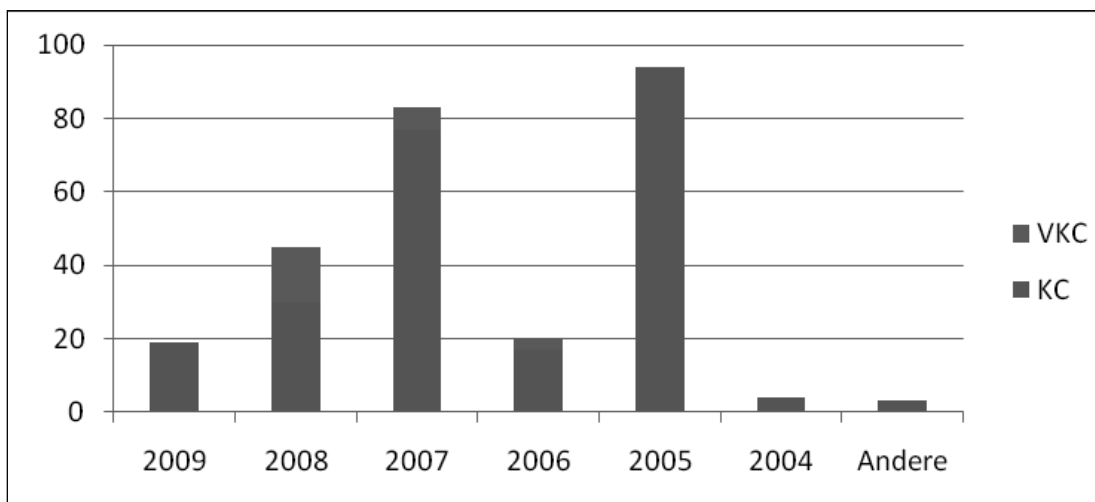
A.1.2. Classificatie van de in 2010 te verrichten kwaliteitscontroles volgens de datum van de laatste kwaliteitscontrole

Onder deze kwaliteitscontroles die in 2010 volgens de normale periodiciteit moesten worden verricht, stelt men vast dat de laatste verrichte kwaliteitscontrole in hoofdzaak plaats had in de jaren 2009, 2008, 2007, 2006, 2005 en 2004^{15 16}. De vervroegde kwaliteitscontroles die in 2010 moesten worden verricht vinden hun oorsprong in kwaliteitscontroles die oorspronkelijk waren voorzien in 2008, 2007 en 2006. Voor sommige bedrijfsrevisoren natuurlijke personen en bedrijfsrevisorenkantoren tot slot betreft het de eerste kwaliteitscontrole. Zij kunnen als volgt worden uitgesplitst:

<i>Datum van de laatste KC</i>	<i>KC 2010</i>	<i>Waarvan vervroegde KC 2010 ingevolge de laatste KC</i>
KC 2009	19	0
KC 2008	45	15
KC 2007	83	6
KC 2006	20	3
KC 2005	94	0
KC 2004	4	0
Overige ¹⁷	3	0
Eerste kwaliteitscontrole	31	1 ¹⁸
Totaal	299	25

15 Ter herinnering, de KVI werd opgericht op 27 april 2007 en zij oefent haar bevoegdheden uit sinds 31 augustus 2007 (art. 105 van het Koninklijk Besluit tot omzetting van bepalingen van de Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad en artikel 38 van het Koninklijk Besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtrechtreglement voor de bedrijfsrevisoren).

16 Het kan op het eerste gezicht verrassend lijken dat er in 2010 kwaliteitscontroles verricht worden die geen vervroegde kwaliteitscontrole zijn, maar toch volgen op een kwaliteitscontrole 2009 of 2008, aangezien de normale periodiciteit 3 of 6 jaar is. Dit kan echter bijvoorbeeld worden verklaard door het feit dat een bedrijfsrevisor die in 2008 of in 2009 aan een kwaliteitscontrole werd onderworpen van structuur veranderde en deel uitmaakt van een bedrijfsrevisorenkantoor dat in 2010 aan een kwaliteitscontrole moet worden onderworpen.



Afb. 3. Verdeling van de in 2010 te verrichten kwaliteitscontroles en van de vervroegde controles volgens het jaar van de laatste kwaliteitscontrole.

Bijgevolg dient te worden vastgesteld dat het merendeel van de in 2010 te verrichten *vervroegde* kwaliteitscontroles hun oorsprong vinden in een kwaliteitscontrole 2008, en voor 3 vervroegde kwaliteitscontroles in een kwaliteitscontrole 2006. Deze vaststelling roept een bedenking op, gelet op het feit dat het situaties betreft die per definitie problematisch zijn. Dit punt zal worden behandeld in de besluiten van dit jaarverslag.

Wat de kwaliteitscontroles betreft die moeten worden verricht volgens de normale periodiciteit, zijn de twee meest relevante referentiejaar 2005 en 2007.

Tot slot en volledigheidshalve dient te worden aangestipt dat de Raad van het IBR in de loop van **2010** heeft voorgesteld twee bedrijfsrevisoren te onderwerpen aan een KC 2009, welke voorstellen door de KVI werden aanvaard¹⁹.

17 2003 : 1 ; 2001 : 1 ; 1997 : 1.

18 Het betreft in casu een recentelijk opgericht bedrijfsrevisorenkantoor (en dat dus nog niet werd onderworpen aan een kwaliteitscontrole) en waarvan de vennoten in 2010 het voorwerp zijn van een vervroegde kwaliteitscontrole.

19 Het eerste geval betreft een bedrijfsrevisor die zich oorspronkelijk verhinderd had verklaard maar die tijdens deze periode toch revisorale opdrachten had uitgevoerd. Het tweede betreft een eenpersoonsvennootschap waarvan de Raad van het IBR oorspronkelijk dacht dat zij in eigen naam geen revisorale opdrachten uitvoerde, wat niet werd bevestigd zodat achteraf een kwaliteitscontrole noodzakelijk bleek.

A.2. Goedkeuring van de lijst van de inspecteurs

Samen met de lijst van de in 2010 te verrichten kwaliteitscontroles legde de Raad van het IBR de KVI een lijst van 55 inspecteurs ter goedkeuring voor die werden voorgedragen om die controles te verrichten, van wie:

Interne inspecteurs (bedrijfsrevisoren)	47
Aan het beroep externe inspecteurs ²⁰	5

20 Krachtens § 4 van de normen betreffende de kwaliteitscontrole "De kwaliteitscontrole wordt uitgevoerd door een "inspecteur" die hetzij een bedrijfsrevisor natuurlijke persoon hetzij een **aan het beroep externe persoon zal zijn die in deze context over voldoende ervaring beschikt.**

De inspecteurs dienen een beroepservaring als bedrijfsrevisor van ten minste vijf jaar aan te tonen. De aan het beroep externe inspecteurs mogen geen banden als bestuurder, vennoot of andere meer hebben met om het even welk bedrijfsrevisorenkantoor.

De inspecteurs die de hoedanigheid van bedrijfsrevisor hebben, worden door de Raad gekozen op basis van een door de Commissie Kwaliteitscontrole voorgestelde lijst van kandidaten, onverminderd de goedkeuring door de Kamer van verwijzing en instaatstelling. Zij worden benoemd voor een periode van vijf jaar." (vetmarkering door KVI).



Afb. 4. Verdeling van de inspecteurs (inspecteurs bedrijfsrevisoren en externe inspecteurs).

Er dient eveneens te worden aangestipt dat de Raad van het IBR in 2010 aan de KVI 5 voorstellen heeft voorgelegd tot vervanging van inspecteurs die oorspronkelijk waren aangewezen om kwaliteitscontroles te verrichten. Deze voorstellen betroffen 1 kwaliteitscontrole 2010, 4 kwaliteitscontroles 2009 en 1 kwaliteitscontrole 2008²¹. Deze voorstellen werden door de KVI goedgekeurd.

A.3 Onderzoek en beoordeling van de besluiten van de kwaliteitscontroles die door de raad van het IBR werden voorgelegd aan de KVI

De volgende cijfers zijn gebaseerd op de kwaliteitscontroledossiers waarin de KVI in 2010 een beslissing nam. Zij omvatten de dossiers die in 2009 aan de KVI werden bezorgd maar dat jaar niet werden behandeld (9 dossiers) en alle kwaliteitscontroledossiers die in 2010 aan de KVI werden bezorgd, met uitzondering van 2 voorstellen tot verwijzing naar tucht waarin de KVI begin 2011 een beslissing nam.

Totaal aantal in 2010 behandelde dossiers	287
Waarvan :	
Kwaliteitscontroles zonder voorwerp	49
Verhinderde bedrijfsrevisoren ²²	46

²¹ De redenen die voor deze vervangingen werden aangevoerd, houden verband met de gezondheid van de inspecteur (2 gevallen), het ontslag van de inspecteur (1 geval), een onverenigbaarheid in hoofde van de inspecteur (1 geval) en de noodzaak een externe inspecteur aan te stellen wegens de uitoefening door de gecontroleerde bedrijfsrevisor van een permanente controleopdracht bij organisaties van openbaar belang (1 geval).

²² Kwaliteitscontrole enkel beperkt tot de naleving van de norm betreffende de permanente vorming, *cfr.* noot 14

De verdeling van deze kwaliteitscontroles volgens het jaar waarin zij normaal hadden moeten worden verricht²³ is als volgt:

Kwaliteitscontrole voorzien voor 2007	15
Kwaliteitscontrole voorzien voor 2008	178
Kwaliteitscontrole voorzien voor 2009	91
Kwaliteitscontrole voorzien voor 2010	6



Afb. 5. Jaren waarin de kwaliteitscontroles waarvan de besluiten in 2010 door de KVI werden onderzocht, oorspronkelijk voorzien waren.

23 Zodra de lijst van de kwaliteitscontroles die door de Raad van het IBR moeten worden verricht door de KVI is goedgekeurd, gebeuren die door de daartoe aangewezen inspecteurs, nadat men zich ervan heeft vergewist dat er in hun hoofde geen onverenigbaarheid, of een belangenconflict bestaat. De controle gebeurt ter plaatse in het kader van een onderhoud met de gecontroleerde bedrijfsrevisor. Door de inspecteur wordt een inspectieverslag opgesteld dat wordt voorgelegd aan de gecontroleerde bedrijfsrevisor die wordt verzocht het verslag mede te ondertekenen en zijn eventuele opmerkingen mee te delen. Zodra dit is gebeurd, wordt het dossier voorgelegd aan de Commissie Kwaliteitscontrole van het IBR, die haar besluiten voorstelt aan de Raad van het IBR (alvorens haar besluiten neer te leggen, kan genoemde Commissie eveneens aanvullende inlichtingen inwinnen bij de inspecteur en/of de gecontroleerde bedrijfsrevisor, een onderhoud met de gecontroleerde bedrijfsrevisor organiseren,...). De Raad van het IBR neemt op zijn beurt zijn eigen besluiten (volledige of gedeeltelijke

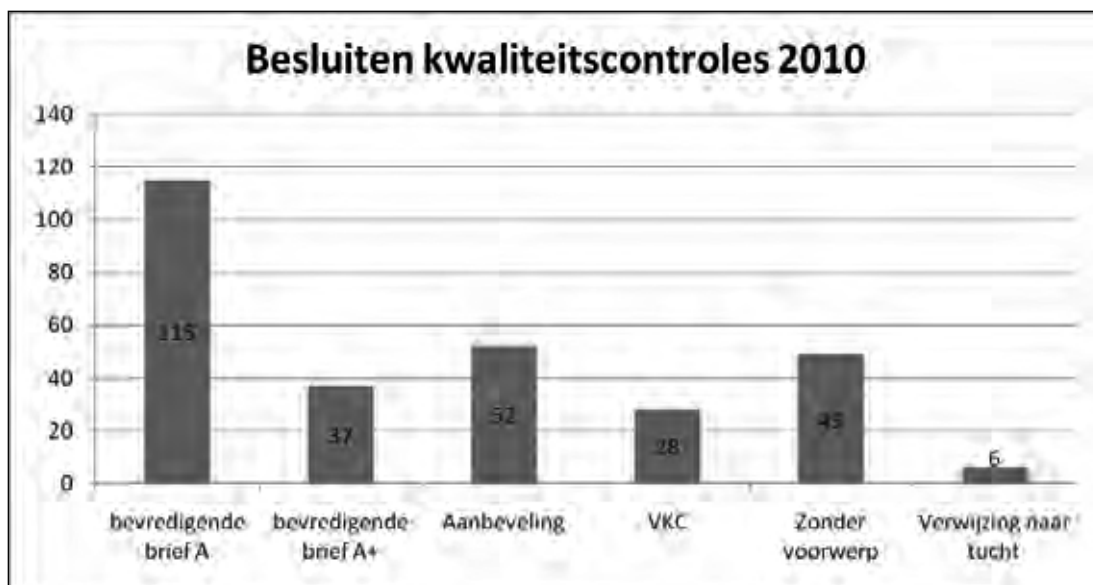
goedkeuring van de besluiten van de Commissie Kwaliteitscontrole of afwijkende besluiten) die hij ter goedkeuring voorlegt aan de KVI.

Bijgevolg is het mogelijk dat een kwaliteitscontrole die oorspronkelijk voorzien was voor het jaar X pas op het einde van het jaar X aanleiding geeft tot een bezoek ter plaatse. Het inspectieverslag kan worden opgesteld met meer of minder spoed, net zoals de gecontroleerde bedrijfsrevisor er enige tijd kan over doen om het inspectieverslag mede te ondertekenen of aan te vullen met zijn opmerkingen. Tot slot nemen ook de bijkomende maatregelen die eventueel door de Commissie Kwaliteitscontrole worden bevolen, hoe nuttig en relevant zij ook zijn, eveneens enige tijd in beslag. Al deze factoren, samen met de tijd die de Raad van het IBR en de KVI nodig hebben om de definitieve besluiten van de kwaliteitscontrole respectievelijk voor te stellen en te beoordelen, verklaren de soms lange tijd tussen de goedkeuring van de jaarlijkse lijst van kwaliteitscontroles en de daadwerkelijke afsluiting van een dossier. Aan dit punt wordt bijzondere aandacht besteed in de besluiten van dit jaarverslag. (zie **II.3.A.5.** infra).

Men stelt bijgevolg vast dat het merendeel van de kwaliteitscontroles die in 2010 door de KVI werden behandeld, betrekking hebben op controles die oorspronkelijk voorzien waren in 2008 (178). Slechts een derde daarvan (91) heeft betrekking op controles die in 2009 dienden te gebeuren.

De verdeling van de besluiten van de kwaliteitscontroles die aan de beoordeling van de KVI worden voorgelegd, ziet er uit als volgt:

Bevredigend	115
Bevredigend waarbij de bedrijfsrevisor attent wordt gemaakt op bepaalde specifieke tekortkomingen die bij de controle werden vastgesteld ²⁴	37
Aanbeveling ²⁵	52
Vervroegde kwaliteitscontrole	28
Kwaliteitscontrole zonder voorwerp ²⁶	52
Beslissing tot verwijzing naar tucht	6



Afb. 6. Besluiten van de in 2010 door de KVI behandelde kwaliteitscontroles

Specifiek voor de verhinderde bedrijfsrevisoren²⁷ :

Bevredigend	30
Aanbeveling (inzake permanente vorming)	16

²⁴ In deze dossiers is de KVI van oordeel dat het opportuun of noodzakelijk is de bedrijfsrevisor attent te maken op bepaalde tekortkomingen die bij de controle werden vastgesteld, zonder dat die echter het bevredigende karakter van de kwaliteitscontrole op de helling zetten. In deze dossiers gaat de KVI uit van het principe dat de bedrijfsrevisor de nodige maatregelen zou moeten nemen om deze leemten of minpunten te verhelpen. Aan deze punten zal bovendien bij de volgende kwaliteitscontrole bijzondere aandacht worden besteed. Indien moest blijken dat de tekortkomingen nog altijd bestaan, dan zou dat aanleiding kunnen geven tot een dwingend besluit van de KVI, zelfs van een verwijzing naar de tuchtinstancies.

²⁵ Een aanbeveling volgt op de vaststelling van een belangrijke tekortkoming en houdt in dat op korte termijn bij de betrokken bedrijfsrevisor een controle zal gebeuren om zich ervan te vergewissen dat de corrigerende maatregelen werden genomen. Is dat niet het geval dan kan nog altijd een vervroegde kwaliteitscontrole worden bevolen, net als een verwijzing naar de tuchtinstancies of elke andere passende maatregel (Zie dienaangaande artikel 33, § 5 van de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en artikel 14 van het Koninklijk Besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren).

²⁶ Cfr. noot 13.

²⁷ Cfr. noot 14 betreffende de verhinderde bedrijfsrevisoren.

A.4. Tekortkomingen die het vaakst werden vastgesteld bij de in 2010 door de KVI behandelde kwaliteitscontroles²⁸

De belangrijkste tekortkomingen die werden vastgesteld bij de kwaliteitscontroles die in de loop van 2010 ter beoordeling werden voorgelegd aan de KVI zijn in dalende volgorde naargelang het aantal keer dat zij zich voordeden²⁹:

1. Geen analyse van het interne controlesysteem³⁰ (43)
2. Geen, ontoereikende of niet adequate verzoeken om bevestiging³¹ (37)
3. Geen of ontoereikende controle van elke rubriek van de jaarrekening (28)
4. Het permanente dossier bevat geen procesverbaal van de algemene vergadering die is voorafgegaan aan de benoeming van de commissaris en die het bedrag van zijn honorarium bepaalde³² (24)
5. Geen of een ongeschikt werkprogramma in vergelijking met de bijzonderheden van het mandaat³³ (23)
6. Geen of ongeschikte aanvullende vermeldingen en informatie in het verslag van de (23)
7. Niet-overeenstemming van het verslag van de bedrijfsrevisor met de normen (bij andere revisorale opdrachten dan de permanente controleopdrachten) (21)
8. Niet-naleving van de regels betreffende de bestrijding en de preventie van witwaspraktijken (bij andere revisorale opdrachten dan de permanente controleopdrachten)³⁴ (19)

28 Zie ook het 1^e Jaarverslag 2007-2008 van de Kamer van verwijzing en instaatstelling, in extenso vermeld in het gemeenschappelijke jaarverslag 2008 van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren (blz. 138).

29 Gelet op het tijdsverloop tussen de opeenvolgende behandeling van de dossiers door de Commissie Kwaliteitscontrole van het IBR, door de Raad van het IBR en door de KVI stemmen de vaststellingen van het IBR in zijn jaarverslag 2010 (zie het verslag blz. 34) niet noodzakelijk nauwkeurig overeen met die van de KVI (zie eveneens noot 23).

30 § 2.4. van de algemene controlenormen.

31 § 2.5.4. van de algemene controlenormen.

32 Aanbeveling van 5 januari 1987 betreffende de werkdocumenten van de bedrijfsrevisor, punt 3.3.

33 § 2.1.3. van de algemene controlenormen.

34 Het betreft in hoofdzaak de identificatie van de klant.

9. Het niet-rekening houden met de milieuproblematiek (18)
10. Niet-naleving van de normen betreffende de certificering van de geconsolideerde rekeningen³⁵ (16)

A.5. Besluiten

De voorafgaande gegevens maken het mogelijk de aandacht te vestigen op de volgende punten:

- het vrij geringe aantal externe inspecteurs dat minder dan 10% vertegenwoordigt van het totale aantal inspecteurs die door het IBR worden aangewezen om de kwaliteitscontroles uit te voeren. Zonder te twijfelen aan de kwaliteit van het werk dat wordt verricht door de inspecteurs die de hoedanigheid van bedrijfsrevisor hebben, onderzoekt de KVI echter samen met het IBR of dit aantal de komende jaren niet moet worden verhoogd om beter te kaderen in de geest van de Richtlijn 2006/43 van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad, waarvan een van de doelstellingen is ervoor te zorgen dat het publiek toezicht gebeurt door personen die extern zijn aan het beroep.
- in het merendeel van de dossiers die in 2010 aan de KVI werden voorgelegd, bedroeg de behandelingstijd 2 jaar vanaf de beslissing om een bedrijfsrevisor aan een kwaliteitscontrole te onderwerpen tot op het ogenblik dat de besluiten van de controle definitief worden goedgekeurd door de Raad van het IBR om ter beoordeling te worden voorgelegd aan de KVI. Dat gezegd zijnde moet worden vastgesteld dat een vrij groot aantal dossiers een behandelingstermijn vereisen die aanzienlijk langer is. Zonder te twijfelen aan de noodzaak om in meerdere dossiers aanvullende onderzoeken in te stellen, met in de eerste plaats het verhoor van de gecontroleerde bedrijfsrevisor door de Com-

Het witwasrisico kan trouwens groter zijn in dit soort van doelgerichte opdracht, waarbij de bedrijfsrevisor zijn beoordeling van het witwasrisico niet altijd kan baseren op het bestaan van een langdurige beroepsrelatie met de klant.

35 Normen van 6 december 2002 betreffende de certificering van de geconsolideerde jaarrekening.

missie Kwaliteitscontrole, is het beslist nuttig om samen met de Raad van het IBR te onderzoeken hoe deze termijn zou kunnen worden ingekort om te komen tot een termijn van maximum 12 à 18 maanden. Men stelt trouwens vast dat bij de *vervroegde* kwaliteitscontroles die in 2010 moesten worden verricht er 9 betrekking hadden op oorspronkelijke kwaliteitscontroles van 2007 of 2006. Aangezien het erom gaat een per definitie problematische situatie te controleren, lijkt een dergelijke termijn ongepast. Op dit punt moet ongetwijfeld een prioritaire actie worden ondernomen.

- gelet op het grote aantal tekortkomingen die werden vastgesteld betreffende het ontbreken van een analyse van het interne controlesysteem en het ontbreken, de ontoereikendheid of de ongeschiktheid van de verzoeken om confirmatie zal de KVI haar aandacht hierop nog meer toespitsen en samen met het IBR de mogelijkheden onderzoeken opdat deze regels door de bedrijfsrevisoren voortaan beter in acht worden genomen.

B. Wat het luik tucht betreft³⁶

B.1. In 2010 werden 83 dossiers geopend en behandeld door de KVI

B.1.1. Dossiers die door de Raad van het IBR bij de KVI werden ingediend³⁷

Door de Raad van het IBR werden tijdens de voorbije periode bij de KVI 79 dossiers ingediend:

36 Elk dossier dat door het IBR niet als "Kwaliteitscontrole" wordt gekwalificeerd, wordt door de KVI om louter administratieve redenen als "tucht"dossier gekwalificeerd (met overeenkomstige referentie), en dit ongeacht de eindbeslissing van de KVI (al dan niet verwijzing naar tucht).

37 In deze afdeling zijn niet de mededelingen opgenomen vanwege de Raad van het IBR aan de KVI van de 19 klachten die in 2010 bij het IBR werden ingediend. Het onderzoek van een klacht door het IBR of een deskundige en de behandeling ervan door de KVI nemen doorgaans meer dan een jaar in beslag. Opgemerkt dient te worden dat van deze 19 klachten die aan de KVI werden meegedeeld in 2010 2 ervan al het voorwerp zijn geweest van een voorstel tot seponering en 1 ervan van een voorstel tot verwijzing naar de tuchtinstanties vanwege het IBR. Deze 3 dossiers zijn vermeld bij de dossiers sub a) en b) van afdeling 2. **B.2** en werden door de KVI in 2010 behandeld.

In deze afdeling zijn evenmin de 27 beslissingen tot terechtwijzing vermeld die door het IBR werden genomen op basis van artikel 37 van de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

- 13 dossiers werden geopend op basis van een *klacht* vanwege een betrokken derde bij het IBR.

Na onderzoek werd door de Raad van het IBR voorgesteld ze te seponeren.

De KVI besliste 12 van deze 13 dossiers te seponeren. In het 13^e dossier verzocht de KVI de Raad van het IBR echter de bedrijfsrevisor terecht te wijzen (quod).

- Door de Raad van het IBR werden bij de KVI 18 dossiers ingediend om de verwijzing van de bedrijfsrevisor naar de tuchtinstanties te verkrijgen.

Waaronder:

- 5 dossiers die werden geopend ingevolge een ontoereikende kwaliteitscontrole door het IBR.
- 1 dossier, op verzoek van de KVI en overeenkomstig artikel 53, lid 2 van de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren: in plaats van het voorstel van de Raad van het IBR te volgen om dit toezichtdossier te seponeren, verzocht de KVI de Raad een verslag op te stellen met het oog op een verwijzing naar tucht³⁸.
- 1 dossier op basis van een *klacht* bij het IBR.
- 1 dossier geopend op basis van een weigering van een bedrijfsrevisor gevolg te geven aan een injunctie van de Raad van het IBR (art. 36 § 3 van de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren)³⁹.

38 Artikel 53 luidt als volgt: "Na afloop van het vooronderzoek zal de Raad of de speciaal daartoe overeenkomstig artikel 49, § 2 aangeduide expert een verslag overmaken aan de Kamer van verwijzing en instaatstelling waarin de feiten worden uiteengezet met verwijzing naar de wettelijke, reglementaire en tuchtrechtelijke bepalingen van toepassing.

Na beslist te hebben tot verwijzing van de bedrijfsrevisor voor de Tuchtcommissie, zonder het in het eerste lid bedoelde verslag te hebben goedgekeurd, vordert de Kamer van verwijzing en instaatstelling de Raad of de speciaal daartoe overeenkomstig artikel 49, § 2 aangeduide expert dat deze, binnen een termijn van twee maanden, een verslag opstelt of wijzigt waarbij hij zich voegt naar de genomen beslissing en waarin de feiten worden uiteengezet die aan de bedrijfsrevisor worden verweten. (...)"

39 Artikel 36 luidt als volgt: "Indien de Raad kennis heeft van het feit dat een bedrijfsrevisor zich gedraagt op een wijze die strijdig is met het bepaalde in artikel 14, § 3, of geen passend gevolg geeft aan de bepalingen bedoeld in artikelen 32, § 2 of 33, § 5, kan deze hem, hetzij ambtshalve, hetzij op verzoek van de Kamer van verwijzing en instaatstelling, de verplichting opleggen

- o 1 dossier geopend ingevolge een faillissement van de vennootschap waarvan de bedrijfsrevisor commissaris was.

In 17 van deze 18 dossiers besliste de KVI tot een verwijzing naar de tuchtinstanties en in één daarvan tot een terechtwijzing.

Daaraan dient te worden toegevoegd dat in 3 van deze 17 dossiers waarin de KVI besliste tot een verwijzing naar de tuchtinstanties zij de Raad van het IBR eveneens verzocht aan de bedrijfsrevisor een terechtwijzing te richten, voor andere feiten dan deze waarvoor naar tucht wordt verwezen.

- 48 toezichtdossiers geopend op initiatief van het IBR leidden tot een seponerings**beslissing**⁴⁰.

De KVI behandelde deze informatie vanwege de Raad van het IBR en trad in 47 dossiers de beslissing van het IBR bij. Voor een van deze dossiers besliste de KVI de Raad van het IBR te verzoeken aan de bedrijfsrevisor een terechtwijzing te richten.

binnen de door hem vastgestelde termijn en op de door hem vastgestelde wijze aan de omstrede toestand een einde te maken.

Deze injunctie kan worden opgelegd, onverminderd de eventuele verwijzing van deze bedrijfsrevisor naar de tuchtinstanties voor dezelfde feiten als deze die aan de basis liggen van de injunctie.

§ 2. Wordt hieraan door de bedrijfsrevisor binnen de hem toegemeten termijn op onvoldoende wijze gevolg gegeven, dan kan het Uitvoerend Comité voorlopige ordemaatregelen opleggen overeenkomstig artikelen 38 tot 40.

§ 3. Het niet-naleven van de injunctie bedoeld in de eerste paragraaf kan als dusdanig het voorwerp uitmaken van een tuchtsanctie."

- 40 Artikel 47 van de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren luidt als volgt: "Wanneer hij ambtshalve gevat wordt door een dossier, adieert de Raad de Kamer van verwijzing en instaatstelling indien hij van oordeel is dat de feiten aanleiding moeten geven tot tuchtrechtelijke vervolgingen."

Uit artikel 47 vloeit voort dat wanneer de Raad overweegt een dossier te seponeren dat bij hem ambtshalve aanhangig is gemaakt, hij niet om de goedkeuring van de KVI moet verzoeken en dat hij bijgevolg in dat geval een echte **seponeringsbeslissing** neemt – in tegenstelling tot de andere gevallen (bedoeld door de artikelen 47 (verwijzing naar de tuchtinstanties) en 48 van voornoemde wet) waarin hij alleen maar een **voorstel** doet dat aan de KVI ter beoordeling moet worden voorgelegd.

Deze seponerings"**beslissingen**" die door de Raad van het IBR worden genomen in dossiers die ambtshalve bij hem aanhangig worden gemaakt, worden ter informatie en met het oog op de transparantie aan de KVI bezorgd.

Elk van deze seponeringsdossiers wordt door de KVI beschouwd als een niet te verwaarlozen informatie en die zij bijgevolg nuttig acht te **behandelen** om eventueel de passende maatregelen te nemen (bijv. De Raad van het IBR verzoeken een toezichtdossier te openen, een terechtwijzing te versturen,...).

B.1.2. Dossiers geopend op verzoek van de KVI

In 2010 werden op verzoek van de KVI 4 dossiers geopend en behandeld.

Twee dossiers vinden hun oorsprong in een klacht die rechtstreeks aan de KVI werd gericht op grond van artikel 49 van de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren:

- In het eerste dossier verklaarde de KVI de klacht niet-ontvankelijk.
- In het tweede dossier ging de KVI akkoord met het seponeringsvoorstel van de Raad van het IBR.

In het derde dossier ging de KVI akkoord met een seponeringsvoorstel vanwege de Raad van het IBR in een toezichtdossier dat was geopend op verzoek van de KVI.

In het laatste dossier verklaarde de KVI zich onbevoegd wegens het ontslag van de bedrijfsrevisor, welk ontslag door het IBR was aanvaard en bijgevolg definitief was geworden.

B.2. Dossiers in 2010 of voordien geopend en die in 2011 nog altijd lopen

- 1 dossier werd geopend op grond van een klacht bij het IBR die in 2010 het voorwerp was van een seponeringsvoorstel vanwege de Raad van het IBR, welk voorstel in 2011 door de KVI werd goedgekeurd.
- 10 toezichtdossiers die werden geopend op initiatief van de KVI en die in 2009 (7) en in 2010 (3) elk het voorwerp zijn geweest van een seponeringsvoorstel vanwege de Raad van het IBR. In deze 10 dossiers werd de beslissing van de KVI verdaagd wegens grondige controles die nog altijd aan de gang zijn.
- 3 dossiers geopend ingevolge een kwaliteitscontrole door het IBR waren het voorwerp van een verwijzing naar tucht bij beslissing van de KVI in 2011 (op overeenkomstig voorstel vanwege de Raad van het IBR eind 2010).
- 7 toezichtdossiers die eind 2010 werden geopend op initiatief van het IBR en die het voorwerp waren van een seponerings**beslissing** vanwege de Raad van het IBR. Al deze dossiers werden verdaagd tot 2011 wegens bijkomende verzoeken vanwege de KVI (verzoek om volledige dossiers, wachten op het resultaat van de kwaliteitscontrole,...).

Samenvattende tabel van de dossiers (tuchtgedeelte)

- 83 dossiers GEOPEND EN BEHANDELD IN 2010
 - 79 ← IBR
 - Voorstellen IBR/ beslissingen KVI:
 - 18 voorstellen tot verwijzing naar tuchtinstanties/ KVI: 17 verwijzingen naar tuchtinstanties en 1 terechtwijzing.
 - 13 voorstellen tot seponering van klachten/ KVI: 12 seponeringen en 1 terechtwijzing.
 - 48 “seponeringsbeslissingen”/ KVI: na verwerking van informatie, 1 terechtwijzing.
 - 4 ← CRME / KVI
 - 2 Klachten KVI/ 1 niet-ontvankelijkheid en 1 seponering
 - 1 Toezicht/ seponering
 - 1 Ontslag/ onbevoegdheid
- 21 dossiers – 2009/ 2010/ 2011
 - 17 in onderzoek/ 2011/ ...
 - 4 behandeld in 2011

B.3. Toepassing van artikel 135 van het Wetboek van vennootschappen tijdens het voorbije boekjaar

Artikel 135 van het Wetboek van Vennootschappen luidt als volgt

“§1 De commissarissen worden benoemd voor een hernieuwbare termijn van drie jaar. Op straffe van schadevergoeding kunnen zij tijdens hun opdracht alleen om wettige redenen worden ontslagen door de algemene vergadering. Meer in het bijzonder is een verschil van mening een boekhoudkundige verwerking of een controleprocedure op zich geen wettige reden voor ontslag.

Behoudens gewichtige persoonlijke redenen mogen de commissarissen tijdens hun opdracht geen ontslag nemen tenzij ter algemene vergadering en nadat zij deze schriftelijk hebben ingelicht over de beweegredenen van hun ontslag.

§ 2. De gecontroleerde vennootschap en de commissaris stellen de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, als bedoeld in artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, in kennis van het ontslag van de commissaris tijdens zijn opdracht en zetten op afdoende wijze de redenen hiervoor uiteen.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen bezorgt deze informatie binnen een maand aan de instellingen die deel uitmaken van het Belgisch systeem van publiek toezicht en die opgesomd

zijn in artikel 43 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor.”

Overeenkomstig deze bepalingen bezorgde de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (HREB) de KVI 268 keer informatie betreffende de afzetting of het ontslag van een “commissaris tijdens zijn opdracht”. De HREB richt deze informatie eveneens aan het IBR.

Bij de behandeling van deze informatie bestaat de doelstelling van de KVI erin zich ervan te vergewissen dat de afzetting/het ontslag van de bedrijfsrevisor geen eventueel meningsverschil verbergt met betrekking tot een boekhoudkundige bewerking of een controleprocedure, en dat het geen afzetting/ontslag betreft die/dat zich heeft voorgedaan in een conflictsituatie, een afzetting/ontslag uit berekening of een louter kunstmatige afzetting/ontslag die/dat niet beantwoordt aan de voorwaarde van “gegronde reden” of “gewichtige persoonlijke redenen” van artikel 135 van het Wetboek van Vennootschappen.

Tijdens de voorbije periode had dienaangaande een overleg plaats tussen de KVI en het IBR. De KVI wilde zich immers vergewissen van de aard en de draagwijdte van de controles die door het IBR daadwerkelijk worden verricht met betrekking tot de informatie die van de HREB wordt ontvangen.

Er wordt bijzondere aandacht besteed aan de ontslagen/afzettingen die zich zouden voordoen tussen de datum van de afsluiting van het boekjaar van de vennootschap en de datum van de gewone algemene vergadering die de jaarrekening moet goedkeuren.

Tot slot wordt ook de naleving onderzocht van de formaliteiten bepaald in artikel 135 (schriftelijk verslag aan de algemene vergadering, maatregelen die ten opzichte van de ondernemingsraad moeten worden genomen).

Op basis van de analyse van de informatie die door de KVI in de loop van het voorbije boekjaar werd verstrekt - een analyse die echter niet vóór het einde van dit boekjaar kon worden voltooid - blijkt dat door de Raad van het IBR één enkel toezichtdossier werd geopend^{41 42}.

III. Relatie met de nationale en internationale organen van publiek toezicht en andere contacten

Sinds haar oprichting heeft de KVI verschillende contacten gehad met de voorzitter van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, onder meer tijdens het voorbije boekjaar.

De KVI nam deel aan de vergaderingen georganiseerd op initiatief van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

Van 9 tot 11 november 2010 was de KVI vertegenwoordigd op en nam zij deel aan het internationale seminarie dat jaarlijks wordt georganiseerd door het "International Auditor Regulatory Institute" in Washington DC (USA).

Deze studiedagen hadden plaats bij de PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*). Zij hadden betrekking op de bevoegdheden en actiemiddelen van deze Amerikaanse organisatie van publiek toezicht en op een vergelijkend onderzoek van de opdrachten van de overeenkomstige organisaties van publiek toezicht over de hele wereld.

⁴¹ Er werd echter voor meerdere gevallen een *informatiedossier* geopend bij het IBR of een *close monitoring* dossier bij de KVI. Het betreft in hoofdzaak dezelfde gevallen. Deze *informatie-/close monitoring* dossiers zijn nog geen formele toezichtdossiers. Zij zullen dat pas worden indien de informatie die vanwege de bedrijfsrevisor wordt ontvangen niet bevredigend is en de formele opening van een toezichtdossier rechtvaardigt.

⁴² Zie dienaangaande ook het jaarverslag 2010 van het IBR, bladzijde 42.

De KVI onderhoudt nuttige contacten met de Europese Commissie (DG Binnenlandse markt en Diensten/Vrij verkeer van kapitalen, handelsvennootschappen, *corporate governance* - audit) en met haar tegenhangers in de lidstaten van de Europese Unie, onder meer in 2010, betreffende de "Green Paper Audit – Publiek toezicht van de bedrijfsrevisoren".

De KVI onderhoudt ook regelmatige contacten met het IBR inzake technische punten en voor informatieve doeleinden om haar opdracht passend te kunnen vervullen. Het is met ditzelfde doel dat de KVI deelnam aan de jaarlijkse wetenschappelijke vergadering die door het IBR in 2010 werd georganiseerd met de tuchtinstanties en die betrekking had op de rechtspraak ervan. De voorzitter van de KVI stelde er haar jaarverslag 2009 voor. Zij stelde het eveneens voor op verzoek van de Raad van het IBR ter gelegenheid van de jaarlijkse algemene vergadering 2010 van het IBR.

Hetzelfde geldt voor de *Federale Overheidsdienst Economie* (FOD Economie) wat de normatieve aspecten betreft, zowel op Belgisch federaal als op internationaal niveau (bijvoorbeeld betreffende het ontwerp houdende wijzigingen van bepalingen van de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren).

IV. Besluiten/ Werkprogramma 2011

Publicatie van een anoniem gemaakte kwalitatieve informatie

De KVI wenst tijdens het boekjaar 2011 de instrumenten in te voeren die het jaarverslag 2011 moeten toestaan meer ontwikkelde kwalitatieve informatie te bevatten dan die welke vervat is in de eerste 3 jaarverslagen.

Deze instrumenten worden momenteel uitgewerkt en er moet rekening worden gehouden met het beroepsgeheim waartoe de leden van de KVI zijn gehouden. In dit kader zal moeten worden onderzocht in welke mate bepaalde voorbeelden anoniem kunnen worden gemaakt zonder daarvoor hun illustratieve waarde te verliezen.

Onderzoek van de behandelingstermijnen van de kwaliteitscontroles

Uit het onderzoek van de behandelingstermijnen van de kwaliteitscontroledossiers blijkt dat die vrij lang kunnen zijn, zelfs al houdt men

rekening met het vrij complexe geheel van de procedure die moet worden gevolgd om de kwaliteitscontrole doeltreffend uit te oefenen. Tijdens het boekjaar 2011 zal daarover een overleg plaatshebben met het IBR om na te gaan in welke mate deze termijnen kunnen worden ingekort, in het bijzonder wanneer blijkt dat het besluit van de kwaliteitscontrole in de richting

gaat van een vervroegde kwaliteitscontrole of van een verwijzing naar de tuchtinstanties.

Analyse van het interne controlesysteem

Zoals hiervoor aangegeven (zie dit verslag sub A.5. besluiten, *in fine*), zal de KVI in overleg met het IBR aan dit punt meer aandacht besteden.

V. Rekeningen van de Kamer van verwijzing en instaatstelling voor de periode 01.01.2010 – 31.12.2010

Uitgaven	Euro
Salarissen en sociale bijdragen (drie verslaggevers en een administratieve bediende)	247.769,66
Secretariaatskosten (telecommunicatie – porto en bureticamateriaal)	12.132,66
IT-kosten	4.146,41
Vertegenwoordigingskosten	526,75
Reiskosten (internationale vergaderingen...)	7.528,64
Verzekeringskosten	20.410,71
Diverse werkingskosten	4.406,64
TOTAAL VAN DE WERKINGSKOSTEN	296.921,47
Ontvangsten	
Overgedragen saldo van het vorige boekjaar	39.664,84
Bijdragen IBR	280.000,00
Dossierkosten aangerekend aan derden	569,47
Overige ontvangsten (intrest)	164,19
TOTAAL VAN DE ONTVANGSTEN	320.398,50
SALDO PER 1/01/2011	23.477,03

Bijlage:

De staat houdt rekening met alle inkomsten en uitgaven die tot 31.12.2010 werden gefactureerd en betaald.

Eind 2010 werd een positief saldo van 23.477,03 euro vastgesteld dat zal worden overgedragen naar volgend jaar.

Anne SPIRITUS – DASSESE
Voorzitter van de KVI

VI. Inhoudsopgave

I. Inleiding– voorstelling	292
II. Werking en activiteiten van de KVI	292
1. Samenstelling.....	292
2. Werkingswijze.....	292
3. De activiteiten tijdens de voorbije periode – statistieken	293
A. WAT DE KWALITEITSCONTROLE BETREFT	293
A.1. Goedkeuring van de jaarlijkse lijst van de kwaliteitscontroles door de Raad van het IBR te verrichten in 2010.....	293
A.2. Goedkeuring van de lijst van de inspecteurs	297
A.3. Onderzoek en beoordeling van de besluiten van de kwaliteitscontroles die door de Raad van het IBR werden voorgelegd aan de KVI	298
A.4. Tekortkomingen die het vaakst werden vastgesteld bij de in 2010 door de KVI behandelde kwaliteitscontroles	301
A.5. Besluiten	301
B. WAT HET LUIK TUCHT BETREFT.....	302
B.1. In 2010 werden 83 dossiers geopend en behandeld door de KVI	302
B.2. Dossiers in 2010 of voordien geopend en die in 2011 nog altijd lopen	303
B.3. Toepassing van artikel 135 van het Wetboek van vennootschappen tijdens het voorbije boekjaar	304
III. Relatie met de nationale en internationale organen van publiek toezicht en andere contacten	305
IV. Besluiten / Werkprogramma 2011	305
V. Rekeningen van de Kamer van verwijzing en instaatstelling voor de periode 01.01.2010 – 31.12.2010	306
VI. Inhoudsopgave	307

Jaarverslag 2010 van de Franstalige Tuchtcommissie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren

Samenstelling

De Tuchtcommissie telt drie leden, onder wie de voorzitter, *in casu* een magistraat die door de Koning benoemd is, een eveneens door de Koning benoemd lid dat niet behoort tot het beroep van bedrijfsrevisor en een derde lid, *in casu* een door de Raad van het Instituut aangewezen bedrijfsrevisor.

Zittingen

Maandelijks wordt een zitting gehouden voor de inleiding van nieuwe dossiers.

Naar gelang van de noodzaak worden de andere zittingen gepland.

De Commissie is 10 maal samengekomen in 2010.

Op die zittingen zijn drie revisoren alleen verschenen, één is verschenen in het bijzijn van een advocaat, één revisor is vertegenwoordigd door een advocaat in twee dossiers en één revisor is niet verschenen. Het IBR is verschenen zonder bijstand van noch vertegenwoordiging door een advocaat.

Activiteiten

In de loop van 2010 werden 9 dossiers ingediend ingevolge een verwijzing door de KVI en één dossier ingevolge een verwijzing door het IBR (dit was het laatste dossier dat nog onder de oude procedure werd ingediend).

Er werden 7 beslissingen uitgesproken.

De meeste beslissingen werden uitgesproken binnen een termijn van 1 à 2 maanden na het sluiten van de debatten.

Beslissingen

Tegen één beslissing (0387/09/F één maand schorsing) werd beroep ingesteld en zes beslissingen zijn definitief.

Daarnaast werden in twee dossiers (0375/08/F en 0370/07/F - definitieve beslissingen) sancties uitgesproken, na onderzoek van de vraag omtrent de redelijke termijn.

De uitgesproken sancties zijn:

- de waarschuwing (0394/10/F, 0396/10/F - definitieve beslissingen)
- de berisping (0389/09/F - definitieve beslissing)
- een schorsing voor één maand (0387/09/F - beslissing waartegen beroep is ingesteld)
- het verbod voor de revisor om zijn opdrachten voort te zetten in de VZW's die in de beslissing zijn vermeld (0375/08/F - definitieve beslissing)
- het verbod om commissarisopdrachten voort te zetten en te aanvaarden in beursgenoteerde ondernemingen, verzekeringsondernemingen en pensioenfondsen (0370/07/F - definitieve beslissing).

Deze sancties hebben hoofdzakelijk betrekking op technische fouten in de uitvoering van een opdracht inzake controle van jaarrekeningen, een opdracht van algemeen belang die niet alleen in het belang van de vennootschap maar ook van derden wordt uitgeoefend (0389/09/F, 0387/09/F, 0375/08/F, 0370/07/F).

De Commissie heeft ook een extreme onachtzaamheid van een revisor bestraft, waardoor de goede uitoefening van de wettelijke opdrachten van het Instituut met het oog op de uitvoering van kwaliteitscontroles in het gedrang kwam (0396/10/F).

Voorts heeft zij ook de niet-naleving bestraft van de onafhankelijkheidsregels in het ka-

der van een opdracht als gerechtelijk expert (0394/10/F).

In één dossier werd de tuchtprocedure niet verder gezet, omdat de hoedanigheid van bedrijfsrevisor was ingetrokken overeenkomstig artikel 8, § 2 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en artikel 102, § 2 van het koninklijk besluit van 21 april 2007 tot omzetting van Richtlijn 2006/43/EG (0395/10/F - definitieve beslissing).

Renée RUBINSTEIN

*Voorzitter van de Franstalige Tuchtcommissie van
het Instituut van de Bedrijfsrevisoren*

Jaarverslag 2010 van de Nederlandstalige Tuchtcommissie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren

De Tuchtcommissie fungeert als tuchtinstantie in eerste aanleg binnen het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, zoals voorzien in de wet van 22 juli 1953.

Zij is samengesteld uit een voorzitter, een beroepsrechter die door de Koning wordt benoemd en twee leden. Het lid dat niet behoort tot het beroep van bedrijfsrevisor wordt benoemd door de Koning; het andere lid is een door de Raad van het IBR aangeduide bedrijfsrevisor. Alle leden worden benoemd voor een hernieuwbare termijn van zes jaar. Het feit dat de twee leden niet beiden bedrijfsrevisoren zijn, heeft als gevolg dat de meerderheid van de leden van de Tuchtcommissie niet tot de leden van het Instituut behoort.

De voorzitter dient op het ogenblik van zijn benoeming nog in functie te zijn in een Rechtbank van Koophandel.

De Tuchtcommissie treedt op nadat zij daartoe gevat is door de Kamer van verwijzing en instaatstelling, dewelke geen orgaan is van het Instituut, en die uiteindelijk beslist of een dossier al dan niet voor de Tuchtcommissie zal worden gebracht.

De Tuchtcommissie ziet erop toe om de afhandeling van de aanhangig gemaakte dossiers zo vlot mogelijk te laten verlopen en uitspraak te doen binnen de maand na de behandeling.

De leden die voor de Tuchtcommissie dienen te verschijnen kunnen, naast hun persoonlijke aanwezigheid, zich ook laten bijstaan en/of vertegenwoordigen door een raadsman of een confrater- bedrijfsrevisor.

Wanneer ze echter hun verweer schriftelijk voeren, is hun aanwezigheid niet vereist en wordt de zaak als op tegenspraak behandeld.

*
* * *

De tenlasteleggingen voor het dossier dat in 2010 tot een uitspraak heeft geleid, betreffen deontologische inbreuken en schending van de regels voor een kwalitatieve uitoefening van het beroep (dossier 0392/09/N). Er is een schrapping uitgesproken, die in bijlage gevoegd wordt. Deze schrapping is definitief.

Joris DEGROOTE

*Voorzitter van de Nederlandstalige Tuchtcommissie
van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren*

Jaarverslag 2010 van de Franstalige Commissie van Beroep van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren

De toestand bij de Franstalige tuchtinstanties van het IBR was in die zin uitzonderlijk, dat als gevolg van de vacante voorzittersfunctie bij de Tuchtcommissie in 2010 slechts drie dossiers werden voorgelegd aan de Franstalige Commissie van Beroep.

Er werden vier beslissingen genomen, waarvan één eenvoudig neerkwam op een heropening van de debatten met de bedoeling aanvullende informatie en stukken te verkrijgen. De drie overige beslissingen van 2010 worden hieronder bondig samengevat.

*
* *

Bij beslissing van 29 september 2010 beschouwde de Commissie van Beroep als strijdig met de waardigheid waarvan een bedrijfsrevisor dient blijk te geven, een verlieslatende activiteit te hebben uitgeoefend, nagelaten te hebben een oninvorderbaar bedrag als uitzonderlijk verlies te boeken in de balans van zijn auditkantoor, in de jaarrekening van zijn vennootschap geen verantwoording van de boekhoudregels te hebben opgenomen en pas na verloop van de wettelijke termijn de betrokken jaarrekening bij de NBB te hebben neergelegd.

Dezelfde beslissing verklaart de tenlastelegging tegenover dezelfde revisor gegrond, weliswaar in het kader van zijn opdracht om de jaarrekening te certificeren, waar hij nagelaten heeft in zijn verslag te vermelden dat geen voorziening is gevormd voor een in eerste aanleg verloren geschil en geen afschrijving voor belangrijke bouwwerken is geboekt.

De Commissie van Beroep heeft de aangevochten beslissing op grond waarvan de revisor zes maanden schorsing was opgelegd, bevestigd.

*
* *

Artikel 38 van de wet van 22 juli 1953 gecoördineerd bij koninklijk besluit van 30 april 2007, waarmee artikel 30-1 van de Europese richtlijn van 17 mei 2006 in Belgisch recht wordt omgezet, machtigt het Uitvoerend Comité van

het IBR om “voorlopige ordemaatregelen”, te nemen, hetzij ambtshalve bij unanieme beslissing van zijn leden, hetzij op verzoek van de KVI¹. Met andere woorden, de betrokken revisor wordt gelast om zich voorlopig te onthouden van iedere beroepsmatige dienstverlening of van bepaalde diensten. In geval van hoogdringendheid of klaarblijkelijkheid kan de Voorzitter van het Instituut eigenmachtig een voorlopige ordemaatregel nemen.

De betrokken revisor kan rechtstreeks bij de Commissie van Beroep beroep instellen en vragen om de ordemaatregel op te heffen. Dit beroep is niet opschortend.

Bij de Commissie van Beroep werd beroep ingesteld door een revisor tegen een beslissing die bij verstek tegen hem was genomen, waarbij hem verbod werd opgelegd om hetzij in persoonlijke naam, hetzij in zijn hoedanigheid van vertegenwoordiger van zijn auditkantoor, nog revisorale opdrachten uit te voeren zolang de verwachte tuchtbeslissing ingevolge de tuchtvoordering die de Raad van het IBR voornemens was in te stellen, niet in kracht van gewijsde was getreden.

Volgende punten kwamen aan bod in de beslissing van 14 oktober 2010, waarbij het beroep werd verworpen:

Met betrekking tot de procedure

- de wet heeft niet voorzien in de mogelijkheid voor de revisor om verzet aan te tekenen tegen een beslissing die, zoals *in casu*, bij verstek tegen hem is genomen; de Commissie heeft dan ook vastgesteld dat de kennisgeving van de betwiste beslissing de betrokken revisor de mogelijkheid bood verzet of beroep in te stellen, waarna de revisor doelbewust verkozen heeft om beroep in te stellen;
- de revisor betwistte de ontvankelijkheid van de tussenkomst van de Raad van het Instituut

¹ Kamer van verwijzing en instaatstelling.

voor de Commissie van Beroep, steunend op het recht op een eerlijk proces²: hij was van oordeel dat het Uitvoerend Comité een emanatie is van de Raad van het Instituut zodat toestaan dat de Raad tussenkwam in de beroepsprocedure, zou neerkomen op een tussenkomst van de “rechter” in eerste aanleg. De Commissie verwerpt die redenering, verduidelijkt de respectieve rol van het Uitvoerend Comité en van de Raad van het Instituut, alsook de autonomie van het Uivoerend Comité bij de uitoefening van zijn jurisdictionele bevoegdheid en stelt in dit verband vast dat het Comité *in casu* alle vereiste waarborgen bood inzake onafhankelijkheid en onpartijdigheid;

- de revisor wees erop dat de bij de Commissie aanhangig gemaakte beslissing onwettig was, omdat de Raad van het Instituut niet het recht had zich tot het Uitvoerend Comité te wenden aangezien het tuchtonderzoek nog niet voltooid was; de Commissie verwerpt dit argument: een voorlopige ordemaatregel is geen tuchtmaatregel, waardoor het feit dat het voorbereidend tuchtonderzoek nog loopt, geen enkel gevolg heeft; in verband hiermee herinnert de Commissie eraan dat de wetgever – met de bedoeling voorlopige maatregelen met drastische gevolgen niet nodeloos te rekken – bepaald heeft dat dergelijke maatregelen ambtshalve ten einde lopen indien de Tuchtcommissie niet binnen zes maanden na het nemen van de ordemaatregel in kennis wordt gesteld van aanwijzingen, feiten of tenlasteleggingen die ten grondslag lagen aan die maatregel.

Met betrekking tot de aard en de proportionaliteit van de voorlopige ordemaatregel

De Commissie van Beroep wijst erop dat zij slechts een marginale toetsing verricht, meer bepaald nagaan of de aangevoerde tenlasteleggingen gegrond lijken, of de feiten ter verantwoording van een dergelijke maatregel zodanig ernstig lijken dat het algemeen belang hierdoor in het gedrang komt, en of de maatregel in verhouding staat tot de ernst van de feiten.

Al deze vragen krijgen een positief antwoord en het beroep wordt ongegrond verklaard, waarbij de Commissie vaststelt dat het aantal en het belang van de aan de betrokken revisor ten laste

gelegde tekortkomingen, waarvoor voldoende bezwaren en aanwijzingen in het dossier zijn aangetroffen, wijzen op talrijke schendingen van de elementaire beroepsregels, waardoor de financiële informatie die aan derden alsook aan de gecontroleerde ondernemingen wordt verstrekt, in het gedrang komt.

*

* *

Artikel 37 van de wet van 22 juli 1953, gecoördineerd bij koninklijk besluit van 30 april 2007, machtigt de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren om een “*terechtwijzing*” uit te spreken, wanneer de feiten die de bedrijfsrevisor ten laste worden gelegd – ook al staan deze vast – geen enkele van de tuchtsancties, als bedoeld in dezelfde wet, verantwoorden.

Tegen deze terechtwijzing kan de betrokken revisor rechtstreeks bij de Commissie van Beroep beroep instellen “*met het oog op een tegensprekelijk debat*”; de Commissie kan de terechtwijzing hervormen of bevestigen dan wel – zij het met unanimitéit van de vijf commissieleden – één van de in artikel 73 van de wet bepaalde sancties in de plaats stellen van de terechtwijzing.

Een revisor tegen wie een terechtwijzing was uitgesproken omdat hij zijn commissarisverslag van een handelsvennootschap had afgeleverd zonder te beschikken over de bevestigingsbrief met betrekking tot de op 31 december 2007 afgesloten jaarrekening, welke brief – die de bevoegde organen van de betrokken vennootschap hem hadden beloofd – pas twee weken na afsluiting van zijn verslag was toegekomen als gevolg van de tijdelijke afwezigheid van twee bestuurders die in het buitenland verbleven, had beroep ingesteld bij de Commissie van Beroep.

Bij beslissing van 16 december 2010 heeft de Commissie van Beroep de terechtwijzing bevestigd, in hoofdzaak op de volgende gronden:

- aangezien een bevestigingsbrief integraal deel uitmaakt van de verklaring van de revisor, moet die noodzakelijk vóór of gelijktijdig met zijn verslag beschikbaar zijn;
- een revisor zou een jaarrekening pas zonder voorbehoud kunnen certificeren indien hij zou beschikken over een bevestigingsbrief vooraleer zijn verslag af te leveren en, als dit niet het geval zou zijn, zou hij in zijn verslag een voorbehoud moeten formuleren of een onthoudende verklaring afgeven.

Martine CASTIN

Voorzitter van de Franstalige Commissie van Beroep van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren

² Gewaarborgd door artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de mens en de Fundamentele Vrijheden.

Jaarverslag 2010 van de Nederlandstalige Commissie van Beroep van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren

Algemene toelichting

Tijdens het jaar 2010 heeft de Commissie van Beroep tien zittingen gehouden en elf beslissingen genomen, waarbij negen zaken werden behandeld betreffende zeven bedrijfsrevisoren.

Overigens heeft de Commissie van Beroep er in het bijzonder op toegezien dat de beslissing werd uitgesproken op de daartoe bepaalde datum, die in de regel de wettelijke termijn van één maand niet heeft overschreden.

De samenstelling van de Commissie van Beroep is tweemaal gewijzigd in de loop van het jaar 2010, telkens wegens het onaangekondigde einde van het lidmaatschap als bedrijfsrevisor van één van de leden. In de twee gevallen gebeurde zulks op een ogenblik waarop het beraad niet was beëindigd in een zaak waarin het betrokken lid zitting had gehouden. In de beide zaken diende de behandeling van de zaak geheel te worden hernomen.

Ook kan worden aangegeven dat het Hof van Cassatie op 29 april 2010 een beslissing van de Commissie van Beroep van 8 december 2008 heeft vernietigd. De Commissie had op grond van artikel 61 §1, alinea 2 van de IBR-wet geoordeeld dat bij de kennisgeving door de Raad van het Instituut van een beslissing van de Tuchtcommissie expliciet diende te worden vermeld vanaf welk tijdstip de termijn om beroep in te stellen aanvangt, aangezien dat artikel voorschrijft dat bij ontstentenis van vermelding van *“alle passende inlichtingen betreffende de termijn van verzet en hoger beroep en de wijze waarop verzet en hoger beroep kan worden ingesteld”* de kennisgeving nietig is.

Het Hof van Cassatie was van oordeel dat informatie betreffende het aanvangspunt van de termijnen niet begrepen is in *“alle passende inlichtingen”*.

Inmiddels was de administratieve praktijk van het Instituut aldus aangepast dat in alle gevallen de regels inzake de aanvang van de termijn voor het aantekenen van beroep als passende inlichting worden meegedeeld bij de kennisgeving.

Nadere toelichting zaaksgewijs

1. In verschillende zaken heeft de Commissie van beroep geoordeeld over vormelijke aspecten van de procedures die moeten worden nageleefd wanneer de Raad van het Instituut of het Uitvoerend Comité ten aanzien van een bedrijfsrevisor één van de maatregelen treft die hen zijn voorbehouden.

Het betreft de terechtwijzing (artikel 37 IBR-wet) en de voorlopige ordemaatregel (artikel 38 IBR-wet), die als zodanig geen *“tuchtrechtelijk karakter”* hebben en kunnen worden bestreden voor de Commissie van beroep.

Inzake de terechtwijzing heeft de Commissie van beroep haar reeds eerder ingenomen standpunt gehandhaafd dat de bedrijfsrevisor aan wie een terechtwijzing wordt gegeven, vooraf dient te worden gehoord en dat de hoorng door de Commissie van beroep die verplichting niet ondervangt.

Tegelijk heeft ze bevestigd dat een terechtwijzing niet kan worden opgelegd wegens een tekortkoming die beweerd begaan werd voor 31 augustus 2007, aangezien die maatregel eerst vanaf deze datum kon worden getroffen (zaken 0401/10 en 0408/10).

Met betrekking tot de voorlopige ordemaatregel heeft de Commissie van beroep een dergelijke maatregel vernietigd wegens de niet naleving van de termijn inzake hoorng van de bedrijfsrevisor op grond van artikel 38 § 2 IBR-wet, luidens dewelke *“Geen enkele ordemaatregel kan*

worden genomen indien de betrokken bedrijfsrevisor niet, ten minste vijftien dagen op voorhand, werd uitgenodigd, bij aangetekende brief met de uiteenzetting van de bezwaren, om zich daaromtrent te verantwoorden voor het Uitvoerend Comité” (zaak 0391/09).

De Commissie heeft geoordeeld dat de voorschriften uit de artikelen 52, 53 en 53bis Gerechtelijk Wetboek inzake de berekening van de termijn dienen te worden toegepast, bij ontstentenis van andere specifieke voorschriften.

Verder overwoog de Commissie van beroep dat de geldigheid van de beroepsakte niet vereist dat de grieven tegen de ordemaatregel in de beroepsakte zelf worden aangegeven.

Krachtens artikel 38 §3 IBR-wet kan een verzoek tot opheffing van de ordemaatregel steeds worden ingediend bij de Commissie van Beroep, met als enige beperking dat het niet eerder kan worden ingediend dan na het verstrijken van twee maanden sedert de verwerping van een eerder verzoek.

In dezelfde zaak heeft de Commissie van beroep gesteld dat wanneer de voorlopige ordemaatregel ambtshalve wordt genomen door het Uitvoerend Comité, de beslissing moet vermelden dat ze met unanimité werd genomen en dat de ontstentenis van deze substantiële formaliteit de nietigheid oplevert.

Anders dan in het geval van terechtwijzing, kan de Commissie van beroep enkel beslissen tot handhaving of opheffing van de voorlopige ordemaatregel en kan ze geen beslissing in de plaats stellen.

2. In een ander dossier had de Commissie van beroep te oordelen over een grief inzake beweerd schending van het recht van verdediging doordat de Raad van het Instituut in zijn verslag aan de Kamer van verwijzing en Instaatstelling omtrent een vooronderzoek inzake kwaliteitscontrole betreffende bedrijfsrevisor Y melding had gemaakt van de inhoud van een brief van een bedrijfsrevisor X, waarvan de Raad kennis kreeg binnen het kader van een onderzoek tegen deze bedrijfsrevisor X, maar die brief zelf niet wilde toevoegen aan het dossier betreffende bedrijfsrevisor Y (zaak 0382/09). De Kamer van Verwijzing en Instaatstelling was niet ingegaan op het verzoek van bedrijfsrevisor Y om de twee dossiers te voegen.

De Tuchtcommissie had de Raad verplicht om de briefwisseling bij het dossier van de rechtspleging te voegen, en beslist dat ze pas na die toevoeging de grond van de zaak zou behandelen.

De Commissie van beroep heeft vooreerst aanvaard dat de Raad kon opkomen tegen het hem opgelegde bevel op grond van de overweging dat het bevel geen overlegging met het oog op het bewijs van “een terzake dienend feit” betreft, zoals bedoeld in artikel 877 Gerechtelijk Wetboek (in welk geval beroep is uitgesloten), maar integendeel beoogde de wapengelijkheid in een tuchtprocedure te herstellen.

Verder heeft de Commissie van beroep aangenomen dat de waarborgen uit artikel 6 van het Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (verkort EVRM) toepasselijk zijn in de tuchtprocedure en dat het tuchtdossier in beginsel volledig dient te zijn, zowel opdat de bedrijfsrevisor zicht doeltreffende zou kunnen verdedigen, als opdat de tuchtinstantie met kennis van zaken zou kunnen beslissen.

Evenwel is overwogen dat de Raad niet kan verplicht worden om een geschrift bij het dossier te voegen, indien hij op gerechtvaardigde wijze doet gelden dat het een vertrouwelijk karakter heeft. Dit laatste geval was voorhanden omdat het geschrift deel uitmaakte van een ander tuchtdossier (artikel 22 §5 IBR-wet).

De Commissie van Beroep heeft de opgelegde verplichting teniet gedaan en navolgend meteen de grond van de zaak zelf behandeld. Met het door de Raad aangevoerde feit, gesteund op het niet meegedeelde geschrift, is geen rekening gehouden aangezien het niet aan tegenspraak werd onderworpen.

3. In diezelfde zaak had de Commissie van beroep ten gronde te oordelen over een enigszins bijzondere toepassing van de onafhankelijkheidsregel. Ze heeft overwogen dat indien een bedrijfsrevisor ter wille van specifieke voorschriften inzake de onafhankelijkheid geen beroep kon doen op de diensten van een andere bedrijfsrevisor (in dit geval artikel 183ter, 2° van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen), de bepalingen uit de artikelen 6 en 7 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 en met name het objectief en maatschappelijk aspect van de onafhankelijkheid er zich ook tegen verzetten dat de laatstgenoemde bedrijfsrevisor door de uit-

voering van een opdracht medewerking verleent aan handelingen die aan de onafhankelijkheid afbreuk doen. Wanneer een bedrijfsrevisor zich formeel in orde gesteld heeft ten aanzien van een specifieke regel inzake onafhankelijkheid, kan hij de economische voordelen niet behouden van werkzaamheden die hij wegens de vereisten van de onafhankelijkheid zelf niet meer mocht verrichten.

Verder werd in deze zaak nog geoordeeld dat de enkele schending van een wettelijke of reglementaire bepaling of van een controlenorm geen schending oplevert van de beroepsnorm inzake de vereiste "waardigheid" bij de beroepsuitoefening.

De Commissie van beroep heeft dit standpunt bevestigd in een andere zaak (0386/09), met de precisering dat de tekortkoming aan de "waardigheid" een specifieke materiële gedraging veronderstelt benevens de schending van reglementaire voorschriften inzake de beroepsuitoefening of van controlenormen.

4. In een andere zaak (0384/09) was de vraag aan de orde naar de verjaring van de tuchtvordering en de invloed van artikel 6.1 EVRM op het uitstel van het voeren van een tuchtprocedure.

De Commissie van beroep heeft geoordeeld dat artikel 418 Gerechtelijk Wetboek, dat een termijn van zes maanden instelt om de tuchtvordering in te stellen nadat de bevoegde overheid kennis kreeg van de feiten, niet van toepassing is op de bedrijfsrevisor.

Onder verwijzing naar een arrest van 4 februari 2010 van het Grondwettelijk Hof, heeft de Commissie van beroep ook aangenomen dat de ontstentenis van een verjaringstermijn geen schending inhoudt van het gelijkheidsbeginsel ten aanzien van een beklagde in een strafproces.

De bedrijfsrevisor had gedurende een jaar nagelaten om aan te melden dat hij naar de strafrechter was verwezen. Kort na de aanmelding had de Raad een eerste onderzoeksdaad gesteld en vervolgens had hij vier jaar gewacht om de tuchtprocedure wegens inbreuk op de aanmeldingsplicht door te voeren. De Commissie van beroep was van oordeel dat het verloop van vier jaar de tuchtrechtelijke strafwaardigheid van de inbreuk doet verdwijnen.

In dezelfde zaak besliste de Commissie van beroep dat het enkele gegeven dat feiten strafrechtelijk niet konden worden bestraft wegens

onherstelbare fouten die begaan werden in de bewijsgaring niet met zich brengt dat het bewijsmateriaal ook onbruikbaar is in een tuchtprocedure. De reden hiervoor is dat de strafvordering en tuchtvordering los staan van elkaar en ieder een eigen finaliteit hebben.

5. Ten slotte kon in twee zaken (0386/09 en de gevoegde zaken 380/09 en 381/09) opnieuw de aandacht worden gevestigd op het toegenomen belang van de geformaliseerde bewijslevering inzake uitgevoerde werkzaamheden om te voldoen aan de eisen bij de kwaliteitscontrole.

Inzonderheid is de aandacht er op gevestigd dat de controlenormen opleggen dat het werkdoosier alle aantekeningen moeten bevatten waaruit een getrouw beeld van de uitgevoerde opdracht kan worden verkregen. Tegelijk is er ook op gewezen dat de ontstentenis van de vorm waarvan in beginsel krachtens de norm wordt aangenomen dat die een bewijs levert wanneer zijn voltrekking uit de werkpapieren blijkt, niet per se het besluit wettigt dat de controleverrichting niet werd uitgevoerd.

In diezelfde zaken heeft de Commissie van beroep ook aangenomen dat eerder opgelopen tuchtsancties niet onbeperkt kunnen doorwerken om in aanmerking te nemen welke latere tuchtsanctie een gepast karakter heeft. Inzonderheid heeft ze overwogen dat een eerder aan de bedrijfsrevisor opgelegde tuchtsanctie niet meer in de afweging kan worden meegenomen na verloop van tien jaar.

Paul BLONDEEL

Voorzitter van de Nederlandstalige Commissie van Beroep van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren

Tuchtbeslissingen uitgesproken door de tuchtinstanties gedurende 2010

Chronologisch overzicht per Kamer

Tuchtcommissie – Franstalige Kamer

7 beslissingen uitgesproken in de loop van 2010 :

Datum	Nummer dossier	Onderwerp	Tuchtuitspraak	Statuut
04/05/2010	0389/09/F	Non respect des normes générales de révision : 3.1., 3.1.2., 3.1.4., 3.6., 3.6.1., 3.7.2. et 3.9.1.	Réprimande	Décision définitive
15/07/2010	0387/09/F	- Acquittement pour article 3 A.R. du 10 janvier 1994 et 134 du Code des sociétés (erreur enquête annuelle, mentions sur le site internet, honoraires faibles) - Condamnation pour § 1.1.4., 3.6.1., 3.7., 3.7.1., 3.7.2. et 3.17 des normes générales de révision.	Suspension d'un mois	Décision frappée d'appel
06/10/2010	0375/08/F	- Non-respect aux normes générales de révision (§ 1.1., 2.1, 2.2. et 2.2.2, 2.4., 2.5, 3.1, 3.2, 3.3.2 et 3.3.3, 3.4, 3.5 et 3.12 des normes générales de révision relatives au rapport de révision, § 3.3.5 des normes générales de révision) - Infractions aux articles 2, 15 et 17 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises - Infraction à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises	Interdiction pour Monsieur le réviseur [X] de continuer ses missions dans les ASBL [B], [C], [D], [E], [A] et [F] et ()	Décision définitive

28/10/2010	0370/07/F	<ul style="list-style-type: none"> - Non respect de l'article 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises et du paragraphe 3.2 de la recommandation du 6 septembre 1996 relative à l'utilisation des travaux d'un expert - Non-respect des normes générales de révision (paragraphe 1.1., 1.1.4 et 1.4, 2.2. et 2.2.2, 2.3 et 2.3.1, 2.4., 2.5 des normes générales de révision - Paragraphe 2.1 des normes générales de révision et de la recommandation du 5 janvier 1987 relative au programme de contrôle - Non-respect de la recommandation du 7 juillet 1995 relative à la collecte d'éléments probants - Infractions aux articles 2, 3, 15, 17 et 23 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises - Infraction à l'article 134 du Code des sociétés 	Interdiction de poursuivre et d'accepter des missions de commissaire dans des sociétés cotées, des sociétés d'assurance et des fonds de pension	Décision définitive
18/11/2010	0394/10/F	<ul style="list-style-type: none"> - Le non respect des règles relatives à l'indépendance du Réviseur d'entreprises étant l'article 14 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et les articles 3, 6, 7, 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. - Le non respect de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. 	Avertissement	Décision définitive
18/11/2010	0395/10/F	Non respect de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 (absence de paiement de frais forfaitaires). [X] s'est vu retirer de plein droit sa qualité de réviseur d'entreprises conformément à l'article 8 § 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises et à l'article 102 § 2 de l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de la Directive 2006/43/CE.	Dit qu'il n'y a plus lieu à poursuivre la procédure disciplinaire	Décision définitive
18/11/2010	0396/10/F	<ul style="list-style-type: none"> - Non respect de l'article 13, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises et de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (absence de réponse aux demandes de l'IRE). - Non-respect des paragraphes 2.2. et 2.2.1 des Normes générales de révision. 	Avertissement	Décision définitive

0389/09/F

Commission de discipline du 4 mai 2010

(décision définitive)

Non respect des normes générales de révision : 3.1., 3.1.2., 3.1.4., 3.6., 3.6.1., 3.7.2. et 3.9.1.

« (...) »

Dossier n° 0389/09/A(...)/F

En cause de: Madame [X] domiciliée à (...), inscrit au tableau A des membres de l'Institut, sous le numéro A (...).

Comparaisant en personne à l'audience du 24 février 2010.

Vu la décision du 24 juin 2009 de la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu le dossier transmis par la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu la convocation du 14 janvier 2010 adressée à Madame [X] l'invitant à se présenter devant la Commission de discipline, le 24 février 2010 à 11H30.

Entendu:

- Monsieur (...), représentant le Conseil de l'IRE, en ses observations;
- Madame [X] en sa défense orale.

I. Faits donnant lieu aux poursuites

1. La première partie du rapport du réviseur relatif à l'exercice clos le 31 décembre 2005 (ci-après dénommé rapport 2005) porte le titre «*Attestation sans réserve des comptes annuels et avec paragraphe explicatif*», tandis que le corps

du texte ne contient aucun paragraphe explicatif.

2. Le réviseur mentionne dans la première partie de son rapport 2005 «*Nous avons reçu toutes les informations nécessaires au contrôle des stocks. Bien que nous n'ayons pas pu assister à l'inventaire physique qui a été réalisé par une firme spécialisée, nous avons pu constater le bien-fondé des méthodes utilisées pour le quantifier et valoriser*»

3. La première partie du rapport du réviseur relatif à l'exercice clos le 31 décembre 2006 (ci-après rapport 2006) porte le titre «*Attestation sans réserve des comptes annuels et avec paragraphe explicatif*», tandis que le corps du texte est une attestation sans paragraphe explicatif.

4. Le réviseur d'entreprises indique dans la seconde partie de son rapport 2006: «*un rapport spécial a été établi par le Conseil d'Administration pour attirer l'attention des actionnaires sur la situation déficitaire de la société et sur les mesures à mettre en place pour son redressement*»

5. Elle ajoute: «*Nous n'avons pas pu réaliser des contrôles d'inventaires physiques pour des raisons informatiques externes à la société*»

6. La première partie du rapport du réviseur relatif à l'exercice clos le 31 décembre 2007 (ci-après rapport 2007) porte le titre «*attestation sans réserve des comptes annuels et avec paragraphe explicatif*», tandis que le corps du texte est une attestation sans paragraphe explicatif.

7. Le réviseur d'entreprises indique dans la seconde partie de son rapport 2007: «*Un commentaire spécial a été fait par le Conseil d'Administration pour attirer l'attention des actionnaires sur la situation déficitaire de la société et sur les mesures à mettre en place pour son redressement*»

8. Dans une troisième partie intitulée «*Paragraphe explicatif*», le réviseur ajoute «*Au 31/12/2007, la société n'a pas effectué d'inventaire physique, cet inventaire est prévu pour le mois d'août 2008. Nous considérons que cette situation ne remet pas en cause notre opinion*»

II. Rapport de l'IRE

9. Dans son rapport du 10 avril 2009 à la Chambre de Renvoi et de Mise en Etat, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises soutient que le réviseur n'a pas respecté les normes générales de révision et a commis les infractions suivantes:

A. Non-respect des paragraphes 3.7.2. et 3.9.1. :

3.7.2. Lorsque la révision n'a pas pu s'appuyer sur un système de contrôle interne suffisant et que le réviseur n'a pas pu se satisfaire de procédés de contrôle alternatif, ou lorsqu'une partie des comptes annuels ou consolidés n'a pas pu être contrôlée, conformément aux présentes normes, le rapport contiendra

des réserves, ou une déclaration d'abstention conformément au paragraphe 3.9.1.

Dans ce cas, le rapport doit mentionner dans un paragraphe précédant l'attestation :

- la nature du fait qui incite le réviseur à émettre la réserve;
- les motifs de cette réserve;
- le ou les éléments des comptes annuels ou consolidés concernés.

3.9.1. Le réviseur d'entreprises ne peut délivrer une déclaration d'abstention que dans les deux cas suivants :

1) Lorsque les données fournies sont tellement insuffisantes qu'il devient impossible d'émettre un avis fondé sur le point de savoir si les comptes annuels ou consolidés reflètent fidèlement le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'entité ou de l'ensemble consolidé.

A titre d'exemple ceci pourrait résulter :

- de l'impossibilité d'accomplir certaines procédures de vérification considérées comme essentielles;
- de la disparition accidentelle des pièces justificatives et/ou livres comptables;
- d'une faiblesse fondamentale du système de contrôle interne qui ne peut être compensée par des vérifications alternatives suffisantes;
- de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés due à l'existence d'une limitation de l'étendue du contrôle.

2) Lorsque la situation de l'entité est caractérisée par de multiples incertitudes affectant de façon significative les comptes annuels ou consolidés, soit du point de vue de la continuité de son exploitation, soit en ce qui concerne le contenu de certaines rubriques de ces comptes, en manière telle que la simple adjonction d'un paragraphe ex-

plicatif suivant l'attestation ne pourrait être jugée suffisante.

Le réviseur ne peut s'abstenir qu'après avoir établi qu'aucune technique de contrôle n'est appropriée pour résoudre les incertitudes qui justifient sa déclaration d'abstention et après avoir fait ce qui est en son pouvoir en vue d'établir si les comptes annuels ou consolidés présentent une image fidèle.

B.1 Non-respect des paragraphes 3.1. et 3.1.4. :

3.1. Tout rapport d'un réviseur d'entreprises doit être écrit et circonstancié. Il doit distinguer clairement, d'une part, l'attestation d'états financiers et, d'autre part, le cas échéant, les mentions et informations complémentaires.

3.1.4. Le rapport du commissaire contient une introduction et deux parties distinctes. La première partie concerne l'attestation des comptes annuels. La seconde partie comprend les mentions complémentaires requises par le Code des sociétés ainsi que les informations que le commissaire estime devoir porter à la connaissance des actionnaires et des tiers.

Chaque partie du rapport du commissaire sur les comptes annuels est précédée par un titre approprié.

En principe, le rapport relatif aux comptes consolidés est établi selon le même modèle que le rapport relatif aux comptes annuels.

Toutefois, lorsque le réviseur n'estime devoir fournir aucune information complémentaire, l'intitulé de la seconde partie du rapport peut être omis; par contre, il sera toujours nécessaire de maintenir le titre approprié de la première partie.

B.2 Non-respect du paragraphe 3.1.2. :

3.1.2. Le rapport de révision est nécessairement un rapport écrit. Son titre mentionne la qualité de commissaire et la qualité du destinataire principal du rapport.

Lorsque le réviseur établit un rapport en sa qualité de commissaire, cette qualité sera mentionnée. Dans les autres cas, la préférence sera donnée au titre professionnel de réviseur d'entreprises.

Le destinataire principal du rapport de révision sera normalement l'assemblée générale. Lorsque la mission a été confiée au réviseur par le président du tribunal de commerce, celui-ci ne sera pas pour autant considéré comme le destinataire principal du rapport; même dans ce cas, il sera préférable de se référer à l'assemblée générale des actionnaires. Lorsqu'il s'agit d'une mission conventionnelle, ce destinataire peut également être l'organe de gestion de la société.

B.3 Non-respect du paragraphe 3.6.1. :

3.6.1. Le paragraphe explicatif doit toujours suivre l'attestation. Il ne peut concerner un élément qui affecte négativement l'opinion du réviseur. Pour qu'un paragraphe explicatif puisse être exprimé, le réviseur doit être en mesure de renvoyer à une mention de l'incertitude dans l'annexe des comptes annuels ou consolidés ou dans le rapport (consolidé) de gestion. A défaut, il envisagera d'émettre une réserve.

B.4 Non-respect du paragraphe 3.6.3. :

3.6.3. Le réviseur est tenu d'ajouter un paragraphe explicatif lorsqu'il existe des raisons de mettre en évidence un problème significatif en matière de conti-

nuité de l'exploitation. Toutefois, dans certains cas évoqués au paragraphe 3.9.1., il ne pourra se contenter d'un paragraphe explicatif parce que cette situation porte atteinte fondamentalement à l'image fidèle.

10. Pour l'IRE, des incertitudes affectaient de façon significative les comptes annuels 2006 et 2007.

11. Pour l'IRE, la simple adjonction d'un paragraphe explicatif suivant l'attestation des comptes 2006 et 2007 était insuffisante.

12. Pour l'IRE, compte tenu de l'impossibilité d'accomplir les procédures de vérification sur les stocks qui représentent une partie significative des comptes annuels, le réviseur aurait dû formuler une déclaration d'abstention sur les comptes 2006 et 2007.

13. L'IRE reproche également au réviseur de ne pas avoir placé le paragraphe explicatif dans la première partie de son rapport immédiatement à la suite de son attestation des comptes 2005, 2006 et 2007.

14. L'IRE lui fait grief de ne pas avoir mentionné dans son rapport 2005 sa qualité de commissaire et la qualité du destinataire principal du rapport, soit l'assemblée générale de la société

15. L'IRE lui fait enfin grief de ne pas avoir ajouté un paragraphe explicatif concernant la continuité de l'entreprise pour les comptes 2006 et 2007.

III. Défense du réviseur

16. Le réviseur a estimé pouvoir se fier à l'inventaire permanent-sans que celui-ci ne soit confronté à un inventaire physique fiable pour les comptes 2006 et 2007.

17. Le réviseur déclare qu'une réduction de valeur de 1,5% de l'inventaire permanent était actée à titre de provision pour risques et charges (vol, casses)

18. Le réviseur a considéré que, compte tenu de cette provision, l'image fidèle des comptes annuels

n'était pas affectée par l'absence d'inventaire physique.

19. Pour le réviseur, l'attestation avec réserve n'avait pas de sens dans la mesure où il lui était impossible de chiffrer l'impact de la réserve sur les comptes annuels.

20. Le réviseur explique avoir choisi le paragraphe explicatif en raison des difficultés rencontrées pour réaliser l'inventaire (échec de la société spécialisée à qui ce travail avait été confié en 2006) et de l'engagement pris par le conseil d'administration en 2007 de le réaliser en 2008.

21. Le réviseur indique qu'un inventaire physique a été réalisé en 2008.

22. Le réviseur estime dès lors qu'elle n'avait pas à s'abstenir et que le paragraphe explicatif permettait l'information quant à la problématique des stocks.

23. En ce qui concerne les observations relatives à l'emplacement de ce paragraphe explicatif, le réviseur déclare en avoir pris note et en tenir compte.

IV. Existence des infractions

A. Non-respect des paragraphes 3.7.2. et 3.9.1. des Normes générales de révision

24. Le réviseur exerce son mandat auprès de la S.A. (...), qui exerce le commerce de bandes dessinées par le biais de [...] points de vente.

25. Le risque d'audit le plus important au sein de la société concerne les stocks, ce qui n'est pas contesté par le réviseur.

26. Les stocks représentent en effet une partie significative des comptes annuels (49% du bilan total pour l'exercice 2006 et 50% du bilan total pour l'exercice 2007)

27. En 2005, 2006 et 2007, la société disposait d'un inventaire permanent mais pas d'un inventaire physique des stocks.

28. Il y a toujours une différence entre l'inventaire permanent et

l'inventaire physique, ce que reconnaît le réviseur.

29. Le réviseur était dans l'impossibilité de baser son opinion sur les travaux de contrôle sur les stocks.

30. Le réviseur était dans l'impossibilité de porter une appréciation précise sur les stocks et donc sur la dépréciation comptable à prendre en compte

31. En l'absence de tout inventaire physique, la prise en compte d'une réduction de valeur de 1,5% de l'inventaire permanent à titre de provision pour risques et charges ne suffisait dès lors pas pour donner une image fidèle des comptes annuels.

32. Il n'appartient pas au réviseur de déroger à des normes de révision, parce que les problèmes constatés seraient le fait de tiers et non du conseil d'administration ;

33. ou parce que la société n'était pas obligée de faire appel à un commissaire à défaut d'atteindre les critères légaux, les normes s'appliquant de la même façon que la désignation du commissaire soit obligatoire ou non pour une société ;

34. ou parce qu'il serait préférable d'agir en aidant le conseil d'administration à mettre en place d'un système permettant d'établir les chiffres réels des stocks. L'attitude pro active ne dispense en effet pas le réviseur du respect des normes de révision en ce qui concerne l'attestation des comptes.

35. Le fait qu'a posteriori, l'opinion du réviseur se soit révélée correcte en 2008 lorsque le contrôle physique des stocks a été réalisé ne peut justifier le non respect en 2006 et 2007 par le réviseur des normes de révision.

36. Des incertitudes affectant de façon significative les comptes annuels, la simple adjonction d'un paragraphe explicatif suivant l'attestation était insuffisante.

37. Compte tenu de l'impossibilité d'accomplir les procédures de vérification sur les stocks qui représentent une partie significative

des comptes annuels, le réviseur aurait par conséquent dû formuler une déclaration d'abstention sur les comptes 2006 et 2007.

38. Le non respect des paragraphes 3.7.2 et 3.9.1 est donc établi.

B.1 Non-respect des paragraphes 3.1. et 3.1.4. des Normes générales de révision

39. Le rapport 2007 distingue trois parties, à savoir l'attestation, les mentions complémentaires et le paragraphe explicatif.

40. En séparant le texte du paragraphe explicatif de son attestation révisoriale, le réviseur n'a pas respecté la structure du rapport prévue par les normes, ce qui n'est pas contesté.

41. Le réviseur n'a donc pas respecté les paragraphes 3.1 et 3.1.4 des Normes générales de révision.

B.2 Non-respect du paragraphe 3.1.2. des Normes générales de révision

42. Le rapport 2005 ne mentionne ni la qualité de commissaire du réviseur d'entreprises, ni la qualité du destinataire principal du rapport, soit l'assemblée générale de la société.

43. Le paragraphe 3.1.2 des Normes générales de révision n'a donc pas été respecté.

B.3 Non-respect du paragraphe 3.6.1. des Normes générales de révision

44. Le paragraphe explicatif dans le rapport 2005 précède le paragraphe de l'attestation, alors qu'il aurait dû suivre l'attestation.

45. Le réviseur n'a donc pas respecté le paragraphe 3.6.1 des Normes générales de révision.

B.4 Non-respect du paragraphe 3.6.3. des Normes générales de révision

46. Le rapport 2006 et le rapport 2007 indiquent dans leur seconde partie que le conseil d'administration a établi un rapport spécial pour attirer l'attention des actionnaires sur la situation déficitaire et les mesures à mettre en place pour son redressement.

47. Le réviseur a dès lors connaissance d'un problème significatif en matière de la continuité d'exploitation.

48. Les rapports 2006 et 2007 ne contiennent cependant aucun paragraphe explicatif concernant la continuité.

49. Le réviseur n'a donc pas respecté le paragraphe 3.6.3 des Normes générales de révision.

V. Sanction

50. Il n'est pas tenu compte des antécédents dans la fixation de la sanction, dans la mesure où les infractions retenues à l'encontre du réviseur sont étrangères à ces antécédents.

51. Le commissaire a pour mission le contrôle des comptes.

52. Sa crédibilité est fonction de la rigueur du respect des règles professionnelles qui intéressent de près ou de loin la certification des comptes.

53. Il s'agit d'une mission d'intérêt public exercée non seulement dans l'intérêt de la société mais des tiers.

54. En ne respectant pas les paragraphes 3.7.2. et 3.9.1. des Normes générales de révision (infraction A), le réviseur a manqué aux obligations liées à l'exercice de sa profession.

55. Cette infraction (infraction A) justifie par conséquent qu'une réprimande soit infligée au réviseur en application de l'article 73 de la Loi du 22 juillet 1953.

56. En ce qui concerne la structure du rapport, l'emplacement du paragraphe explicatif ou sa nécessité en cas de problème de continuité, le réviseur a pris note des observations et dit s'y conformer.

57. La peine disciplinaire prononcée pour l'infraction A englobe dès lors le non-respect des paragraphes 3.1. et 3.1.4., du paragraphe 3.1.2., du paragraphe 3.6.1. et du paragraphe 3.6.3. des Normes générales de révision (infractions B1, B2, B3 et B4).

PAR CES MOTIFS, LA COMMISSION DE DISCIPLINE,

Statuant contradictoirement à l'égard de Madame [X],

Déclare recevable et fondée l'action disciplinaire dirigée contre elle,

Inflige à Madame [X] la peine de la réprimande.

Prononcé à l'audience publique à Bruxelles, le 4 mai 2010

(...)».

0387/09/F

Commission de discipline du 15 juillet 2010

(décision frappée d'appel)

• *Acquittement pour article 3 A.R. du 10 janvier 1994 et 134 du Code des sociétés (erreur enquête annuelle, mentions sur le site internet, honoraires faibles) ;*

• *Condamnation pour § 1.1.4., 3.6.1., 3.7., 3.7.1., 3.7.2. et 3.17 des normes générales de révision.*

« (...)

Dossier n° 0387/09/A (...)/F

En cause de : M. [X] ayant comparu assisté d'un avocat, Me (...).

Vu la décision du 8 juin 2009 de la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu le dossier transmis par la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu la convocation du 14 janvier 2010 adressée à Monsieur [X] l'invitant à se présenter devant la Commission de discipline le 24 février 2010;

Vu les remises aux audiences du 4 mai et du 1^{er} juin 2010 à la demande du représentant du conseil puis de M. [X];

Vu le mémoire de défense de M. [X], le rapport ampliatif du conseil du 4 mai 2010 et la lettre de Me (...) du 10 mai 2010;

Entendu à l'audience du 1 juin 2010, Monsieur (...), représentant le Conseil de l'IRE, en ses observations, ainsi que Me (...) et Monsieur [X].

I. Faits donnant lieu aux poursuites

1. L'information annuelle transmise le 25 juin 2007 sur l'activité du cabinet pour l'exercice 2006 mentionne 1.702 heures pour le réviseur, dont 1.169 heures pour les missions de contrôle et 480 heures pour les missions compatibles sous la rubrique « autres activités professionnelles ».

2. Le site internet commun aux activités de réviseur et d'expert comptable faisait état dans une sous-page de « relations internationales... » permettant « ...la mise en place d'une structure européenne ».

3. Les honoraires du réviseur fixés par l'assemblée générale du 15 juin 2006 de la SA [A] se sont chiffrés à 4.500 EUR.

4. Le rapport du 15 novembre 2006 du réviseur d'entreprises sur les comptes annuels de la SA [A] couvrant la période allant du 1^{er} janvier 2005 au 30 juin 2006 contient une réserve en ces termes: « Notre réserve porte sur une insuffisance de maîtrise des procédures de contrôle interne au sein de l'entreprise, absence qui s'explique selon les dirigeants entre autre par l'évolution rapide des activités de l'entreprise elle-même ».

Le rapport ne contient aucune précision quant à l'influence de cette insuffisance sur les rubriques des comptes annuels.

5. Le réviseur n'a pas vérifié la situation d'ouverture de la SA [A] en date du 1^{er} janvier 2005.

6. Le rapport du 15 novembre 2006 contient également un paragraphe explicatif en ces termes: « Enfin, notre mandat ne portant que sur le contrôle de comptes au 30 juin 2006, nous ne sommes pas en mesure d'émettre une opinion sur les comptes comparatifs de l'exercice précédent tels qu'ils figurent dans les comptes annuels »

7. La version approuvée et publiée de ce rapport ne contient pas le paragraphe qui figure dans le rapport transmis à l'IRE, paragraphe rédigé en ces termes: « Enfin, notre mandat ne portant que sur le contrôle de comptes au 30 juin 2006, nous ne sommes pas en mesure d'émettre une opinion sur les comptes comparatifs de l'exercice précédent tels qu'ils figurent dans les comptes annuels ».

8. Les comptes annuels de la SA [A] arrêtés au 30 juin 2007 n'indiquent pas en annexe les émoluments du commissaire.

9. Le rapport du 25 novembre 2007 sur les comptes annuels de la SA [A] arrêtés au 30 juin 2007 contient une réserve libellée comme suit:

« La société a subi des pertes au cours de l'exercice et son actif net a été réduit par suite de ces pertes à un montant de € 983.893,16. Cependant, compte tenu des perspectives envisagées par l'organe de gestion, ce dernier est d'avis que la continuité de l'entité ne doit pas être remise en question. Aucun ajustement n'a été apporté à l'évaluation ni à la classification de certaines rubriques du bilan, qui pourraient s'avérer né-

cessaire si la société n'était plus en mesure de poursuivre ces activités».

10. Le réviseur n'a pas assisté aux opérations d'inventaire sur les stocks de la société [B].

II. Rapport

11. Dans son rapport du 12 décembre 2008 à la Chambre de renvoi et de mise en état, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises soutient que le réviseur a commis les infractions suivantes :

12. En ce qui concerne le fait supra 1,

- le non respect de l'article 18 ter de la loi du 22 juillet 1953, actuellement 32 de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises ⁽¹⁾ et de l'article 3 de l'arrêté royal

1 Art. 18ter. §1 Conformément à son objet, l'Institut veille au bon accomplissement par ses membres des missions qui leur sont confiées. En particulier, il veille à ce que ceux-ci : 1° poursuivent de manière permanente leur formation; 2° disposent, avant d'accepter une mission, des capacités, des collaborations et du temps requis pour son bon accomplissement; 3° s'acquittent avec la diligence requise et en toute indépendance des missions de révision qui leur sont confiées; 4° n'acceptent pas de missions dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'objectivité de leur exercice; 5° n'exercent pas d'activités incompatibles avec l'indépendance de leur fonction.

§ 2. A cet effet, l'Institut peut: 1° exiger de ses membres la production de toute information, de toute justification et de tout document, et notamment de leur plan de travail et de leurs notes de révision; 2° faire procéder auprès de ses membres à des enquêtes sur leurs méthodes de travail, leur organisation, les diligences accomplies et la manière dont ils exercent leur mission. Tout réviseur informe l'Institut, dans les délais et les formes prévues par le règlement d'ordre intérieur, des missions qu'il a acceptées et dont l'exercice est réservé aux membres de l'Institut, de la rémunération qui y est attachée, ainsi que de la cessation de ces missions. Il en est de même des missions dont l'exercice n'est pas réservé aux membres de l'Institut, accomplies soit par le réviseur soit par une personne avec laquelle il a conclu un contrat de travail ou avec

du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises ⁽²⁾.

- L'IRE reproche au réviseur d'avoir induit l'Institut en erreur au sujet de l'appréciation du respect de son activité principale, l'information transmise ne correspondant pas à la réalité dans la mesure où le réviseur n'a pas presté, comme indiqué, 480 heures d'autres activités professionnelles.

13. En ce qui concerne le fait supra 2,

- le non respect de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

- Pour l'IRE, les mentions sur le site internet ne correspondaient pas à la réalité, le réviseur n'étant pas membre d'un réseau et elles pouvaient induire en erreur la clientèle à la recherche d'un cabinet disposant d'une structure nécessaire à la gestion de dossiers à vocation internationale.

14. En ce qui concerne le fait supra 3,

- le non respect de l'article 134 du Code des sociétés ⁽³⁾ et de l'article

laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration, lorsqu'elles sont rémunérées par une entreprise dans laquelle le réviseur accomplit une mission dont l'exercice est réservé aux membres de l'Institut.

2 Art. 3. Le réviseur d'entreprises doit éviter tout acte ou toute attitude qui serait contraire, soit à la dignité, à la probité ou à la délicatesse, soit aux justes égards qu'il doit à ses confrères, soit à l'indépendance qui caractérise l'exercice des professions libérales.

3 Art. 134 § 1^{er}. Pour l'application du présent article, on entend par :

a) «personne liée au commissaire»: toute personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail, avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans les liens de collaboration ainsi que toute société ou personne liée au commissaire visée à l'article 11.

b) «mandat assimilé»: un mandat exercé dans une société de droit étranger similaire à celui de commissaire dans une société belge.

§ 2. Les émoluments des commissaires sont établis au début de leur mandat par l'assemblée générale. Ces émoluments consistent en une somme fixe garantissant le respect des normes de révision établies par l'Institut des Réviseurs d'entreprises. Ils ne peuvent être modifiés que du consentement des parties. Ils sont mentionnés en annexe aux comptes annuels.

§ 3. Les montants des émoluments liés aux prestations exceptionnelles ou aux missions particulières accomplies au sein de la société dont le commissaire contrôle les comptes annuels, visée à l'article 142, par le commissaire d'une part, et par une personne liée au commissaire d'autre part, sont mentionnés en annexe aux comptes annuels, selon les catégories suivantes :

1° autres missions d'attestation, 2° missions de conseils fiscaux, et 3° autres missions extérieures à la mission révisorale.

§ 4. Le montant des émoluments du commissaire visés au paragraphe 2 d'une part, et le montant des émoluments afférents aux mandats de commissaire ou aux mandats assimilés exercés par une personne liée au commissaire d'autre part, au sein d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes consolidés, visée à l'article 146, et au sein des filiales de cette dernière, sont mentionnés :

a) en annexe aux comptes consolidés, ou à défaut de comptes consolidés, en annexe aux comptes annuels de la société qui fait usage de l'exemption prévue à l'article 113 de ce Code, sauf si cette société est filiale d'une société belge qui fait usage de l'exemption précitée,

b) ainsi qu'en annexe aux comptes annuels de la société qui est dispensée d'établir des comptes consolidés en vertu de l'article 112, sauf si cette société est filiale d'une société belge.

§ 5. Les montants des émoluments liés aux prestations exceptionnelles ou aux missions particulières accomplies au sein d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes consolidés, visée à l'article 146, et des filiales de cette dernière, par le commissaire d'une part, et par une personne liée au commissaire d'autre part, sont mentionnés selon les catégories suivantes :

1° autres missions d'attestation 2° missions de conseil fiscaux, et 3° autres missions extérieures à la mission révisorale

- 23 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises ⁽⁴⁾.
- Pour l'IRE, des honoraires de 4.500 EUR étaient insuffisants car ils ne permettaient pas au réviseur d'assurer l'ensemble des contrôles requis auprès de la SA [A] ni d'assumer le risque de sa responsabilité quinquennale de commissaire afférente à cette mission.
15. En ce qui concerne le fait supra 4,
- le non-respect du paragraphe 3.7 des Normes générales de révision ⁽⁵⁾
 - Pour l'IRE, le libellé de la réserve est trop général et manque de précision. Elle ne permet pas au lecteur de l'attestation d'estimer l'impact de la faiblesse du
 - a) en annexe aux comptes consolidés, ou, à défaut de comptes consolidés, en annexe aux comptes annuels de la société qui fait usage de l'exemption prévue à l'article 113, sauf si cette société est filiale d'une société belge qui fait usage de l'exemption précitée,
 - b) ainsi qu'en annexe aux comptes annuels de la société qui est dispensée d'établir des comptes consolidés en vertu de l'article 112, sauf si cette société est filiale d'une société belge.
- § 6. Les émoluments du commissaire visés au paragraphe 2 ne peuvent être ni déterminés, ni influencés par la fourniture de services complémentaires à la société dont il contrôle les comptes annuels, visée à l'article 142, ou d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes consolidés, visée à l'article 146. En dehors de ces émoluments, les commissaires ne peuvent recevoir aucun avantage de la société, sous quelque forme que ce soit. La société ne peut leur consentir des prêts ou avances, ni donner ou constituer des garanties à leur profit.
- 4 Art 23: Le montant des honoraires du réviseur d'entreprises doit être déterminé en fonction de la complexité de la mission, de la nature, de l'étendue et de l'importance des prestations requises dans le respect des normes de l'Institut.
- 5 3.7 Dans son rapport, le réviseur d'entreprises indique et justifie avec précision et clarté les réserves qu'il estime devoir formuler.
- contrôle interne sur les comptes annuels.
16. En ce qui concerne le fait supra 5,
- le non-respect des paragraphes 3.6.1 ⁽⁶⁾ et 3.7.2. ⁽⁷⁾ des Normes générales de révision.
 - Pour l'IRE, l'absence de vérification de la situation d'ouverture de la société en date du 1er janvier 2005 nécessitait la formulation d'une abstention relative au résultat de l'exercice, puisque ce résultat ne pouvait être validé faute de pouvoir certifier les chiffres à l'ouverture.
17. En ce qui concerne le fait supra 6,
- le non respect du paragraphe 3.6.1. des Normes générales de révision.
 - Pour l'IRE, le paragraphe explicatif ne pouvant concerner un élément qui affecte négativement l'opinion du réviseur, le réviseur n'aurait pas dû avoir recours au paragraphe explicatif dans la mesure où son texte fait état d'une incertitude, incertitude qui aurait dû justifier une abstention sur les comptes comparatifs de l'exercice précédent.
- 6 3.6.1 Le paragraphe explicatif doit toujours suivre l'attestation. Il ne peut concerner un élément qui affecte négativement l'opinion du réviseur. Pour qu'un paragraphe explicatif puisse être exprimé, le réviseur doit être en mesure de renvoyer à une mention de l'incertitude dans l'annexe des comptes annuels ou consolidés ou dans le rapport (consolidé) de gestion. A défaut, il envisagera d'émettre une réserve.
- 7 3.7.2 Lorsque la révision n'a pas pu s'appuyer sur un système de contrôle interne suffisant et que le réviseur n'a pas pu se satisfaire de procédés de contrôle alternatif, ou lorsqu'une partie des comptes annuels ou consolidés n'a pas pu être contrôlée, conformément aux présentes normes, le rapport contiendra des réserves, ou une déclaration d'abstention conformément au paragraphe 3.9.1.
Dans ce cas, le rapport doit mentionner dans un paragraphe précédant l'attestation:
 - la nature du fait qui incite le réviseur à émettre la réserve;
 - les motifs de cette réserve;
 - le ou les éléments des comptes annuels ou consolidés concernés.
18. En ce qui concerne le fait supra 7,
- le non-respect des paragraphes 1.1.4 ⁽⁸⁾ et 3.17 ⁽⁹⁾ des Normes générales de révision, et de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.
 - L'IRE fait grief au réviseur de n'avoir pas vérifié la conformité entre la version qu'il estime originale et la version tronquée adressée à la société [A], cette version ne correspondant pas intégralement avec celle que le réviseur a établie.
19. En ce qui concerne le fait supra 8,
- le non-respect du paragraphe 2.6.2 ⁽¹⁰⁾ des normes générales
- 8 1.1.4. L'exercice consciencieux de la révision implique une attention personnelle suffisante du réviseur qui est responsable du dossier:
 - a) le réviseur peut se faire aider par des collaborateurs compétents dont il surveille les travaux;
 - b) le réviseur peut se baser sur les travaux effectués par un autre réviseur d'entreprises dont il aura évalué les travaux. Pour les données relatives à des entités étrangères, il pourra aussi s'appuyer sur les travaux d'un confrère, dont il aura évalué la compétence, l'indépendance et la qualité des travaux effectués;
 - c) l'existence d'un service d'audit interne dans l'entité contrôlée n'est pas un substitut aux travaux de révision.
- 9 3.17. Lorsque les états financiers ainsi que le rapport de révision font l'objet d'une publication, il est recommandé au réviseur de surveiller l'accomplissement d'une publication conforme aux comptes qu'il a contrôlés.
L'organe de gestion de l'entité est responsable de la publication légale et des autres publications concernant les comptes annuels. Il importe cependant que le commissaire s'inquiète de la conformité des comptes publiés aux comptes approuvés ainsi que de la référence au rapport de révision conformément à l'article 104 du Code des sociétés.
Les mêmes principes s'appliquent aux comptes consolidés conformément à l'article 121 du Code des sociétés.
- 10 2.6.2. Code des sociétés et dispositions statutaires

de révision relatif au respect du Code des sociétés.

- L'absence d'indication des émoluments du commissaire étant un manquement à l'article 134 §2 ⁽¹¹⁾ du Code des sociétés, l'IRE reproche au réviseur de ne pas en avoir pas fait mention dans son rapport de commissaire établi le 25 novembre 2007 ou lors de l'assemblée générale.

20. En ce qui concerne le fait supra 9,

- le non-respect du paragraphe 3.7.1 ⁽¹²⁾ des Normes générales de révision.

Si le réviseur d'entreprises intervient comme commissaire de la société, il remplit une fonction spécifique au regard du Code des sociétés. Il doit veiller à ce que l'assemblée générale appelée à voter la décharge soit correctement informée en ce qui concerne le respect du Code des sociétés et des statuts.

Le commissaire ne doit pas effectuer des vérifications spécifiques en vue d'assurer que les dispositions légales ou statutaires ont été respectées. Toutefois, il doit garder la trace dans ses documents de travail, des infractions qui auraient été portées à sa connaissance au cours de ses contrôles.

- 11 134 § 2. Les émoluments des commissaires sont établis au début de leur mandat par l'assemblée générale. Ces émoluments consistent en une somme fixe garantissant le respect des normes de révision établies par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Ils ne peuvent être modifiés que du consentement des parties. Ils sont mentionnés en annexe aux comptes annuels.

- 12 3.7.1. Le réviseur émettra des réserves lorsqu'il est confronté à une des deux situations suivantes: soit une limitation dans l'étendue des travaux (3.7.2.), soit un désaccord avec les dirigeants concernant les règles et méthodes comptables retenues, leurs modalités d'application ou le caractère adéquat de l'information donnée dans les comptes annuels ou consolidés (3.7.3.). Les réserves seront exprimées dans le cas où elles sont significatives pour l'appréciation des comptes annuels ou consolidés.

1. L'IRE reproche au réviseur d'avoir fait une réserve au lieu d'un paragraphe explicatif, cette réserve ne visant pas un désaccord portant sur l'image fidèle des comptes ou une limitation de ses travaux.

21. En ce qui concerne le fait supra 10,

- le non respect du paragraphe 2.5 ⁽¹³⁾ des Normes générales de révision.
- L'IRE reproche au réviseur d'avoir émis une opinion ne reposant pas sur un ensemble significatif d'éléments probants recueillis durant les travaux de contrôle.

22. Pour l'IRE, il ressort de l'ensemble des infractions que le réviseur n'a pas respecté l'article 2 ⁽¹⁴⁾ de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

III. Défense du réviseur

23. Le réviseur explique que, la certification ISO ayant coûté environ 48.000 EUR en 2006, ce montant lui a été refacturé afin de ne pas afficher une perte. M. [X] considère que cette facture correspond à une réalité, dans la mesure où il a dû passer du temps pour l'obtention de cette certification. Comme il a mentionné cette facture dans une rubrique distincte, il estime n'avoir pas manqué à son devoir d'information à l'égard de l'institut.

24. Le réviseur explique entretenir des relations professionnelles suivies avec un réviseur d'entreprise luxembourgeois et avoir des contacts privilégiés avec des

13 2.5. Le réviseur d'entreprises doit recueillir un nombre approprié d'éléments probants lui permettant de justifier l'opinion qu'il formule sur les comptes annuels.

14 Art. 2 .Le réviseur d'entreprises doit se conformer aux dispositions légales et réglementaires ainsi qu'aux normes de révision usuelles de l'institut. Selon les circonstances, il prendra également en compte les recommandations émises par le Conseil de l'Institut.

confrères français et étrangers, parce qu'il travaille régulièrement dans des commissions de l'Ordre (...) et qu'il est président de l'association (...), qui s'occupe de (...). Il soutient que ses relations et rencontres avec des confrères étrangers, sont des contacts potentiels pour ses clients.

Il estime dès lors qu'il n'y avait aucune mention inexacte de nature à induire la clientèle en erreur sur les potentialités du cabinet de révision quant à la réalisation de projets à dimension internationale.

Néanmoins; il a supprimé toute référence à ses activités de réviseur d'entreprises et tout accès vers les pages relatives aux activités de révision.

25. Le réviseur explique avoir fixé son budget d'honoraires sur base des chiffres au bilan au 31/12/2004 et sur une analyse des travaux portant sur un exercice de 12 mois (et non de 18 mois).

Il estime que ce budget est acceptable au regard des honoraires pratiqués par d'autres confrères pour des dossiers similaires.

Il dit avoir passé plus de 60 heures pour le dossier [A] (60h étant une moyenne).

Il fait observer que le commissaire amené à lui succéder n'a formulé aucune critique et que la délégation de la commission de surveillance a constaté que d'une manière générale son dossier est structuré et documenté.

Il estime que la rémunération sollicitée ne l'a à aucun moment empêché d'exercer sa mission en toute impartialité et avec tout le sérieux requis.

26. Le réviseur admet qu'il aurait peut-être pu indiquer qu'il n'était pas possible de quantifier les conséquences de l'absence de contrôle interne quant à leur impact sur la rubrique des stocks et sur les charges à reporter, cette mention n'apportant selon lui aucune information complémentaire plus précise aux lecteurs.

27. Le réviseur soutient dans son mémoire que le contrôle du solde de réouverture des stocks a été réalisé, l'essentiel du contrôle des stocks ne consistant pas en un comptage physique mais dans l'examen des factures d'achat et bons de livraison auprès du sous-traitant fabriquant de la collection de la saison suivante et qu'il a donc pu avoir l'assurance raisonnable que le bilan d'ouverture était correct.

28. Le réviseur confirme qu'il n'y a pas à proprement parler de paragraphe explicatif et que la qualification qu'il a donnée au titre de son rapport n'est pas adéquate.

Dans son mémoire, il explique avoir préféré ne pas faire de déclaration d'abstention, parce qu'il a pu mettre en place des procédures alternatives de contrôle lui ayant permis de s'assurer que l'ensemble des comptes annuels présentait une image fidèle satisfaisante et que l'absence de contrôle interne ne portait que sur la rubrique des stocks.

29. Le réviseur explique que la différence entre les deux versions provient probablement d'une erreur de sauvegarde du dernier rapport dans sa version définitive.

Il soutient que cette erreur est sans conséquence pour les tiers puisqu'un seul rapport a été porté à leur connaissance.

30. Le réviseur précise que la législation relative à la publication des honoraires est entrée en vigueur le 1er juillet 2007 et que les comptes visés ont été arrêtés au 30 juin 2007. Il signale que les comptes ont été immédiatement republiés avec la mention des honoraires.

Il dépose par ailleurs une communication du Président de l'Institut du 12 octobre 2009 rappelant l'obligation de publication des émoluments du commissaire en annexe des comptes annuels, dès lors qu'il ressort des données reçues de la centrale des bilans qu'un nombre important de sociétés ne publient pas cette information.

31. Le réviseur explique que, n'ayant qu'une confiance limitée dans les possibilités de redressement, il a établi une attestation avec réserve. Il estime cette réserve justifiée dans la mesure où la SA [A] s'est placée sous concordat en (...) 2008 et a finalement été déclarée en faillite le (...) 2009.

32. Le réviseur explique avoir analysé les procédures accomplies par la société [B] pour s'assurer de la fiabilité des stocks et avoir réalisé divers tests, qui ont été gravés sur un CD-rom pouvant être produit.

33. Le réviseur souligne que les erreurs qui lui sont reprochées n'ont aucun caractère intentionnel et résultent de choix pas toujours faciles que le réviseur est amené à opérer lors de la rédaction de son rapport de commissaire et qu'il a toujours coopéré sans aucune dissimulation aux travaux de la commission de surveillance.

IV. Existence des infractions

34. En ce qui concerne le fait supra 1 et le non respect de l'article 18 ter de la loi du 22 juillet 1953, actuellement 32 de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises:

Même si le réviseur a consacré du temps pour l'obtention de la certification ISA, il n'a pas presté un total de 480 heures, ce total ayant été indiqué pour correspondre aux honoraires facturés par l'organisme de certification soit 48.000 EUR. L'information transmise ne correspond donc pas à la réalité.

Cette information a induit l'Institut en erreur puisque la commission de surveillance a déduit des informations données que M. [X] devait consacrer quasi un plein temps à ses activités révisorales et qu'il n'avait dès lors pas la possibilité de consacrer du temps à la gestion et aux prestations au sein de la fiduciaire, déduction qui s'est révélée inexacte dans la mesure où

M. [X] a expliqué qu'il n'avait pas réellement effectué les 480 heures de prestations.

Or l'objectif de l'enquête annuelle est de permettre à l'Institut d'accomplir correctement sa mission de surveillance et de vérifier le respect de l'activité principale sur base de l'article 32 de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises (anciennement article 18 ter).

En transmettant une information annuelle ne correspondant pas à la réalité, le réviseur a induit l'Institut en erreur au sujet de l'appréciation du respect de l'activité principale.

Cette inexactitude a essentiellement eu pour effet d'entraîner l'ouverture d'une enquête par l'IRE dans le cadre de ses missions sur base de l'article 32.

Elle est insuffisante pour conclure à une infraction à l'article 3 de l'arrêté royal précité.

35. En ce qui concerne le fait supra 2 et le non respect de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises:

Les mentions sur le site internet indiquaient que le cabinet de révision disposait de la structure nécessaire à la gestion de dossiers à vocation internationale, alors que tout au plus son gérant dispose de contacts à l'étranger.

Cette affirmation ne correspondait donc pas à la réalité et pouvait induire en erreur la clientèle à la recherche du cabinet disposant d'une telle structure.

Sans attendre une demande émanant de l'Institut, le réviseur a cependant pris immédiatement l'initiative de modifier le site Web et a supprimé tout accès vers les pages relatives aux activités du cabinet de révision.

Il n'y a dès lors plus lieu de considérer que le comportement de M. [X] serait contraire à l'article 3 de l'arrêté royal précité.

36. En ce qui concerne le fait supra 3 et le non respect de l'article 134

du Code des sociétés et de l'article 23 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises :

Il est possible de s'étonner de la faiblesse des honoraires demandés par M. [X] pour sa mission de commissaire auprès de la SA [A] eu égard aux risques, s'agissant d'une société cotée sur le marché libre de la bourse de Bruxelles et au vu des difficultés d'exercice du mandat auxquelles M. [X] a été confronté comme en témoigne son rapport du 15 novembre 2006.

M. [X] a remis une offre de prix sur base d'éléments du bilan au 31 décembre 2004 (total bilantaire de 2.499.000 EUR, CA de 3.317.000 EUR et 7 personnes).

Il n'a donc pas fixé son budget en fonction d'éléments plus récents que la société aurait pu lui communiquer (situation intermédiaire, personnel...). Le fait cependant qu'il n'ait pas tenu compte d'éléments plus récents pour fixer ses honoraires n'implique pas qu'il n'a pas consacré le temps nécessaire à sa mission.

M. [X] indique qu'il a consacré plus de 60 h à sa mission, sans préciser cependant combien d'heures il a consacré, ce qui implique dès lors un coût horaire inférieur à 75 EUR.

Ce montant peut s'expliquer par la structure du cabinet du réviseur (ce dernier travaillant seul en 2006).

La cotation de la SA [A] sur le marché libre de la bourse de Bruxelles, un chiffre d'affaires au 30 juin 2006 s'élevant à la somme de 4.740.628 EUR avec un pied de bilan de 5.013.880 EUR et l'emploi de 15 personnes à temps plein ne suffisent pas à démontrer que ce coût horaire serait insuffisant pour couvrir le coût du contrôle effectué et répercuter partiellement le coût de sa responsabilité.

A défaut d'informations de l'IRE quant au nombre minimal d'heures requises en l'espèce, l'IRE n'établit pas que M. [X] n'aurait pas consacré le temps nécessaire à sa mission.

Le non-respect de l'article 134 du Code des sociétés et de l'article 23 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 n'est dès lors pas établi.

37. En ce qui concerne le fait supra 4 et le non-respect du paragraphe 3.7 des Normes générales de révision :

M [X] a reconnu le manque de précision de la réserve au sujet de l'absence de contrôle interne.

Le non-respect du paragraphe 3.7 des Normes générales de révision est dès lors établi.

38. En ce qui concerne le fait supra 5 et le non-respect des paragraphes 3.6.1 et 3.7.2. des Normes générales de révision :

M [X] a reconnu que la situation d'ouverture n'étant pas contrôlée, il existait une incertitude sur le résultat de l'exercice, ce qui impliquait une abstention.

M. [X] a cependant eu recours au paragraphe explicatif.

Le non respect de l'article 3.6.1 et de l'article 3.7.2 est dès lors établi.

39. En ce qui concerne le fait supra 7 et le non-respect des paragraphes 1.1.4 et 3.17 des Normes générales de révision, et de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises :

M. [X] a reconnu que le recours à un paragraphe explicatif en ce qui concerne les comptes comparatifs était erroné.

Le non respect de l'article 3.6.1 est dès lors établi.

40. En ce qui concerne le fait supra 8 et le non-respect du paragraphe 2.6.2 des normes générales de révision relatif au respect du Code des sociétés :

M. [X] a reconnu que la version approuvée et publiée de son rapport ne correspondait pas à la dernière version qu'il avait rédigée.

Le non respect des paragraphes 1.1.4 et 3.17 des normes générales de révision est dès lors établi.

L'IRE n'indique pas en quoi ce manquement serait en l'espèce

contraire à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.

Le non respect de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 n'est dès lors pas établi.

41. En ce qui concerne le fait supra 9 et le non-respect du paragraphe 3.7.1 des Normes générales de révision :

La législation relative à la publication des honoraires étant entrée en vigueur le 1er juillet 2007, les comptes litigieux ayant été arrêtés au 30 juin 2007 et immédiatement republiés avec la mention des honoraires, le non-respect du paragraphe 2.6.2 des normes générales de révision relatif au respect du Code des sociétés n'est pas établi.

42. En ce qui concerne le fait supra 10 et le non respect du paragraphe 2.5 des Normes générales de révision :

La réserve vise un désaccord portant sur l'image fidèle des comptes ou une limitation des travaux. M. [X] admet qu'il n'y avait aucun désaccord ou aucune limitation de ses travaux.

La confiance limitée dans les possibilités de redressement de la société ne justifiait donc pas le recours à la réserve.

La réserve ne répondait dès lors pas au prescrit du paragraphe 3.7.1 des Normes générales de révision.

43. En ce qui concerne le fait supra 10 et le non respect du paragraphe 2.5 des Normes générales de révision :

Il ressort des explications données par M. [X] à l'audience qu'il aurait effectué divers tests pour s'assurer de la fiabilité des stocks, tests enregistrés sur un CD-Rom que la commission de surveillance n'a pas souhaité examiner.

Il n'est par conséquent pas établi que le réviseur aurait émis une opinion ne reposant pas sur un ensemble significatif d'éléments probants recueillis durant les travaux de contrôle.

44. M. [X] n'a donc pas respecté les paragraphes 3.7, 3.6.1, 3.7.2, 1.1.4,

3.17 et 3.7.1 des normes générales de révision;

M. [X] n'a par conséquent pas respecté l'article 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

V. Sanction

45. Les manquements témoignent d'un manque répété de maîtrise des aspects techniques de la profession de réviseur d'entreprises.

46. L'absence de vérification de la situation d'ouverture en date du 1er janvier 2005 des comptes de la SA [A] nécessitait la formulation d'une abstention relative au résultat de l'exercice, puisque par définition ce résultat ne pouvait être validé faute de pouvoir certifier les chiffres à l'ouverture.

47. Des incertitudes affectant de façon significative les comptes annuels de la société [A], la formulation d'un paragraphe explicatif (paragraphe qui au demeurant ne figure même pas dans la version

publiée..) était insuffisante pour informer les tiers de l'incertitude pesant sur le résultat de l'exercice.

48. Le fait que la version approuvée et publiée de ces comptes ne correspond pas à celle que le commissaire entendait émettre a également altéré l'information des tiers.

49. Les fautes techniques et négligences commises par M. [X] sont dès lors graves au regard de l'information des tiers, puisque la société [A] était une société cotée sur le marché libre de la Bourse de Bruxelles.

50. Le commissaire a pour mission le contrôle des comptes.

Il s'agit d'une mission d'intérêt public exercée non seulement dans l'intérêt de la société mais des tiers.

51. Les infractions et plus particulièrement le non respect des articles 3.6.1, 3.7.2, 1.1.4 et 3.17 des normes générales de révision sont graves car elles touchent la raison d'être de la profession, sa crédibi-

lité étant fonction de la rigueur du respect des règles professionnelles qui intéressent de près ou de loin la certification des comptes.

52. Compte tenu cependant des dix ans de carrière accomplis sans aucune sanction disciplinaire antérieure ou grief, la sanction disciplinaire pour ces infractions est limitée à une suspension d'un mois.

Ainsi signé à Bruxelles par les membres de la Commission de discipline en application de l'article 782 bis du Code judiciaire;

(...)

Ainsi prononcé en audience publique à Bruxelles, le 15 juillet 2010, par le Président de la Commission en application de l'article 782bis alinéa 1er du Code judiciaire;

(...).

0375/08/F

Commission de discipline du 6 octobre 2010

(décision définitive)

- *Non-respect aux normes générales de révision (§ 1.1., 2.1, 2.2. et 2.2.2, 2.4., 2.5, 3.1, 3.2, 3.3.2 et 3.3.3, 3.4, 3.5 et 3.12 des normes générales de révision relatives au rapport de révision, § 3.3.5 des normes générales de révision)*
- *Infractions aux articles 2, 15 et 17 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises*
- *Infraction à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises*

« (...)

En cause de: Monsieur [X], domicilié à (...), inscrit au tableau A des membres de l'Institut, sous le numéro A (...).

Représenté aux audiences par Me (...), avocat à (...).

Vu la décision du 21 avril 2008 de la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu le dossier transmis par la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu la convocation du 14 janvier 2010 adressée à Monsieur [X] l'invitant à se présenter devant la Commission de discipline le 24 février 2010 à 10H30;

Vu les remises aux audiences du 1er juin et 7 septembre 2010 à la demande de Me (...) puis du représentant du conseil;

Vu les conclusions de synthèse de Monsieur [X] déposées le 7 septembre 2010 et le rapport du conseil du 20 juillet 2010;

Entendu :

- Monsieur (...), représentant le Conseil de l'IRE,
- Me (...)

I. Faits donnant lieu aux poursuites

Monsieur [X] a déclaré avoir consacré entre 2H et 4H pour ses missions dans 6 ASBL et dans une régie (...).

Le rapport de l'ASBL [A] n'a pas la forme du rapport standard.

Le réviseur n'a pas demandé de confirmations pour les comptes fournisseurs de l'ASBL [A]. En outre, la dette hypothécaire ne figure pas au passif du bilan de l'exercice 2004.

Dans tous les dossiers, la Commission de surveillance a constaté que le réviseur n'a pas formalisé ses contrôles. Il n'a pas documenté par écrit tous les travaux qu'il a effectués, ni procédé à l'évaluation des systèmes de contrôle interne et de l'organisation administrative.

En outre, le réviseur n'a pas procédé à des demandes de confirmations de soldes auprès de tiers, ni organisé des circularisations bancaires.

Monsieur [X] n'a pas utilisé de programme de travail. Ses dossiers

ne démontrent pas l'utilisation de check lists ou d'une liste de dispositions applicables à contrôler.

II. Rapport de l'IRE

Dans son rapport du 13 février 2010 à la Chambre de Renvoi et de Mise en Etat, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises soutient que le réviseur a commis les infractions suivantes:

A. Non-respect aux normes générales de révision

A.1 Non-respect du paragraphe 1.1. des normes générales de révision

A.2 Non-respect du paragraphe 2.1 des normes générales de révision

A.3 Non-respect des paragraphes 2.2. et 2.2.2 des normes générales de révision

A.4 Non-respect du paragraphe 2.4. des normes générales de révision

A.5 Non-respect du paragraphe 2.5 des normes générales de révision

A.6 Non-respect des paragraphes 3.1, 3.2, 3.3.2 et 3.3.3, 3.4, 3.5 et 3.12 des normes générales de révision relatives au rapport de révision

A.7 Non-respect du paragraphe 3.3.5 des normes générales de révision

B. Infractions aux articles 2, 15 et 17 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises

C. Infraction à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises

III. Défense du réviseur

Monsieur [X] conteste les manquements disciplinaires qui lui sont reprochés et se réfère à justice.

A titre subsidiaire, M. [X] fait valoir la violation à son égard de l'article 6.1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales en raison du délai de plus de 5 ans écoulé entre les faits et la date à laquelle cette affaire a été appelée à être plaidée.

IV. Existence des infractions

Monsieur [X] a signé le 14 août 2007 pour accord le procès-verbal de l'entretien du 29 juin 2007.

Il n'a transmis aucune information complémentaire à la commission de surveillance.

Monsieur [X] n'explique pas en quoi consiste sa contestation des infractions aux paragraphes 1.1, 2.1, 2.2 et 2.2.2, 2.4, 2.53.1, 3.2, 3.3.2, 3.3.3, 3.4, 3.5, 3.12, 3.3.5 des normes générales de révision.

Il ressort des constatations et des explications de Monsieur [X] lors de l'entretien du 29 juin 2007 que ce dernier n'a pas effectué un travail de contrôle adéquat. Les heures consacrées en moyenne entre deux et quatre heures sont insuffisantes pour respecter les normes de révision compte tenu de la nature, de l'étendue et de l'importance des prestations requises.

Les infractions aux paragraphes 1.1, 2.1, 2.2 et 2.2.2, 2.4, 2.53.1, 3.2, 3.3.2, 3.3.3, 3.4, 3.5, 3.12, 3.3.5 des normes générales de révision et aux articles 2, 15 et 17 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994

relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises sont dès lors établies.

Dans la mesure où Monsieur [X] a accepté des mandats sans effectuer les prestations liées à ces missions, l'infraction à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises est également établie.

V. Délai déraisonnable

Les griefs concernent essentiellement des rapports établis en 2005.

Le dossier trouve en effet son origine dans une analyse générale de l'audit, au sein des ASBL où les honoraires du réviseur d'entreprises paraissent anormalement faibles, effectuée par la Commission de surveillance.

Par courrier du 21 mars 2006, le réviseur [X] a été prié de communiquer à la Commission de surveillance un ensemble de documents et d'informations concernant 6 ASBL et une régie communale autonome.

Monsieur [X] a communiqué le 10 mai 2006 un mémo et des documents.

Après analyse du mémo et des documents, la Commission de surveillance a souhaité recevoir des informations complémentaires concernant les travaux effectués, ce qu'elle a demandé par courrier du 2 mars 2007.

Les dossiers de travail ont été transmis le 10 mai 2007.

Après analyse des documents, la Commission de surveillance a souhaité rencontrer Monsieur le réviseur [X] pour obtenir d'avantage d'explications.

Par courrier du 15 juin 2007, il a été invité à se présenter au siège de l'IRE le 29 juin 2007.

Le procès-verbal de l'entretien a été envoyé le 11 juillet 2007.

Il a été signé pour accord par Monsieur le réviseur [X] le 14 août 2007.

Monsieur [X] a été informé par courrier du 5 novembre 2007 qu'un dossier de surveillance concernant l'analyse de l'audit dans (...) et les ASBL concernées était ouvert et a été invité à être entendu le 23 novembre 2007.

Le 23 novembre 2007, la Commission de surveillance a décidé de proposer au Conseil de saisir la Chambre de renvoi et de mise en état en vue de renvoyer le réviseur [X] devant les instances de discipline.

Le Conseil a approuvé cette proposition lors de sa réunion du 7 décembre 2007.

Le Conseil de l'IRE a soumis par courrier du 13 février 2008 le rapport à la Chambre de renvoi et de mise en état.

Par courrier du CRME du 19 février 2008, Monsieur [X] a été avisé que le dossier le concernant était fixé pour examen le 17 mars 2008 et qu'il disposait d'un délai de 15 jours pour prendre connaissance du dossier.

Par décision du 21 avril 2008, le CMRE a renvoyé Monsieur [X] devant la Commission de discipline.

Cette décision a été communiquée à Monsieur [X] et à son conseil par courrier du 23 avril 2008.

Par lettre du 20 janvier 2010, Monsieur [X] a été invité à se présenter à l'audience du 24 février 2010.

Monsieur [X] n'a pas subi de préjudice autre que celui de l'incertitude dans laquelle il s'est trouvé pendant 20 mois de la date d'examen de son dossier par la Commission de discipline.

Ce délai pouvait être mis à profit par Monsieur [X] pour préparer sa défense et étayer ses contestations.

Le seul écoulement de ce délai d'inaction de 20 mois entre le rapport de l'IRE et l'audience d'introduction n'établit pas que le délai serait déraisonnable.

VI. SANCTION

Les infractions retenues justifient une interdiction pour Monsieur le réviseur [X] de continuer ses missions dans les ASBL [B], [C], [D], [E], [A] et [F] et la régie (...).

PAR CES MOTIFS, LA COMMISSION DE DISCIPLINE,

Statuant contradictoirement à l'égard de Monsieur [X],

Déclare recevable et fondée l'action disciplinaire dirigée contre lui,

Inflige à Monsieur [X] la peine de l'interdiction pour Monsieur le réviseur [X] de continuer ses missions dans les ASBL [B], [C], [D], [E], [A] et [F] et (...)

Prononcé à l'audience publique à Bruxelles, le 6 octobre 2010

(...)

0370/07/F

Commission de discipline du 28 octobre 2010

(décision définitive)

• *Non respect de l'article 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises et du paragraphe 3.2 de la recommandation du 6 septembre 1996 relative à l'utilisation des travaux d'un expert*

• *Non-respect des normes générales de révision (paragraphe 1.1., 1.1.4 et 1.4, 2.2. et 2.2.2, 2.3 et 2.3.1, 2.4., 2.5 des normes générales de révision*

• *Paragraphe 2.1 des normes générales de révision et de la recommandation du 5 janvier 1987 relative au programme de contrôle*

• *Non-respect de la recommandation du 7 juillet 1995 relative à la collecte d'éléments probants.*

• *Infractions aux articles 2, 3, 15, 17 et 23 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises;*

• *Infraction à l'article 134 du Code des sociétés*

« (...)

En cause de: Monsieur [X], domicilié à (...), inscrit au tableau A des membres de l'Institut, sous le numéro A (...).

Représenté aux audiences par Me (...), avocat à (...).

Vu le rapport et la décision du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises du 30 août 2007 de renvoi du dossier à la Commission de discipline;

Vu le dossier de la procédure;

Vu la convocation du 20 janvier 2010 adressée à Monsieur [X] l'invitant à se présenter devant la Commission de discipline le 24 février 2010 à 10H;

Vu les remises aux audiences du 1^{er} juin, 7 septembre et 15 septembre 2010;

Vu le rapport du conseil du 20 juillet 2010 et les conclusions de synthèse de Monsieur [X] déposées le 7 septembre 2010;

Entendu:

- Monsieur (...), représentant le Conseil de l'IRE,
- Me (...)

I. Faits donnant lieu aux poursuites

1. En décembre 2006, la société cotée [A] a publié un communiqué de presse à la demande de la CBFA à la suite des anomalies que cette dernière avait constatées dans les comptes consolidés clôturés au 31 décembre 2005 établis selon les normes IFRS par la société.

Les anomalies constatées par la CBFA concernent le périmètre de consolidation, un changement des règles d'évaluation en 2005 ayant un impact sur le résultat et le non respect de 6 normes IAS relatives

aux contrats de location (IAS 17 § 6 56), aux montants des restrictions sur les immobilisations corporelles données en nantissement de dettes (IAS 16 § 74), aux méthodes et hypothèses importantes retenues pour déterminer la juste valeur des immeubles de placement (IAS 40 § 75), au rapprochement entre les informations fournies pour les secteurs et les informations globales fournies dans les états financiers consolidés (IAS 14 § 67), à l'explication de la relation entre la charge d'impôt et le bénéfice comptable (IAS 12 § 81 c) et à la description des objectifs de la société et de sa politique en matière de gestion des risques financiers (IAS 32 § 56).

Le commissaire de la SA [A], la SCRL [Y], représentée par le réviseur [X], a délivré une attestation sans réserve sur ces comptes.

2. Lors de l'examen des dossiers de travail relatifs au contrôle des plusieurs sociétés où Monsieur [X] exerce un mandat de commissaire, les membres de la délégation de la Commission de surveillance ont constaté que:

3. L'actuaire du [B] tient également la comptabilité de ce Fonds et participe aux assemblées générales de l'entité.

4. Monsieur [X] ne demande pas de manière systématique des confirmations directes aux tiers (banquiers, clients, fournisseurs, sociétés du groupe, avocats, cadastre, etc.) (cf. SA [C], [D], [E], [F], [B]).

5. Monsieur [X] ne contrôle pas de manière systématique les titres

de propriété ([C]) et déclare avoir simplement pris acte des informations communiquées par son associé, le réviseur (...), en ce qui concerne l'évaluation des participations.

6. Il n'examine pas en détail les dossiers de sinistres afin de contrôler la vraisemblance des provisions ([C])

7. Il n'effectue pas de contrôle sur le compte de résultats ([E], [F])

8. Dans le dossier [A], le réviseur [X] s'est basé sur les résultats de la consultance demandée par la société au cabinet (...) quant au contrôle de l'application de normes IFRS, sans avoir personnellement évalué ces travaux.

9. Monsieur le réviseur [X] a reconnu ne pas avoir examiné les dossiers de travail des auditeurs internes de la SA [C].

10. Monsieur [X] prend en général acte du rapport de l'actuaire qui lui est transmis lors de son contrôle, sans vérifier les données de base utilisées par l'actuaire ni les hypothèses actuarielles formulées dans le rapport de l'actuaire (cf. les dossiers [C] et [F]).

11. Monsieur [X] a utilisé dans le cadre du contrôle [D] une liste de sinistres communiquée par la société sans effectuer aucun test afin de vérifier que le système est fiable quant au contrôle interne et aux procédures internes de mise en provision.

12. Monsieur [X] n'établit aucun programme de travail et n'utilise aucune check-list pour l'exécution de ses contrôles.

13. Les membres de la délégation ont constaté l'absence de document concernant l'examen de l'organisation administrative et du système de contrôle interne ([A], [D], [E]) l'application des normes IAS et IFRS et les travaux de consolidation ([A]), ou encore le cut-off des primes ([D]).

14. Aucun des dossiers contrôlés du réviseur [X] ne contient une copie du procès-verbal de l'assemblée générale confirmant la nomination

ainsi que le montant des honoraires du commissaire.

15. Les dossiers de travail du réviseur [X] en ce qui concerne le contrôle de la SA [C] et la SCRL [D] ne contiennent pas de document de planification de la mission (étendue des travaux, seuils de matérialité etc.)

16. Monsieur le réviseur [X] déclare ne pas éprouver le besoin de consigner tous ses travaux de contrôle par écrit.

17. Par ailleurs, l'enquête annuelle sur l'activité du cabinet [Y] relative à l'exercice clôturé au 30 juin 2005 semble indiquer selon les membres de la Commission de Surveillance que les heures prestées et les honoraires perçus dans les dossiers examinés sont insuffisants pour respecter les normes de révision.

II. Rapport de l'IRE

18. Dans son rapport du 30 août 2007, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises soutient sur base de ces constatations que le réviseur a commis les infractions suivantes:

A. Non respect de l'article 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises et du paragraphe 3.2 de la recommandation du 6 septembre 1996 relative à l'utilisation des travaux d'un expert

B. Non-respect des normes générales de révision:

B.1 Non-respect du paragraphe 1.1., 1.1.4 et 1.4 des normes générales de révision

B.2 Non-respect du paragraphe 2.1 des normes générales de révision et de la recommandation du 5 janvier 1987 relative au programme de contrôle

B.3 Non-respect des paragraphes 2.2. et 2.2.2 des normes générales de révision

B.4 Non respect des paragraphes 2.3 et 2.3.1 des normes générales de révision

B.5 Non-respect du paragraphe 2.4. des normes générales de révision

B.6 Non-respect du paragraphe 2.5 des normes générales de révision et de la recommandation du 7 juillet 1995 relative à la collecte d'éléments probants.

C. Infractions aux articles 2, 15 et 17 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises;

D. Infraction à l'article 134 du Code des sociétés et à l'article 23 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises;

E. Infraction à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

III. Défense du réviseur

19. Monsieur [X] conteste les manquements qui lui sont reprochés et se réfère à justice.

20. Il ressort du rapport que Monsieur [X] justifie certains manquements qui lui sont reprochés entre autres par le fait qu'il a une parfaite connaissance de toutes les filiales du groupe [A], qu'aucune opération d'une certaine envergure ne peut être réalisée sans qu'il soit consulté et qu'il n'a pas besoin de mettre par écrit tous ses travaux car il travaille en concertation permanente avec la direction de cette société. De même, en ce qui concerne la SA [C], il estime que compte tenu de son expérience et de sa connaissance approfondie du dossier, il n'y a aucune raison de documenter une planification de la mission.

21. A titre subsidiaire, M. [X] fait valoir la violation à son égard de l'article 6.1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales en raison du délai de plus de 5 ans écoulés entre les faits et la date à laquelle cette affaire a été appelée à être plaidée.

IV. Existence des infractions

22. En ce qui concerne le non respect de l'article 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises et du paragraphe 3.2 de la recommandation du 6 septembre 1996 relative à l'utilisation des travaux d'un expert:

23. L'actuaire du [B] tenant également la comptabilité du fonds et participant aux assemblées générales de l'entité, l'indépendance de l'actuaire peut être mise en question.

24. En se basant sur les travaux de l'actuaire du [B] sans bénéficier d'une certitude suffisante de l'indépendance de cet expert, Monsieur le réviseur [X] n'a dès lors pas respecté l'article 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises ni le paragraphe 3.2 de la recommandation du 6 septembre 1996 relative à l'utilisation des travaux d'un expert.

25. En ce qui concerne le non-respect du paragraphe 1.1.4 des normes générales de révision:

26. Dans le dossier [A], Monsieur le réviseur [X] s'est basé sur les résultats de la consultance demandée par la société au cabinet (...), quant au contrôle de l'application de normes IFRS sans avoir personnellement évalué ces travaux. De même, Monsieur le réviseur [X] n'a pas examiné les dossiers de travail des auditeurs internes de la SA [C] mais a simplement pris acte des informations communiquées par son associé, le réviseur (...), en ce qui concerne l'évaluation des participations. En ce qui concerne les sociétés d'assurance, Monsieur [X] prend en général acte du rapport de l'actuaire qui lui est transmis lors de son contrôle, sans vérifier les données de base utilisées par l'actuaire ni les hypothèses actuarielles formulées dans le rapport de l'actuaire (cf. les dossiers [C] et [F]). Dans le cadre du contrôle [D], il a utilisé une liste de sinistres communiquée par la société sans effectuer aucun test afin de véri-

fier la fiabilité du système quant au contrôle interne et aux procédures internes de mise en provision.

27. Monsieur [X] n'adopte par conséquent pas une attention personnelle suffisante lors du contrôle des dossiers.

28. Monsieur le réviseur [X] n'a dès lors pas respecté le paragraphe 1.1.4 des normes générales de révision.

29. En ce qui concerne le non-respect du paragraphe 1.1. et 1.4 des normes générales de révision:

30. Monsieur [X] ne demande pas de manière systématique des confirmations directes aux tiers (banquiers, clients, fournisseurs, sociétés du groupe, avocats, cadastre, etc.) (SA [C], [D], [E], [F], [B]). Monsieur [X] ne contrôle pas de manière systématique les titres de propriété ([C]). Il n'examine pas en détail les dossiers de sinistres afin de contrôler la vraisemblance des provisions ([C]). Il n'effectue pas de contrôle sur le compte de résultats ([C], [E], [F]).

31. Monsieur [X] n'effectue par conséquent pas un contrôle plénier de manière adéquate et consciencieuse en vue de rendre une attestation sur les comptes annuels.

32. Il n'a dès lors pas respecté les paragraphes 1.1. et 1.4 des normes générales de révision.

33. En ce qui concerne le non-respect du paragraphe 2.1 des normes générales de révision:

34. Monsieur [X] n'établit aucun programme de travail et n'utilise aucune check-list pour l'exécution de ses contrôles.

35. L'objet de la révision est l'expression d'un avis motivé sur base de travaux de contrôle adéquats et consciencieusement effectués. Pour que le travail soit adéquat, il doit faire l'objet d'une préparation réfléchie. Le réviseur doit donc déterminer une stratégie de contrôle.

36. En n'utilisant pas un programme de travail adapté pour l'exécution de ses missions de révision, Monsieur [X] n'a dès lors

pas respecté le paragraphe 2.1 des normes générales de révision et la recommandation du 5 janvier 1987 relative au programme de contrôle.

37. En ce qui concerne le non-respect des paragraphes 2.2. et 2.2.2 des normes générales de révision:

38. Monsieur [X] ne documente pas de manière suffisante ses travaux de révision. Les membres de la délégation ont constaté l'absence de documents de travail concernant l'examen de l'organisation administrative et du système de contrôle interne ([A], [D], [E]) l'application des normes IAS et IFRS et les travaux de consolidation ([A]), le cut-off des primes ([D]) ou sur les travaux de contrôle des comptes de résultats ([E] et [F]).

39. Or le réviseur d'entreprises est obligé de consigner ou de faire consigner par écrit les travaux de contrôle effectués en personne ou par ses collaborateurs de façon à garder de manière fidèle la trace de l'exécution de sa mission.

40. Les documents de travail doivent être conçus et tenus de façon à fournir une preuve du contrôle effectué tant sur le plan quantitatif que qualitatif ainsi que des conclusions auxquelles les travaux de contrôle ont permis d'aboutir et qui forment la base de l'opinion finale du réviseur.

41. En ne consignait pas systématiquement par écrit ses travaux de contrôle de façon à garder de manière fidèle la trace de l'exécution de sa mission, le réviseur ne permet pas à des tiers de vérifier la nature et l'étendue de ses travaux de contrôle.

42. En outre, aucun des dossiers contrôlés chez le réviseur [X] ne contient une copie du procès verbal de sa nomination et du montant de ses honoraires alors qu'ils devraient comprendre au moins le document qui atteste l'octroi de la mission.

43. Monsieur [X] n'a dès lors pas respecté les paragraphes 2.2 et 2.2.2 des Normes générales de révision et la recommandation du

5 janvier 1987 relative aux documents de travail du réviseur d'entreprises.

44. En ce qui concerne le non-respect des paragraphes 2.3 et 2.3.1 des normes générales de révision :

45. Les dossiers de travail du réviseur [X] en ce qui concerne le contrôle de la SA [C] et la SCRL [D] ne contiennent pas de document de planification de la mission (étendue des travaux, seuils de matérialité etc.).

46. Le réviseur d'entreprises décide lui-même de la nature et de l'étendue des travaux de contrôle à effectuer. Il a le choix des techniques de contrôle à appliquer mais il doit toujours être en mesure de motiver ses conclusions.

47. Pour déterminer l'étendue des travaux de contrôle, le réviseur doit rassembler la documentation nécessaire pour lui fournir une connaissance suffisante de l'entité et de ses activités, analyser l'organisation administrative et comptable de l'entité et évaluer la qualité du contrôle interne.

48. En ne planifiant pas ses missions de contrôle de manière adéquate, Monsieur [X] ne permet pas à des tiers de vérifier que la nature et l'étendue des travaux de contrôle à effectuer sont suffisantes.

49. Monsieur [X] n'a dès lors pas respecté les paragraphes 2.3 et 2.3.1 des normes générales de révision.

50. En ce qui concerne le non-respect du paragraphe 2.4. des normes générales de révision :

51. Monsieur le réviseur [X] n'a réalisé aucun contrôle externe sur l'organisation administrative et le système de contrôle interne de la SA [A], de la SA [C] et de [E].

52. Or le réviseur fonde son opinion notamment sur l'examen du système de contrôle interne, dont il doit sonder l'efficacité.

53. En ne procédant pas de manière adéquate et systématique au contrôle de l'organisation administrative et du système de contrôle

interne, Monsieur [X] n'a pas respecté le paragraphe 2.4. des normes générales de révision.

54. En ce qui concerne le non-respect du paragraphe 2.5 des normes générales de révision :

55. Il ressort des constatations (cf. supra 4, 5, 6, 7, 10, 11, 13, 15 et 16) que le réviseur [X] ne documente pas ou insuffisamment ses travaux, qu'il demande pas ou peu de confirmations directes aux tiers et que ses dossiers de travail contiennent peu de traces de contrôle matériel.

56. En ne recueillant pas un nombre suffisant d'éléments probants afin de justifier son opinion sur les comptes annuels des sociétés qu'il contrôle, le réviseur [X] n'a pas respecté le paragraphe 2.5 des normes générales de révision.

57. Il résulte de ces infractions que le réviseur a également méconnu les articles 2, 15 et 17 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

58. En ce qui concerne l'infraction à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises :

59. Dans la mesure où Monsieur [X] a accepté des mandats sans effectuer les prestations liées à ces missions, l'infraction à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises est également établie.

60. En ce qui concerne le non-respect de l'article 134 du Code des sociétés et de l'article 23 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises :

61. La seule constatation des manquements n'établit pas que les heures prestées et le montant des honoraires étaient trop bas, et n'auraient pas permis au commissaire de consacrer le temps utile à l'examen du respect des dispositions légales et statutaires.

62. L'infraction à l'article 134 du Code des sociétés et à l'article 23

de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 n'est dès lors pas établie.

V. Délai déraisonnable

63. Les griefs formulés contre Monsieur [X] concernent des rapports qu'il a établis pour la plupart en 2006.

64. Le dossier trouve en effet son origine dans un communiqué de presse publié par la société cotée [A] et envoyé le 18 décembre 2006 par la Commission bancaire financière et des Assurances (CBFA) à la Commission de surveillance, qui a demandé à vérifier ce dossier et d'autres notamment lors d'une visite sur place organisée le 29 mars 2007 au cabinet de révision [Y].

65. Le rapport du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises est daté du 30 août 2007.

66. Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a décidé le 30 août 2007 du renvoi du dossier à la Commission de discipline.

67. Monsieur [X] en a été averti le 30 août 2007. Il avait donc connaissance des infractions mises à sa charge dès ce moment.

68. Le 20 janvier 2010, Monsieur [X] a été invité à se présenter devant la Commission de discipline le 24 février 2010 à 10H.

69. Monsieur [X] n'a pas subi de préjudice autre que celui de l'incertitude dans laquelle il s'est trouvé pendant 2 ans et demi de la date d'examen de son dossier par la Commission de discipline.

70. Au contraire, il a bénéficié de facto de ce délai qui lui a permis de poursuivre ses activités.

71. Le seul écoulement de ce délai d'inaction de 2 ans et demi, inaction due à l'absence de nomination des membres des instances disciplinaires¹ entre la décision de renvoi du 30 août 2007 et l'au-

¹ Le Roi a procédé aux nominations des membres des instances disciplinaires par arrêté royal du 22 décembre 2009 publié au Moniteur belge le 7 janvier 2010.

dience d'introduction n'établit pas qu'en ce qui concerne Monsieur [X], sa cause n'aurait pas été entendue dans un délai raisonnable.

VI. Sanction

72. Le commissaire a pour mission le contrôle des comptes.

73. Il s'agit d'une mission d'intérêt public exercée non seulement dans l'intérêt de la société mais des tiers.

74. Les infractions et plus particulièrement le non respect des normes générales de révision sont graves car elles touchent la raison d'être de la profession, sa crédibilité étant fonction de la rigueur du respect des règles professionnelles

qui intéressent de près ou de loin la certification des comptes.

75. Les fautes et négligences commises par M. [X] sont graves au regard de l'information des tiers, puisque la société [A] est une société cotée sur le marché de la Bourse de Bruxelles.

76. Elles sont également graves parce qu'elles concernent des sociétés « d'intérêt public », les sociétés contrôlées par Monsieur [X] étant, outre la société cotée [A], des sociétés d'assurance et des fonds de pension.

77. Les infractions retenues justifient par conséquent une interdiction de poursuivre et d'accepter des missions de commissaire dans des sociétés cotées, des sociétés d'assurance et des fonds de pension.

PAR CES MOTIFS, LA COMMISSION DE DISCIPLINE,

Statuant contradictoirement à l'égard de Monsieur [X],

Déclare recevable et fondée l'action disciplinaire dirigée contre lui,

Inflige à Monsieur [X] la peine de l'interdiction de poursuivre et d'accepter des missions de commissaire dans des sociétés cotées, des sociétés d'assurance et des fonds de pension.

Prononcé à l'audience publique à Bruxelles, le 28 octobre 2010.

(...)».

0394/10/F

Commission de discipline du 18 novembre 2010

(décision définitive)

- *Le non respect des règles relatives à l'indépendance du Réviseur d'entreprises étant l'article 14 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et les articles 3, 6, 7, 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.*
- *Le non respect de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.*

« (...)

Audience publique du 18 novembre 2010

Dossier n° 0394/10/A(...)/F

En cause de: Monsieur [X].

Vu la décision du 7 juin 2010 de la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu le dossier transmis par la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu la convocation du 13 août 2010 adressée à Monsieur [X] l'invitant à se présenter devant la Commission de discipline le 6 octobre 2010;

Vu le mémoire de défense de M. [X] du 28 septembre 2010;

Entendu à l'audience du 6 octobre 2010, Monsieur [X];

I. Faits donnant lieu aux poursuites

1. Monsieur [X], désigné comme expert judiciaire en raison de sa qualité de réviseur d'entreprises afin d'évaluer des parts sociales détenues par la SA [A] dans la Société [B], a pris connaissance, lors de ses travaux d'expertise, de l'exercice par le cabinet de révision, dont il fait partie, d'un mandat de commissaire dans deux entités ([C] et [D]), dans lesquelles la SA [B] détient des participations.

2. Monsieur [X] n'a pas révélé cette information aux parties.

3. Le rapport préliminaire d'expertise se clôture par une seule valeur des actions et non par la présentation de différentes valeurs.

4. Le rapport contient une interprétation de l'objet social de la société, selon laquelle la société poursuit exclusivement une finalité sociale.

5. La valeur retenue par Monsieur [X] est inférieure à près de 20 fois celle évaluée par les conseillers techniques, réviseurs d'entreprises, de la SA [A].

II. Rapport

6. Dans son rapport du 8 mars 2010 à la Chambre de Renvoi et de Mise en Etat, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises soutient que le réviseur a commis les infractions suivantes:

7. En ce qui concerne les faits sub. 1 et 2:

- le non respect des règles relatives à l'indépendance du Réviseur d'entreprises étant l'article 14 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et les articles 3, 6, 7, 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

8. En ce qui concerne les faits sub. 3, 4 et 5:

- le non respect de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

III. Défense du réviseur

9. Le réviseur soutient qu'il s'est posé la question de savoir s'il pouvait y avoir un problème d'indépendance, fût-ce d'apparence, en raison des deux participations litigieuses.

10. [B] détenait 1,82% de [C], société « en veilleuse » n'ayant plus aucune activité, et 1,09% de [D], société cotée en bourse, ce qui objectivait son évaluation. Il n'existait pas d'administrateur commun entre [B] et ces deux sociétés, de relations commerciales ou de communauté d'intérêts.

Le réviseur explique avoir considéré sur base de ces éléments que l'audit par un de ses associés de ces deux sociétés ne pouvait altérer son indépendance et « influencer » sur sa valorisation de [B]. Pour lui, le problème d'indépendance n'existait donc pas.

11. Il estime par conséquent qu'il ne devait pas informer les parties d'un problème inexistant.

12. Il dit avoir également tenu compte dans l'appréciation d'un éventuel problème d'indépendance du seuil de matérialité prévu pour l'évaluation des filiales (articles 133§9 du Code des sociétés et 183 ter, 4° de l'AR d'exécution du Code des sociétés) et du fait que le législateur (article 43§4 de la loi du 26 mars 1999) estime que l'évaluation d'un titre coté n'est pas susceptible de poser problème.

13. Il rappelle les termes du rapport au Roi précédant l'Arrêté royal du 10 janvier 1994 selon lesquelles «...Par contre, en considération de l'objectif final des règles d'indépendance, il n'est pas utile de prévoir des restrictions lorsque le risque peut être considéré comme insignifiant» et l'article 14 § 3, 5° de la loi du 22 juillet 1953 qui dispose que «Le réviseur d'entreprise doit consigner dans les documents de travail tout risque important d'atteinte à son indépendance, ainsi que les mesures appliquées pour limiter ces risques»

14. Il relève que les évaluations des deux sociétés «litigieuses» n'ont de facto pas soulevé de problème, les conseils techniques aboutissant pour ces deux sociétés aux mêmes évaluations que celles contenues dans son avis provisoire.

15. Il soutient avoir communiqué plusieurs valeurs comme annoncé aux parties, son avis provisoire contenant plusieurs valeurs dans le corps du rapport.

16. Considérant que la loi modificative du 15 mai 2007 demande à l'expert, à l'inverse de la situation antérieure, de remettre un avis, il a mentionné en conclusion de son avis provisoire la valeur qui lui semblait la plus pertinente.

17. Il a estimé devoir analyser tous les éléments, dont l'objet social, en raison du caractère particulier de la [B], plusieurs dispositions statutaires en matière de distri-

bution de dividendes et de liquidation affectant la liquidité des titres et la décote d'illiquidité ayant atteint 95% lors d'une transaction récente (2004).

18. Le réviseur indique que les conseils techniques ne sont intervenus qu'après le dépôt de son avis provisoire et qu'aucun débat contradictoire n'a pu avoir lieu avec ces deniers, [A] ayant immédiatement introduit la procédure en remplacement d'expert.

IV. Existence des infractions

19. Le réviseur précise qu'il était déjà Président de la Chambre de Commerce et de l'Industrie de (...) et de (...) lors de la réunion d'installation de l'expertise et que ce fait était bien connu des parties.

20. Il ne conteste pas que le cabinet de révision, dont il fait partie, ait été chargé de la révision des comptes de [E], qui avait été approché en 2004 pour l'achat des titres détenus actuellement par [A]. Il précise que ce fait était également bien connu des parties.

21. Si [A] avait connaissance de ces faits et n'a pas récusé Monsieur [X] en qualité d'expert lors de la réunion d'installation, ces éléments ne permettent pas de considérer que Monsieur [X] n'a pas fait preuve d'indépendance dans l'exercice de sa mission.

22. Monsieur [X] s'est posé la question de son indépendance lorsqu'il a constaté en cours d'expertise qu'un de ses associés auditait deux sociétés dans lesquelles [B] détenait des participations.

23. Il a pu considérer, sur base des divers éléments (l'absence d'activité de [C] dont [B] détenait 1,82%, la cotation en bourse des titres de [D], dont [B] détenait 1,09%, l'absence d'administrateur commun, de relations commerciales ou de communauté d'intérêts) qu'il a vérifiés, qu'il n'existait pas de problème d'indépendance.

24. Son argumentation quant à la faiblesse des participations, si elle peut être suivie pour [C], ne peut cependant pas l'être pour [D], cette participation représentant près d'un tiers de la valeur économique des participations détenues par [B] sur base de son avis provisoire.

25. L'estimation des conseillers techniques pour ces deux participations litigieuses est identique à celle faite par Monsieur [X], ce qui témoigne du fait qu'il a évalué ces participations en toute indépendance.

26. Cependant ce problème étant apparu après la réunion d'installation, Monsieur [X] aurait dû en faire état aux parties avant le dépôt de son avis provisoire et ce, dans un souci de transparence, afin que les parties en soient informées et puissent en tirer les conséquences éventuelles à ce moment là (et non suite à la lecture de son avis provisoire) si elles estimaient ce problème susceptible d'affecter l'indépendance de l'expert. En n'en faisant pas état, Monsieur [X] a exposé l'exercice de sa mission à des soupçons quant à l'indépendance avec laquelle elle a été réalisée et par conséquent à compromettre son apparence d'indépendance.

27. Il est dès lors établi que Monsieur [X] a enfreint l'article 14 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et les articles 3, 6, 7, 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

28. Outre la valeur de 350KEUR mentionnée dans les conclusions, le rapport contient p 32, point 5.6. sous le titre conclusions intermédiaires, la valeur économique de la société soit 7,086 MEUR ainsi qu'une valeur de 5,7 MEUR compte tenu d'une décote de holding de 20%, valeurs mentionnées également dans les conclusions.

29. Le rapport contient donc diverses valeurs permettant l'évaluation de la société et donc des parts détenues par [A].

30. Suite à la loi modificative du 15 mai 2007, l'expert doit remettre un avis.

31. Cet avis est provisoire et peut dès lors être soumis à contradiction avant le dépôt du rapport définitif.

32. Il n'est pas possible de déduire en l'espèce de la différence importante entre la valeur retenue par l'expert dans son avis provisoire et celle des conseils techniques que l'avis provisoire de l'expert quant à cette valeur serait manifestement erronée ou biaisée, l'expert justifiant cette valeur par divers éléments objectifs (indépendamment de l'interprétation faite par lui de l'objet social cf. infra) dont la transaction précédente effectuée en 2004 au prix de 300 KEUR sur ces titres entre [A] et la (...).

33. Si le réviseur dans son avis pouvait donner tous les éléments objectifs (les dispositions statutaires influençant la liquidité du titre, la transaction de 2004) et le contexte historique pouvant expliquer pourquoi une transaction précédente avait eu lieu pour un montant de 300 KEUR alors que la valeur économique de la société est bien supérieure, il ne lui appartenait pas d'interpréter son objet social.

34. Dans son avis provisoire, le réviseur ne se limite en effet pas à décrire l'objet social de la société tel que prévu dans les statuts et à le comparer s'il échet aux activités réelles de la société. Il indique en effet p 6 point 4.1 «*qu'au-delà du libellé stricto sensu de cet objet social, l'interprétation que nous en faisons est que cette société poursuit exclusivement une finalité sociale, en vertu de laquelle nul ne peut selon nous s'enrichir aux dépens de cette société*».

35. Il ne lui appartenait pas d'interpréter les dispositions statutaires de la société et de donner un avis juridique au tribunal. Il appartient au Juge seul en présence d'une contestation éventuelle quant à l'objet social de la société de l'interpréter.

36. Cette erreur d'appréciation quant à la portée de sa mission d'expert dans son avis provisoire (le rapport définitif n'aurait peut-être plus repris les commentaires litigieux de l'expert quant à l'objet social après avoir été soumis à la contradiction des parties) n'établit pas que le réviseur n'aurait pas respecté l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

V. Sanction

37. Seule l'infraction relative au non respect des règles d'indépendance est établie, mais celle-ci n'ayant pas eu d'incidence sur le contenu du rapport provisoire, la sanction infligée se limite à un avertissement.

PAR CES MOTIFS, LA COMMISSION DE DISCIPLINE,

Statuant contradictoirement

Déclare recevable et fondée l'action disciplinaire contre lui.

Inflige à Monsieur [X] un avertissement.

Ainsi signé à Bruxelles par les membres de la Commission de discipline en application de l'article 782 bis du Code judiciaire;

(...)

Et prononcé en audience publique à Bruxelles, le 18 novembre 2010, Boulevard Emile Jacqmain 135, par le Président de la Commission en application de l'article 782bis alinéa 1er du Code judiciaire;

(...)

0395/10/F

Commission de discipline du 18 novembre 2010

(décision définitive)

Non respect de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 (absence de paiement de frais forfaitaires). [X] s'est vu retirer de plein droit sa qualité de réviseur d'entreprises conformément à l'article 8§2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises et à l'article 102§2 de l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de la Directive 2006/43/CE.

« (...)

Audience publique du 18 novembre 2010
Dossier n° 0395/10/A(...)/F

En cause de: M. [X] n'ayant pas comparu.

Vu la convocation du 13 août 2010 adressée à Monsieur [X] l'invitant à se présenter devant la Commission de discipline le 6 octobre 2010 à 10h30.

Par lettre du 27 septembre 2010, le Conseil de L'Institut des Réviseurs d'Entreprises a fait savoir à la Commission de discipline que le réviseur d'entreprises, [X], s'est vu retirer de plein droit sa qualité de réviseur d'entreprises conformément à l'article 8§2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises et à l'article 102§2 de l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de la Directive 2006/43/CE.

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a précisé dans sa lettre qu'il ne souhaite pas faire application de l'article 29 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organi-

sant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises.

Monsieur [X] ayant perdu sa qualité de réviseur d'entreprises en raison de son grand âge, il n'y a plus lieu de poursuivre la procédure disciplinaire.

Dit qu'il n'y a plus lieu à poursuivre la procédure disciplinaire.

Ainsi signé à Bruxelles par les membres de la Commission de discipline en application de l'article 782 bis du Code judiciaire;

(...)

Et prononcé en audience publique à Bruxelles, le 18 novembre 2010, Boulevard Emile Jacqmain 135, par le Président de la Commission en application de l'article 782bis alinéa 1er du Code judiciaire;

(...)

0396/10/F

Commission de discipline du 18 novembre 2010 (décision définitive)

• *Non respect de l'article 13, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises et de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (absence de réponse aux demandes de l'IRE).*

• *Non-respect des paragraphes 2.2. et 2.2.1 des Normes générales de révision.*

« (...)

Audience publique du 18 novembre 2010
Dossier n° 0396/10/A(...)/F

En cause de: Monsieur [X].

Vu la convocation du 13 août 2010 adressée à Monsieur [X] l'invitant à se présenter devant la Commission de discipline le 6 octobre 2010 à 11h00.

Vu la décision du 25 juin 2010 de la Chambre de renvoi et de mise en état

Vu le dossier transmis par la Chambre de renvoi et de mise en état

Vu le mémoire de Monsieur [X] du 28 septembre 2010 et les pièces y annexées.

Entendu

- Monsieur (...), représentant le Conseil de l'IRE

- Monsieur [X]

I. Faits donnant lieu aux poursuites

1.1. Monsieur [X] a répondu le 3 septembre 2009, après l'envoi de deux rappels et d'un rappel à l'ordre, à des courriers de l'Institut du 6 février 2009 dans le cadre de l'enquête systématique concernant les sociétés ayant un commissaire et qui sont déclarées en faillite.

1.2. Le 2 avril 2010, date du rapport du Conseil à la CMRE, Monsieur [X] n'avait pas répondu à une seconde demande de l'Institut du 22 octobre 2009, malgré l'envoi de rappels le 25 novembre 2009 et le 5 janvier 2010, d'une note de débit de 250 EUR et de la promesse de réponse faite par Monsieur [X] par courrier électronique du 7 décembre 2009.

1.3. Monsieur [X] n'a fourni aucun document, notes formalisant les réunions qu'il dit avoir eues avec la direction des sociétés faillies du Groupe [A], dont il était le commissaire.

1.4. Dans le cadre des contrôles de qualité 2008 dont Monsieur [X] était chargé en qualité d'inspecteur, Monsieur [X] n'a envoyé ses rapports et dossiers qu'en avril 2010 et ce, après des rappels et une audition.

II. Rapport de l'IRE

Dans son rapport du 2 avril 2010, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises soutient sur base de ces faits que le réviseur a commis les infractions suivantes:

A. Non respect de l'article 13, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises et de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises

B. Non-respect des paragraphes 2.2. et 2.2.1 des Normes générales de révision

III. Défense du réviseur

Monsieur [X] ne conteste pas les faits qui se sont déroulés au cours de l'année 2009 et début 2010, à savoir l'absence de suivi et le manque de collaboration.

Il les replace dans un contexte personnel difficile et déstabilisant qu'il a connu au cours de l'année 2009, difficultés privées auxquelles se sont ajoutées des problèmes organisationnels au niveau de son cabinet (unipersonnel), son ex épouse y collaborant à temps partiel.

Il présente ses excuses à l'ensemble de ses confrères qui ont eu à gérer de ces dossiers.

Il communique des copies de documents qui lui avaient été demandés par la Commission de sur-

veillance dans son courrier du 22 octobre 2009.

IV. Existence des infractions

Monsieur [X] ayant communiqué les notes de réunions demandées par la Commission de surveillance dans son courrier du 22 octobre 2009, les infractions aux paragraphes 2.2 et 2.2.1 des Normes générales de révision ne sont pas établies.

Monsieur [X] reconnaît l'absence de suivi dans l'enquête que l'Institut a menée sur les sociétés déclarées en faillites dont Monsieur [X] était le commissaire et son manque de collaboration dans les missions légales de surveillance de l'Institut.

Les infractions à l'article 13, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 créant

un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises et à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises sont dès lors établies.

V. Sanction

Monsieur [X] a agi avec une négligence extrême mettant en péril le bon exercice des missions légales de l'Institut visant à la réalisation des contrôles de qualité.

L'exercice de cette mission relevant de l'intérêt public et au regard de la supervision publique revêtant un caractère fondamental pour la profession dans son ensemble, il convient de sanctionner Monsieur [X].

Compte tenu des explications de Monsieur [X] quant au contexte dans lequel ont eu lieu les infractions, de ses regrets et excuses et de son affirmation selon laquelle ses problèmes privés n'affectent plus le bon exercice de sa profession, la sanction la plus basse, un avertissement, est infligée.

Ainsi signé à Bruxelles par les membres de la Commission de discipline en application de l'article 782 bis du Code judiciaire;

(...)

Et prononcé en audience publique à Bruxelles, le 18 novembre 2010, Boulevard Emile Jacqmain 135, par le Président de la Commission en application de l'article 782bis alinéa 1er du Code judiciaire;

(...)».

Tuchtbeslissingen uitgesproken door de tuchtinstanties gedurende 2010 Tuchtcommissie – Nederlandstalige Kamer

1 beslissing uitgesproken in de loop van 2010:

Datum	Nummer dossier	Onderwerp	Tuchtuitspraak	Statuut
16/03/2010	0392/09/N	<ul style="list-style-type: none">- Inbreuken op paragrafen 1.1, 1.4, 2.1, 2.2, 2.4, 3.12 en 3.15 van de algemene controlenormen- Inbreuken op de norm "bevestigingen van de leiding van de entiteit"- Inbreuken op de norm met betrekking tot de permanente vorming- Inbreuken op de artikelen 2, 15 en 17 van het KB van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren- Onwaardig gedrag: inbreuken op artikel 3 van het KB 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.	Schrapping	definitieve beslissing

0392/09/N

Tuchtcommissie van 16 maart 2010

(definitieve beslissing)

- *Inbreuken op paragrafen 1.1, 1.4, 2.1, 2.2, 2.4, 3.12 en 3.15 van de algemene controlenormen;*
- *Inbreuken op de norm "bevestigingen van de leiding van de entiteit";*
- *Inbreuken op de norm met betrekking tot de permanente vorming;*
- *Inbreuken op de artikelen 2, 15 en 17 van het KB van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren;*
- *Onwaardig gedrag: inbreuken op artikel 3 van het KB 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.*

"(...)

In de zaak met dossiernummer 0392/09/A(...)/N

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, met zetel te 1000 Brussel, Arenbergstraat 13, met als vertegenwoordiger van de Raad van het Instituut de heer (...).

Tegen:

De heer [X], wonende te (...) waar tevens de maatschappelijke zetel is gevestigd en ingeschreven in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren onder het nummer A(...).

* * *

Gelet op het verslag van de Raad van het Instituut aan de Kamer van verwijzing en instaatstelling van 2 oktober 2009.

Gelet op de beslissing van de Kamer van verwijzing en instaatstelling van 14 december 2009.

Gezien de stukken van het door de Raad samengestelde en aan de Tuchtcommissie toegezonden dossiers;

Gelet op de oproeping van de heer [X] met aangetekende brief van 6 januari 2010 om te verschijnen voor de Tuchtcommissie op 16 februari 2010.

* * *

Verslag van 2 oktober 2009 van de Raad van het IBR in de zaak met nummer 0392/09/A(...)/N

Aan de betrokkene kunnen volgens het voormeld verslag van de Raad aan de Tuchtcommissie volgende deontologische en/of tuchtrechtelijke inbreuken ten laste worden gelegd:

A. Inbreuken op de algemene controlenormen.

- A.1. Inbreuk op paragrafen 1.1 en 1.4 van de algemene controlenormen
- A.2. Inbreuk op paragraaf 2.1 van de algemene controlenormen
- A.3. Inbreuk op paragraaf 2.2 van de algemene controlenormen
- A.4. Inbreuk op paragraaf 2.4 van de algemene controlenormen
- A.5. Inbreuk op paragraaf 3.12 van de algemene controlenormen

• A.6. Inbreuk op paragraaf 3.15 van de algemene controlenormen

B. Inbreuken op de norm "bevestigingen van de leiding van de entiteit"

C. Inbreuken op de norm met betrekking tot de permanente vorming

D. Inbreuken op de artikelen 2, 15 en 17 van het KB van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren

E. Onwaardig gedrag: inbreuken op artikel 3 van het KB 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Rechtspleging

De heer [X] is ter zitting van 16 februari 2010 niet verschenen. Hij legt evenmin een verweerschrift neer.

De Raad van het Instituut is vertegenwoordigd door de heer (...). Hij wordt gehoord.

A. Oorsprong:

Onderhavig dossier vindt zijn oorsprong in de vervroegde kwaliteitscontrole die in 2007, in overeenstemming met de IBR normen inzake de kwaliteitscontrole van 8 november 2002 door de aangeduide revisor (...) bij bedrijfsrevisor [X] werd uitgevoerd.

De vervroegde kwaliteitscontrole 2007 over het boekjaar 2006 gaf aanleiding tot een geschreven ver-

slag van 30 januari 2008, ondertekend door bedrijfsrevisor [X] op 8 februari 2008.

Het getekende verslag werd op 12 februari 2008 overgemaakt aan het Instituut.

B. Feiten en standpunten van de Raad

Ter zake dient verwezen te worden naar hetgeen dienaangaande werd uiteengezet in het voormelde verslag van de Raad van 2 oktober 2009 dat samen met de oproeping aan de heer [X] werd ter kennis gebracht en daarmee één geheel uitmaakt.

C. Standpunten van de verdediging

De heer [X] neemt geen standpunt in, verschijnt niet ter zitting of laat zich niet vertegenwoordigen.

D. Beoordeling door de tuchtcommissie

A. Inbreuken op de algemene controlenormen

Volgens paragraaf 1.1 van de algemene controlenormen vloeit elke verklaring van de bedrijfsrevisor voort uit de mening die hij zich gevormd heeft op grond van doelgericht en nauwgezet uitgevoerde controlewerkzaamheden.

Paragraaf 1.4 van dezelfde normen bepaalt bovendien dat de bedrijfsrevisor de omvang van de controle bepaalt met inachtnaam van de doeleinden vastgelegd in de wet of de reglementen.

De controle zal volkomen zijn en alle belangrijke aspecten van de jaarrekening belichten die van belang zijn voor het opstellen van de financiële staten.

Het eindverslag van de aangeduide revisor toont aan dat uit geen enkel werkpapier blijkt dat de interne controles werden geanalyseerd en getest.

Uit het gecontroleerde mandaatdossier van N.V. [A] blijkt dat er geen analyse is gemaakt van interne controle, er geen analytisch nazicht gebeurde, het dossier wel details bevat van de rekeningen maar weinig of geen bewijs van uitgevoerde controlewerkzaamheden en er geen eenduidig besluit is of de vennootschap al dan niet consolidatieplichtig is.

Deze tekortkomingen werden ook reeds in het verleden genoteerd ter gelegenheid van twee voorgaande kwaliteitscontroles.

Terzake kan men dan ook tot het besluit komen dat de paragrafen 1.1 en 1.4 van de algemene controlenormen geschonden werden.

Paragraaf 2.1 van de algemene controlenormen stelt dat iedere controleopdracht zal uitgevoerd worden volgens een aangepast werk programma.

In het gecontroleerde mandaatdossier werd geen werkprogramma gebruikt.

Ter gelegenheid van oudere kwaliteitscontroles werd hetzelfde reeds vastgesteld.

De in paragraaf 2.1 opgenomen regel werd dan ook geschonden.

Volgens paragraaf 2.2 van de algemene controlenormen is de bedrijfsrevisor verplicht van de door hem en zijn medewerkers verrichte werkzaamheden zodanig aantekening te houden of te doen houden dat hieruit een getrouw beeld van de uitgevoerde opdracht kan worden verkregen.

Werkdocumenten moeten zowel een bewijs leveren van de uitgevoerde controles als van de besluiten waartoe de controlewerkzaamheden hebben geleid.

Uit het eindverslag van de aangeduide revisor blijkt dat de werkzaamheden onvoldoende werden gedocumenteerd, wat ook reeds tijdens vorige kwaliteitscontroles werd weerhouden.

Paragraaf 2.2 van de algemene controlenormen werd dan ook geschonden.

Paragraaf 2.4 van de algemene controlenormen stelt dat de bedrijfsrevisor zijn mening o.a. zal steunen op het onderzoek van het systeem van interne controle waarvan hij de doeltreffendheid zal nagaan door middel van steekproeven.

De gecontroleerde dossiers tonen aan dat de werkdocumenten van bedrijfsrevisor [X] geen aantekeningen bevatten omtrent de uitgevoerde werkzaamheden inzake de kwaliteit van de interne controle noch de analyse van het controle-risico.

Paragraaf 2.4 van de algemene controlenormen werd dan ook geschonden.

Paragraaf 3.12 stelt dat het tweede deel van het verslag van de commissaris over de enkelvoudige jaarrekening uitdrukkelijk dient te vermelden of de boekhouding werd gevoerd overeenkomstig de wettelijke en reglementaire voorschriften die daarop van toepassing zijn.

Bedrijfsrevisor [X] stelde vast dat de wettelijke boeken van het gecontroleerd commissarismandaat niet in orde waren doch vermeldde dit niet in zijn commissarisverslag.

Paragraaf 3.12 werd dan ook geschonden.

Paragraaf 3.15 stelt dat het verslag van de commissaris de vermeldingen dient te bevatten vereist door het wetboek van vennootschappen o.a. wanneer de raad van bestuur een beslissing neemt of een verrichting doet waarbij een bestuurder een strijdig vermogensrechtelijk belang heeft.

Uit de vaststellingen van de aangeduide revisor inzake het commissarisverslag van de vennootschap [A] N.V. met betrekking tot het boekjaar 2007 blijkt dat het verslag geen melding maakt van de strijdige vermogensrechtelijke belangen doch het jaarverslag maakt hier daarentegen wel melding van.

Paragraaf 3.15 van de algemene controlenormen werd dan ook geschonden.

B. Inbreuken op de norm “bevestigingen van de leiding van de entiteit”

Conform paragraaf 1.1 van gestelde norm en 2.5.5. van de algemene controlenormen dient de bedrijfsrevisor de leiding van de gecontroleerde entiteit te verzoeken om de schriftelijke bevestigingen die vereist zijn alsmede om de bevestigingen die hij als noodzakelijk of aangewezen beschouwt, over te maken.

Op de bedrijfsrevisor rust een overduidelijke verplichting om een schriftelijke bevestigingsbrief te vragen en te bekomen.

In het gecontroleerde mandaatdossier gebeurde dit niet.

De norm “bevestigingen van de leiding van de entiteit” werd dan ook geschonden.

C. Inbreuken op de norm met betrekking tot permanente vorming.

Jaarlijks moet een bedrijfsrevisor minstens veertig effectieve uren aan activiteiten besteden welke bijdragen tot de verbetering van de beroepskennis.

Dit gemiddelde van veertig uur moet gehaald worden op basis van drie jaar.

70 % moet worden gehaald uit seminaries en studiedagen en 15 % uit seminaries van het vormingspakket van het instituut.

De heer [X] heeft de afgelopen jaren geen enkele vorming gevolgd.

Hogervermelde norm werd dan ook geschonden.

D. Inbreuken op de artikelen 2, 15 en 17 van het KB van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Artikel 2 stelt dat de bedrijfsrevisor de wettelijke en reglementaire bepalingen evenals de gebruikelijke controlenormen van het instituut moet naleven.

Artikel 15 stelt dat elke verklaring, certificering of ontleding van

de bedrijfsrevisor steunt op de mening die hij of zij zich gevormd heeft op grond van doelgerichte en nauwgezet uitgevoerde controlewerkzaamheden.

Artikel 17 stelt dat de bedrijfsrevisor bij de uitvoering van een revisorale opdracht schriftelijk aantekening moet houden van de aard van de verrichte werkzaamheden zodanig dat deze documenten een getrouwe weergave van de uitvoering van de opdracht geven.

Deze documenten moeten gedurende vijf jaar worden bewaard vanaf de datum van het verslag dat op basis van de werkdocumenten werd opgesteld.

Al deze voorschriften werden niet gevolgd door de heer [X].

E. Onwaardig gedrag: Inbreuken op artikel 3 van het KB 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Artikel 3 stelt dat de bedrijfsrevisor iedere handeling of houding moet vermijden die in strijd zou zijn, hetzij met de waardigheid, de rechtschapenheid of de kiesheid, hetzij met het respect dat hij aan zijn confraters verschuldigd is, hetzij met het onafhankelijkheid die de vrije beroepen kenmerkt.

Het niet naleven van de wetgeving en regelgeving waaraan de bedrijfsrevisoren onderworpen zijn, is onwaardig voor bedrijfsrevisoren en maakt aldus een inbreuk uit van artikel 3 hogervermeld.

Daarenboven heeft de bedrijfsrevisor naar aanleiding van de procedure tot het nemen van een voorlopige ordemaatregel een groot gebrek aan respect ten aanzien van de organen van het instituut getoond door niet spontaan het IBR op de hoogte te brengen van het feit dat hij op 2 juli 2009 verhinderd was en hij de persoonlijke betrokkenheid bij de verkoop van een onroerend goed plaatste boven het algemeen belang.

Artikel 3 werd dan ook geschonden.

E. Strafmaat

De tuchtcommissie houdt rekening met de volgende elementen bij het bepalen van de strafmaat.

- Het feit dat er verschillende inbreuken werden geconstateerd die alle blijk geven van een verregaande nonchalance van de betrokkene bij de uitoefening van zijn mandaat.
- Het feit dat de betrokkene in het verleden reeds tuchtrechtelijk werd gesanctioneerd, hetgeen hem blijkbaar niet heeft aangezet om zijn beroep met de nodige onafhankelijkheid, nauwgezetheid en vaardigheid verder uit te oefenen.
- Het feit dat de heer [X] voortdurend weigert gevolg te geven aan uitnodigingen en oproepingen.
- Het feit dat de heer [X] weigert enige opleiding te volgen.
- Het feit dat vroegere maatregelen duidelijk zonder enige gevolg bleven.

OM DEZE REDENEN DE TUCHTCOMMISSIE,

Rechtsprekend op tegenspraak.

Verklaart de tuchtvordering ontvankelijk en acht alle tenlastelegingen bewezen.

Legt aan de heer [X] als tuchtsanctie de schrapping op.

Aldus ondertekend te Brussel door de leden van de Tuchtcommissie in toepassing van artikel 782bis van het Gerechtelijk Wetboek;

(...)

Aldus uitgesproken in de openbare zitting van 16 maart 2010 door de Voorzitter van de Nederlandstalige Kamer van de Tuchtcommissie in toepassing van artikel 782bis, eerste alinea, van het Gerechtelijk Wetboek;

(...)."

Tuchtbeslissingen uitgesproken door de tuchtinstanties gedurende 2010

Commissie van Beroep – Franstalige Kamer

3 beslissingen uitgesproken in de loop van 2010 :

Datum	Nummer dossier	Onderwerp	Tuchtuitspraak	Statuut
29/09/2010	0345/07/F	- Exercice d'une activité commerciale l'article 7 bis ancien loi du 22 juillet 1953 - Comportement indigne l'art. 2 et 3 AR du 10.01.1994 - § 1.3.1; 3.1; 3.2.1; 3.4.; 3.6; 3.12. NGR	Suspension de six mois	décision définitive
14/10/2010	0402/10/F	Recours contre une mesure d'ordre provisoire	Dit n'y avoir lieu de retirer la mesure d'ordre provisoire prononcée à l'encontre de M. [X] par le Comité exécutif	décision définitive
16/12/2010	0393/10/F	Appel contre un rappel à l'ordre	Reçoit le recours, Le dit non fondé et en déboute M. [X]	décision définitive

0345/07/F

Commission d'appel du 29 septembre 2010

(décision définitive)

- *Exercice d'une activité commerciale – article 7 bis ancien loi du 22 juillet 1953*
- *Comportement indigne – art. 2 et 3 AR du 10.01.1994*
- § 1.3.1; 3.1; 3.2.1; 3.4.; 3.6; 3.12. NGR

« (...)

En cause de:

Monsieur [X], réviseur d'entreprises, domicilié à (...), inscrit dans le registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sous le numéro (...), exerçant ses activités professionnelles dans la société de révision [Y], assisté de Me (...), avocat au Barreau de (...).

Appelant

Contre:

Le CONSEIL de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, dont le siège social est établi à 1000 Bruxelles, 135 Boulevard Emile Jacqmain, représenté par l'un de ses membres, Monsieur (...).

Intimé

Dossier n°0345/07/A(...)/F

Vu la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises;

Vu l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises;

Vu l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant rè-

glement de discipline des réviseurs d'entreprises;

Vu la décision de la Commission de discipline prononcée le 18 décembre 2009 et notifiée par lettre recommandée du 18 décembre 2009 à Monsieur [X] et au Président de l'Institut des réviseurs d'Entreprises et vu la procédure antérieure;

Vu l'appel régulièrement formé le 20 janvier 2010 contre la décision de la Commission de discipline par Monsieur [X];

Vu les pièces de la procédure et notamment:

- le mémoire du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises déposé le 22 avril 2010;
- le mémoire déposé par Monsieur [X] à l'audience du 9 septembre 2010;

Entendu à l'audience publique du 9 septembre 2010 Monsieur (...), en son rapport, le conseil de l'appelant en sa plaidoirie et le représentant du Conseil en ses explications;

Vu les pièces déposées par Monsieur [X] et les pièces déposées par le représentant du Conseil;

1. Objet et recevabilité de l'appel

L'appel est dirigé contre les dispositions de la décision du 18 décembre 2009 par laquelle la Commission de discipline a:

- déclaré fondées la prévention III d'avoir adopté un comportement indigne (art. 2 et art. 3 de

l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatifs aux obligations des réviseurs d'entreprises d'une part et art. 7 et 32 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises d'autre part) et la prévention IV relative à des manquements dans la mission de révision des comptes annuels de la SA [A] (paragraphe 3.12 des normes générales de révision relative au contrôle des formalités d'arrêté, d'approbation et de publication des comptes annuels et consolidés, paragraphe 3.6 et 3.6.1 des normes générales de révision et paragraphe 17 de la recommandation relative aux entreprises en difficulté, paragraphes 1.3.1, 3.4, 3.4.2, et 3.7.1 des normes générales de révision ainsi que des articles 2 et 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises).

- infligé à Monsieur [X] une peine de suspension pour une durée de six mois;

La Commission de discipline a, pour le surplus, déclaré non fondées la prévention I d'avoir manqué aux justes égards dus à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (art. 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatifs aux obligations des réviseurs d'entreprises) et la prévention II.

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises n'a pas interjeté appel et il n'y a dès lors pas lieu d'examiner les préventions déclarées non fondées.

L'appel, régulièrement formé dans le délai légal, est recevable;

2. Fondement de l'appel

2.1. Sur le comportement indigne

2.1.1. Il est d'abord fait grief à Monsieur [X] de ne pas s'être conformé aux articles 2 et 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

- *Décision de la Commission de discipline*: La Commission de discipline a considéré qu'en poursuivant une activité déficitaire, Monsieur [X] a porté atteinte à la dignité de la profession.

Elle a par ailleurs estimé qu'une créance irrécupérable de 57.219,44 €, à l'égard de la succession de feu monsieur (...), figurait à tort à l'actif de la société de révision.

La Commission a enfin relevé que les comptes annuels arrêtés au 31 mars 2006 ne comprennent pas, dans leurs annexes, la justification des règles comptables (art. 94 et 96.6° du Code des sociétés) et que les mêmes comptes annuels ont été déposés à la BNB le 29.12.2006, soit au-delà du délai légal de sept mois après la date de clôture de l'exercice (art. 98 du Code des sociétés).

- *Griefs de Monsieur [X]*: Monsieur [X] fait valoir que si certes la situation de sa société de révision est « difficile », elle n'est pas déficitaire dans la mesure où son exploitation ne se fait pas irrémédiablement à perte.

Son bénéfice au 31 mars 2005 s'élevait en effet à 34.742 € et son bénéfice d'exploitation au 31 mars 2006 à 4.669 €. A part la réduction de valeur exceptionnelle, ses comptes d'exploitation sont en équilibre.

Monsieur [X] souligne qu'après envoi du procès-verbal de la Commission de Surveillance, il a écrit qu'il ne « désespère pas absolument de récupérer tout ou partie de la créance » et qu'à la suite des remarques formulées, il a corrigé le tir sur le champs.

Il conteste avoir tenté, pour reprendre la formule de la Commission de Discipline, d'avoir « tenté d'édulcorer son bilan ».

Enfin, il estime que le défaut des annexes requises à ses comptes annuels et leur dépôt tardif ne sont que des lacunes techniques ponctuelles qui n'ont pas de conséquence préjudiciable pour les tiers et qui justifient une appréciation mesurée.

- *Examen par la Commission d'appel*: Le bilan de la société de révision présente au 31.03.2006 une perte de l'exercice de 57.219 € et une perte reportée de 25.376 €.

Si certes, ces pertes sont d'abord consécutives à la perte exceptionnelle résultant du caractère irrécouvrable de la créance de 57.219,44 €, il doit être remarqué que l'actif de la société de révision est constitué pour l'essentiel de créances sur la SPRL [X] (46.391 €), laquelle n'a plus de véritables revenus, et sur Monsieur [X] en nom propre (92.973 € au 31.03.2006 venant de 58.678 € en 2005).

Par ailleurs, ses dettes commerciales se montent à 113.774 € (pour un chiffre d'affaires de 105.962 €) alors que pour l'exercice précédent, elles s'élevaient à 67.838 €. Elles traduisent ainsi des arriérés par rapport au volume d'activité.

Au vu de ces données, l'activité peut difficilement être considérée comme lucrative.

Au sujet de la créance à l'égard de la succession (...), Monsieur [X] ne pouvait ignorer que celle-ci était irrécupérable puisqu'il avait consulté un avocat qui le lui avait signalé.

En omettant dans ces circonstances d'acter cette somme en perte exceptionnelle, il faussait complètement le bilan de sa société. Il a ainsi manqué au principe de transparence et faussé l'appréciation des tiers.

Il a contrevenu dans le même temps à l'art.46 de l'arrêté royal

du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés qui soumet aux critères de prudence, de sincérité et de bonne foi, les amortissements et les réductions de valeur.

Enfin, la violation des art. 94 et 98 du Code des sociétés n'est pas véritablement contestée.

En définitive sur tous ces points, comme l'ont, à raison, relevé les membres de la Commission de discipline, l'appelant n'a pas respecté les dispositions légales visées alors qu'elles concernent, pour la plupart, l'essence de la fonction de réviseur.

Dans cette mesure, le manquement doit être considéré comme significatif et, comme l'ont décidé les membres de la Commission de discipline, un tel comportement peut être qualifié d'indigne.

2.1.2. Il est reproché à Monsieur [X] de ne pas s'être conformé à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises et aux art. 7 et 32 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 (remplacé depuis lors par l'arrêté royal du 7 juin 2007) fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

- *Décision de la Commission de discipline*: La Commission de discipline, tout en soulignant que le montant éludé de la cotisation n'était pas important, a retenu l'existence d'une violation des dispositions portant règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises dans la mesure où, l'appelant a déduit des honoraires de 13.500 € perçus dans le cadre de ses activités révisorales pour la société SA [A], les honoraires d'un sous-traitant (11.000 €), ce qui a réduit le montant de sa cotisation professionnelle, calculée sur la base du chiffre d'affaires, de 195,43 €.

Partant, la Commission de discipline a considéré l'attitude

de Monsieur [X] comme étant contraire à la dignité.

- *Griefs de Monsieur [X]*: Il admet avoir commis une erreur mais en niant toute mauvaise foi dans son chef. Il souligne avoir réglé le montant complémentaire de 195,43 € dès que la Commission de Surveillance l'en a avisé.

Il doute, dans ces circonstances, que son comportement ait été empreint d'indignité.

- *Examen par la Commission d'appel*: L'appelant, précisément en raison de ses connaissances en la matière, ne pouvait ignorer que le chiffre d'affaires représente par définition le total des ventes de biens et/ou, comme dans le cas présent, de services d'une entreprise sur un exercice comptable.

En jugeant bon de déduire du chiffre d'affaires de sa société de révision, le coût d'intervention d'un sous-traitant, il ne pouvait raisonnablement se méprendre sur les conséquences de pareille inexactitude sur le plan des cotisations, d'autant plus qu'il est tenu de remplir annuellement un formulaire de déclaration spécialement établi à cet effet par le Conseil.

Si certes, comme l'ont indiqué les membres de la Commission de discipline, le montant en jeu est mineur et un paiement complémentaire de la cotisation a été rapidement opéré, le fait est avéré et il importe de confirmer la décision querellée qui a considéré que l'appelant, en ne respectant pas les art. 7 et 32 de l'arrêté royal du 20 avril 1989, a violé l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.

2.2. Sur la mission de révision des comptes annuels de la SA [A]

2.2.1. Il est reproché à l'appelant d'avoir contrevenu au paragraphe 3.12 des normes générales de révision et des paragraphes 3.1 et 3.2.1 de la Recommandation de

révision relative au contrôle des formalités d'arrêté, d'approbation et de publication des comptes annuels et consolidés (6 septembre 1996).

- *Décision de la Commission de discipline*: La Commission de Discipline a retenu le grief en indiquant que Monsieur [X] ne contestait pas la réalité du manquement consistant à avoir signé le 24 août 2006 le rapport du commissaire relatif aux comptes clôturés au 31 décembre 2005, soit postérieurement à l'A.G de la SA [A] qui s'est tenue le 27 juin 2006

- *Griefs de Monsieur [X]*: Il indique n'avoir pas reçu toutes les pièces requises de l'organe de gestion de sa cliente dans le délai d'un mois avant l'expiration du délai légal dans lequel le rapport doit être présenté (art. 143 CS).

Il ajoute avoir rédigé alors une «management letter» circonstanciée le 21 juin 2006 qui est restée sans suite puis avoir seulement reçu les pièces requises au mois d'août, lui permettant alors de rédiger son rapport.

Il estime ne porter aucune responsabilité de la circonstance que les comptes ont été approuvés alors que son rapport n'était pas établi et il considère dès lors qu'il n'y a pas matière à sanction.

- *Examen par la Commission d'appel*: C'est en vain que l'appelant soutient n'être pour rien dans l'approbation des comptes au 27 juin 2006, avant l'envoi de son rapport.

Le manquement ne réside pas dans cette circonstance. En raison des carences de la SA [A], il lui appartenait de mentionner dans la deuxième partie de son rapport de révision que l'organe de gestion de la société ne lui a pas remis les pièces un mois avant l'expiration du délai légal dans lequel le rapport doit être présenté et que partant, le délai prescrit par l'art.143 du Code des sociétés n'a pas été observé.

Il est constant que la matérialité de ce grief n'est pas contestable.

La Commission a en conséquence considéré à bon droit qu'était établie dans le chef de l'appelant l'infraction au paragraphe 3.12 des normes générales de révision.

2.2.2. Il est reproché à l'appelant le non-respect des paragraphes 3.6 et 3.6.1 des normes générales de révision et du paragraphe 17 de la recommandation de révision relative aux entreprises en difficulté (3 décembre 1999).

- *Décision de la Commission de discipline*: La Commission de Discipline a retenu le grief sans motivation particulière.

- *Griefs de Monsieur [X]*: Il considère avoir observé les normes et recommandations de l'Institut dans la mesure où le rapport du 24 août 2006 le paragraphe explicatif se réfère au rapport du Conseil d'administration qui évoque la question d'une dissolution anticipée de la SA [A] et du maintien ou non des règles de continuité.

- *Examen par la Commission d'appel*: Le paragraphe 3.6 des normes générales de révision impose l'insertion d'un paragraphe explicatif en cas de problème significatif de continuité de l'exploitation. L'objectif de la disposition est précisé dans le paragraphe 17 de la recommandation de révision relative aux entreprises en difficulté: il s'agit de s'assurer de la conscience des dirigeants à propos des risques spécifiques qui pèsent sur la continuité des activités.

L'appelant a rédigé un paragraphe explicatif dans les termes suivants: «*L'entreprise a subi une perte pour l'exercice et accuse une perte cumulée de 1.312.181,94 €, je recommande donc aux actionnaires la procédure prévue par les art.96 et 633 du code des sociétés, ce qu'anticipe déjà le rapport du Conseil d'Administration.*»

Il est exact que ce rapport évoque la question d'une dissolution anticipée de la SA [A] et du maintien ou non des règles de continuité.

En visant la perte de l'exercice, la perte cumulée, les art. 96 et 633 du Code des sociétés et le rapport du Conseil d'administration qui évoque expressément la question de la continuité, l'appelant suffisamment tiré la sonnette d'alarme et il a donc satisfait aux exigences des normes et recommandations concernées.

L'infraction n'est ainsi pas établie.

2.2.3. Il est reproché à l'appelant le non-respect des paragraphes 1.3.1., 3.4., 3.4.2. et 3.7.1, des normes générales de révision ainsi que des articles 2 et 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, plus particulièrement en ce qui concerne les amortissements et déduction de valeur et les provisions pour risques et charges.

- *Décision de la Commission de discipline:* La Commission de Discipline a relevé que l'appelant ne fait aucune mention dans son rapport de commissaire d'importants travaux de construction d'un parking qui supposent la constitution d'un amortissement dont l'annuité est de 200.294 €.

Elle a également fait mention de ce que l'appelant n'a pas indiqué pas dans son rapport la circonstance que les comptes de la SA [A] n'actent aucune provision relative à une condamnation en première instance de payer une somme de 200.000 €.

La Commission de Discipline souligne que ces manquements ne sont pas contestés par l'appelant qui affirme s'être abstenu d'évoquer ces points compte tenu de la pression de l'administrateur délégué et en vue d'éviter de précipiter la société dans une situation catastrophique. Elle a estimé en conséquence que le devoir d'indépendance et

de certification des comptes a été gravement bafoué.

La Commission de Discipline n'a pas évoqué la question de prestations significatives confiées en sous-traitance par l'appelant à une fiduciaire comptable (...).

- *Griefs de Monsieur [X]:* L'appelant estime qu'il n'y avait pas de raison de revenir sur la question des amortissements dès lors que l'organe de gestion de la société avait décidé de ne pas amortir les travaux.

Dans son mémoire, il n'aborde ni la question d'absence de provision pour une condamnation en première instance de la société SA [A] à payer une somme de 200.000 € ni la problématique d'une sous-traitance trop conséquente.

Il conteste tout manque d'indépendance et avoir manqué à son devoir de certification.

- *Décision de la Commission d'appel:* L'appelant ne nie pas que les comptes annuels de la SA [A] auraient dû acter une provision pour le litige perdu en première instance et mentionner un amortissement des travaux de construction d'un parking. Il aurait dû indiquer ces carences, même si la société ne voulait procéder à l'amortissement.

L'annuité d'amortissement et le montant du litige représentent d'ailleurs des sommes importantes au regard du résultat de l'exercice qui aboutissait déjà à une perte de 211.000 €.

Il est certain qu'en ne relevant pas ces manquements dans son rapport, l'appelant a mis gravement en péril sa crédibilité qui est fonction de la rigueur du respect des règles professionnelles qui intéressent la certification des comptes.

Ce défaut de rigueur ne peut se comprendre que dans le cadre d'une complaisance coupable envers sa cliente, même si la situation de celle-ci était délicate.

L'appelant a ainsi perdu de vue qu'il exerce une mission non seulement dans l'intérêt de la société qu'il révisé mais également des tiers.

En ne respectant pas les dispositions ci-dessus visées (à l'exception des paragraphes 3.6 et 3.6.1 des normes générales de révision et du paragraphe 17 de la recommandation de révision relative aux entreprises en difficulté), l'appelant a gravement manqué aux obligations liées à l'exercice de sa profession.

* * *

Comme l'ont souligné les membres de la Commission de discipline, les infractions relatives à la mission de révision des comptes annuels de la SA [A] sont graves et injustifiables.

L'ensemble des infractions retenues justifie par conséquent la confirmation de la décision dont appel et qu'il soit infligé une peine de six mois de suspension au réviseur en application de l'article 73 de la Loi du 22 juillet 1953.

PAR CES MOTIFS

La Commission d'appel, statuant contradictoirement,

Reçoit l'appel;

Le dit non fondé;

Madame (...), Monsieur (...) et Monsieur (...) étant dans l'impossibilité de signer l'arrêt au délibéré duquel ils ont participé, celui-ci est signé conformément à l'article 785 alinéa 1 du Code judiciaire par les autres membres du siège qui l'ont délibéré

Ainsi signé par

(...)

Prononcé et signé en audience publique le 29 septembre 2010 par Madame (...), Présidente

(...)».

0402/10/F

Commission d'appel du 14 octobre 2010

(décision définitive)

Recours contre une mesure d'ordre provisoire

« (...) »

En cause de :

Monsieur [X], réviseur d'entreprises, inscrit au tableau des membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sous le numéro A (...), domicilié à (...).

ayant pour conseil Me (...), avocat au Barreau de (...).

Appelant

En présence du :

Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, dont le siège est établi à 1000 Bruxelles, boulevard Emile Jacqmain 135

représenté par l'un de ses membres Monsieur M. (...), assisté de Me (...) et de Me (...), avocats au Barreau de (...).

Dossier n°0402/10/A(...)/F

Vu la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises;

Vu l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises;

Vu l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises;

Vu la décision du Comité exécutif de l'I.R.E. du 15 juin 2010, notifiée le même jour à Monsieur [X] par courrier et le 22 juin 2010 par exploit d'huissier de justice;

Vu l'appel formé le 14 juillet 2010 par Monsieur [X];

Vu les pièces de la procédure et notamment:

- les conclusions de Monsieur [X], déposées aux audiences des 25 août et 6 septembre 2010;

- les conclusions du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises déposées le 6 septembre 2010;

Entendu à l'audience publique du 6 septembre 2010 les conseils de l'appelant et du Conseil de l'I.R.E. en leurs plaidoiries, l'appelant et le représentant du Conseil de l'I.R.E. en leurs explications;

Vu les pièces déposées par M. [X];

L'appel tend à la rétractation de la décision de la mesure d'ordre provisoire prise le 15 juin 2010 par le Comité exécutif en application de l'article 38 de la loi du 22 juillet 1953;

Sur la recevabilité de l'appel

La décision entreprise fut prononcée par défaut à l'encontre de l'appelant sur pied de l'article 38 de la loi du 22 juillet 1953.

Quoique l'article 38 § 3 de cette loi ne prévoit pas la possibilité d'une opposition, le seul recours offert au réviseur concerné étant à por-

ter devant la Commission d'appel de l'Institut, la notification de la décision litigieuse offrait la possibilité à Monsieur [X] de former opposition ou appel à l'encontre de cette décision.

Ce dernier a choisi en toute connaissance de cause de porter son recours devant la commission d'appel.

Son appel, régulièrement formé dans le délai légal, est recevable.

Sur l'intervention du Conseil de l'Institut devant la Commission d'appel

L'appelant conclut à l'irrecevabilité de l'intervention du Conseil de l'Institut devant la Commission d'appel.

Il soutient que cette intervention priverait de toute effectivité le recours prévu par l'article 38 § 3 de la loi du 22 juillet 1953, violerait le droit à un procès équitable garanti par l'article 6.1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme, les principes d'organisation judiciaire et du double degré de juridiction ainsi que le devoir de réserve du magistrat.

L'appelant considère en effet que l'auteur de la décision critiquée – à savoir le Comité exécutif – n'est qu'un sous-ensemble du Conseil de l'Institut en sorte qu'admettre l'intervention de ce dernier en degré d'appel dans le cadre de la présente procédure reviendrait à permettre l'intervention du «juge» de première instance devant l'instance chargée de trancher

le recours contre la décision prise par celui-ci.

L'article 70 de la loi du 22 juillet 1953 autorise l'intervention du Conseil de l'Institut dans les affaires dont sont saisies tant la Commission de discipline que la Commission d'appel «*en vue d'exposer son point de vue sur les affaires en cours*».

Il s'impose d'examiner si, comme le soutient l'appelant, le Comité exécutif s'identifie au Conseil de l'Institut.

L'article 21 de la loi du 22 juillet 1953 prévoit que le Conseil de l'Institut se compose d'un président, d'un vice-président et de 12 membres élus par l'assemblée générale parmi les réviseurs d'entreprises personnes physiques. Ses missions légales sont d'assurer la direction de l'Institut, de le représenter dans les actes de la vie juridique et les actions en justice, d'assurer le fonctionnement de l'Institut et il dispose à ces fins de tous les pouvoirs d'administration.

Le Comité exécutif est composé de membres du Conseil, est présidé par le Président de l'Institut et est chargé, aux termes de l'article 22 §4 de la loi du 22 juillet 1953, de la gestion journalière de l'Institut.

La compétence d'enjoindre, par mesure d'ordre, au réviseur d'entreprises de s'abstenir provisoirement de tout service professionnel ou de services déterminés lorsque l'intérêt public le requiert est dévolue par l'article 38 de la loi du 22 juillet 1953 soit au Comité exécutif de l'Institut soit, en cas d'urgence ou de flagrance, au Président de l'Institut.

Dans l'exercice de ses missions légales, le Comité exécutif assume le rôle de délégué du Conseil de l'Institut, chargé de l'exécution des décisions prises par ce dernier.

Dans sa mission légale en matière de mesure d'ordre, le Comité exécutif constitue un organe distinct du Conseil de l'Institut et exerce une mission juridictionnelle. La circonstance qu'il soit composé de

membres de ce Conseil n'est pas de nature à jeter le doute sur son indépendance dès lors que, comme en l'espèce :

- les membres du Comité exécutif s'abstiennent de siéger au Conseil de l'Institut lors de la séance où le Conseil délibère sur la décision d'entamer la procédure relative aux mesures d'ordre provisoires à l'égard d'un réviseur d'entreprises (*cf. extrait du procès-verbal de la réunion du Conseil du 7 mai 2010 – pièce 4, farde I du dossier du Conseil de l'Institut*)
- M. (...), membre du Conseil de l'Institut et représentant de celui-ci, n'était pas membre du Comité exécutif à l'époque où celui-ci a rendu la décision critiquée
- Il n'apparaît nullement des procès-verbaux des séances du Comité exécutif des 7 et 10 juin 2010 que le représentant du Conseil aurait d'une quelconque manière participé à ou été présent lors de la délibération du Comité exécutif

Il ne peut dès lors y avoir de confusion, dans la matière visée à l'article 38 de la loi du 22 juillet 1953, entre le Comité exécutif et le Conseil de l'Institut en sorte que les contestations élevées par l'appelant relativement à l'intervention du Conseil de l'Institut devant la présente commission sont dénuées de fondement.

A supposer même qu'il faille considérer que le Comité exécutif ne serait qu'une émanation du Conseil de l'Institut dépourvue d'autonomie à l'égard de celui-ci dans l'exercice de sa mission en matière de mesure d'ordre, encore cela ne justifierait-il pas que soit déclarée irrecevable l'intervention du Conseil de l'Institut devant la Commission d'appel statuant sur le recours du réviseur concerné par une mesure d'ordre.

En effet, pareille situation s'apparente aux mesures d'ordre ressortissant de la compétence du Bâtonnier de l'Ordre des avocats

en application de l'article 473 du Code judiciaire, mesures susceptibles aux termes de cette disposition d'un recours auprès du Conseil de discipline d'appel, lequel peut entendre le Bâtonnier c'est-à-dire l'auteur de la décision critiquée.

Cette dérogation aux principes régissant le procès équitable n'est qu'apparente se justifie par la nature non disciplinaire de la mesure d'ordre (*cf. Cass 11 janvier 2002 et conclusions Av. Gén. De Riemaeker, www.juridat.be*).

Il n'y a dès lors pas lieu de rejeter l'intervention du Conseil de l'Institut dans le cadre du présent recours.

Sur la légalité de la décision déférée

La violation alléguée de l'article 9 §1^{er}, 5^o de l'arrêté royal du 26 avril 2007

M. [X] conclut à l'illégalité de la décision déférée au motif que celle-ci violerait l'article 9 §1^{er}, 5^o de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises, disposition aux termes de laquelle la Commission Contrôle de qualité supervise les contrôles de qualité et examine les résultats de ceux-ci avant de les soumettre au Conseil.

Il considère que cette violation résulte du fait que la Commission de Contrôle de qualité :

- n'avait pas encore eu, avant la décision entreprise, la possibilité de superviser le contrôle confié à l'inspecteur externe (...) ni d'en examiner les résultats puisqu'elle avait convoqué M. [X] à cette fin le 18 juin 2010
- ne pouvait dès lors pas soumettre le rapport de M. (...) au Conseil de l'Institut en sorte que ce dernier ne pouvait saisir la Commission de contrôle tant que la procédure de contrôle de qualité n'était pas achevée.

Si l'instruction préparatoire constitue une partie importante voire essentielle de l'action disciplinaire, il demeure que les mesures d'ordre prévues par l'article 38 de la loi du 22 juillet 1953 en vue de transposer en droit interne l'article 30-1 de la directive européenne du 17 mai 2006 permettent précisément de ne pas attendre l'issue d'une procédure disciplinaire généralement longue ni même, en application de l'article 40 de la loi du 22 juillet 1953, la clôture de l'instruction pour prendre «lorsque l'intérêt public le requiert» les mesures d'ordre provisoire prévues par l'article 38.

Autrement dit, ne s'agissant pas d'une mesure disciplinaire, son application ne peut être subordonnée à la constatation que l'instruction du dossier est terminée et la seule circonstance que la Commission de contrôle de qualité n'avait pas en l'espèce achevé l'examen des résultats du contrôle de qualité – puisqu'elle a convoqué M. [X] afin de l'entendre à ce propos – ne constitue pas en soi un obstacle légal à la prise d'une mesure d'ordre.

Conscient de la nécessité de ne pas permettre l'allongement dans le temps de mesures provisoires aux effets drastiques, le législateur a d'ailleurs prévu qu'elle cessait ses effets de plein droit si la Commission de discipline n'était pas saisie dans les six mois de la mesure d'ordre des indices, faits ou charges ayant fondé cette dernière.

Le caractère indépendant et impartial du Comité exécutif

Comme déjà dit supra à propos de la recevabilité de l'intervention du Conseil de l'Institut devant la Commission d'appel dans le cadre du présent recours, le Comité exécutif présentait en l'espèce les garanties suffisantes d'indépendance et d'impartialité dès lors que:

- en exerçant la mission qui lui est dévolue par l'article 38 de la loi du 22 juillet 1953, le Comité exécutif n'agit pas comme délégué chargé d'exécuter les décisions du Conseil de l'Institut
- la composition du Comité exécutif qui a pris la décision litigieuse permet d'écartier toute crainte quant à son indépendance réelle et apparente dès lors que les membres de ce Comité ont quitté la réunion du Conseil lorsqu'il fut question de la proposition de prendre les mesures d'ordre provisoire à l'encontre de M. [X]
- ni la circonstance que les membres du Comité exécutif sont également membres, aux termes de la loi, du Conseil de l'Institut, ni le fait que le Conseil de l'Institut – en exécution de sa mission de protection de l'intérêt général – soit intervenu devant le Comité exécutif à l'instar d'un ministère public, ne suffisent à justifier la mise en cause de l'indépendance et de l'impartialité de ce Comité.

La régularité de la convocation de M. [X]

Les pièces déposées établissent que M. [X] a été régulièrement convoqué par lettre recommandée du 19 mai 2010 en vue de la séance du Comité exécutif du 7 juin 2010.

L'appelant soutient vainement qu'en raison d'un séjour professionnel à l'étranger, il n'a pu prendre connaissance de cette convocation en temps utile.

Il apparaît en effet des pièces versées aux débats que, comme l'indique le relevé Visa des dépenses successives faites le 26 mai 2010 au Grand Duché de Luxembourg, en Suisse et en Italie et inversément le 4 juin 2010, il n'est parti en Italie que le 26 mai 2010 et il en est revenu le 4 juin 2010, ce qui lui laissait toute latitude de prendre connaissance de la convocation qui avait légitimement été adressée à son domicile légal et, le cas

échéant, de solliciter le report de la séance en raison de son déplacement professionnel, ce qu'il s'est abstenu de faire.

Le 7 juin 2010, l'examen du dossier fut mis en continuation au 10 juin 2010, ce dont le Comité exécutif a averti M. [X] par courrier recommandé.

Aucune des violations alléguées des droits de la défense de l'appelant ne sont établies.

Sur le bien-fondé et la proportionnalité de la décision déferée

Il convient de rappeler que dans le cadre du présent recours, s'agissant de mesures provisoires et non de mesures disciplinaires, le contrôle de la Commission d'appel ne peut être que marginal.

Autrement dit, il incombe à la Commission d'appel de vérifier si les griefs fondant la mesure d'ordre ont une apparence suffisante de fondement, si les faits justifiant cette mesure sont d'une gravité apparente telle que l'intérêt public en est affecté et, enfin, si la mesure prise présente un caractère de proportionnalité avec la gravité en question.

Sur la question de savoir si les manquements apparaissant du rapport final de contrôle exécuté par M. (...) reçoivent une apparence de fondement, une réponse positive s'impose.

En effet, ce rapport fut signé par M. [X] non seulement pour réception mais aussi – en application du paragraphe 10.4 b des normes relatives au contrôle de qualité – pour accord, l'appelant ayant d'ailleurs usé de la faculté d'apporter sur ce document des commentaires éventuels, en sorte que la matérialité des constatations consignées à ce rapport de contrôle doit être considérée établie. Celles-ci démontrent à suffisance l'existence de charges à l'encontre de l'appelant, sans préjudice du droit de ce dernier de se défendre dans le

cadre de l'instance disciplinaire au fond.

Sur la question de savoir si lesdits manquements sont d'une gravité apparente telle que constituant une atteinte à l'intérêt public, une réponse positive s'impose également. En effet, le nombre et l'importance des manquements constatés révèlent une multiplicité d'atteintes aux règles élémentaires de la profession de réviseur d'entreprises, mettant en péril l'information financière délivrée aux tiers ainsi qu'aux sociétés contrôlées.

Enfin, une réponse positive doit être donnée à la question de savoir si la mesure provisoire ordonnée se trouve proportionnée aux manquements reprochés vu, d'une part, le nombre et la gravité de ceux-ci et vu, d'autre part, leur récurrence notamment dans le cadre de la révision des compte de la SA [A].

Des considérations qui précèdent, il suit que le recours n'est pas fondé et qu'il n'y a pas lieu de retirer la mesure d'ordre litigieuse.

PAR CES MOTIFS

La Commission d'appel, statuant contradictoirement,

Reçoit le recours;

Le dit non fondé;

Dit n'y avoir lieu de retirer la mesure d'ordre provisoire prononcée à l'encontre de M. [X] par le Comité exécutif le

(...)».

0393/10/F

Commission d'appel du 16 décembre 2010

(décision définitive)

Appel contre un rappel à l'ordre.

« (...)

En cause de :

Monsieur [X], réviseur d'entreprises, domicilié à (...), inscrit sur la liste sous le n° A (...)

Dossier n°0393/10/(...)/F

Vu la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises;

Vu l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises;

Vu l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises;

Vu la décision de cette commission en date du 29 septembre 2010 et la procédure antérieure;

Vu les pièces déposées le 25 octobre 2010 par le Conseil de l'Institut;

Entendu M. [X] et M. (...), représentant le Conseil de l'Institut, à l'audience publique du 4 novembre 2010 à laquelle la cause a été reprise ab initio devant le siège actuel de la Commission d'appel;

Ensuite de la décision rendue en la cause le 29 septembre 2010, le Conseil de l'Institut a versé au

dossier les pièces demandées par la Commission d'appel;

Le recours formé par M. [X], sur pied de l'article 37 §2 de la loi du 22 juillet 1953, contre le rappel à l'ordre qui lui a été infligé par le Conseil de l'Institut le 5 mars 2010 en raison d'une infraction à la norme de révision «les déclarations de la direction» du 15 décembre 2006, est recevable.

Le rappel à l'ordre litigieux fut infligé le 15 mars 2010 en raison d'une infraction à la Norme de révision «Les déclarations de la direction» du 15 décembre 2006, le Conseil de l'Institut ayant constaté à l'occasion du contrôle de qualité 2008 de M. [X] que la lettre d'affirmation relative aux comptes annuels clôturés le 31 décembre 2007 de la SA [A] était datée du 30 mai 2008 tandis que le rapport de M. [X], en sa qualité de commissaire de cette société, était daté du 13 mai 2008.

M. [X] ne conteste pas que cette lettre d'affirmation était postérieure à son rapport de commissaire ni l'applicabilité de la norme précitée. Il explique que la lettre d'affirmation lui avait été promise avant le dépôt de son rapport de commissaire pour la réunion du conseil d'entreprise précédant l'assemblée générale mais qu'elle ne put lui être effectivement transmise en temps utile, deux des trois administrateurs habilités à signer cette lettre d'affirmation étant absents à l'époque.

Dans la communication aux membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, il est rap-

pelé que l'utilisation de la lettre d'affirmation est obligatoire pour les comptes portant sur un exercice clôturé au 31 décembre 2006 ou à une date ultérieure. Il y est également précisé que le refus de la direction de signer une lettre d'affirmation ne peut conduire à l'expression d'une attestation sans réserve.

Au paragraphe 3.2. de la norme de révision «déclarations de la direction», il est précisé que la lettre d'affirmation porte en principe une date proche de celle du rapport du réviseur sur les comptes annuels (ou consolidés).

Au paragraphe 4.2 de la norme de révision «déclarations de la direction», il est précisé que lorsque la direction refuse de confirmer par écrit les informations requises, le réviseur mentionnera ce fait dans son rapport conformément à l'article 144, 2° du Code des sociétés. Il y est également précisé que le refus de la direction de confirmer les informations requises constitue une limitation de l'étendue de son contrôle, ce qui doit conduire le réviseur à formuler des réserves dans son rapport ou à faire une déclaration d'abstention.

Au paragraphe 3.3.3. des normes générales de révision, il est précisé que le rapport du réviseur doit également indiquer dans quelle mesure il a obtenu les informations demandées aux administrateurs, à la direction et aux préposés de l'entité contrôlée (art. 144, 2° e 148, 2° C. Soc), en ce compris les déclarations visées au paragraphe 2.5.5 desdites normes générales de révision.

Il ressort de ce qui précède que le réviseur ne pourrait attester les comptes sans réserve que dans la mesure où il serait en possession d'une lettre d'affirmation avant l'émission de son rapport. Dans l'hypothèse où, comme en l'espèce, il n'est pas en possession de la lettre d'affirmation au moment de l'émission de son rapport, il devait formuler des réserves dans son rapport ou faire une déclaration d'abstention.

En conséquence de quoi, dans la mesure où elle fait partie inté-

grante de l'opinion du réviseur, la lettre d'affirmation doit nécessairement être antérieure ou concomitante à son rapport.

Dans le cadre du contrôle marginal que la Commission d'appel doit exercer en application de l'article 37 §2 de la loi du 22 juillet 1953, il apparaît que, vu l'importance et l'incidence, soulignées ci-avant, de la lettre d'affirmation à l'égard de la mission confiée au réviseur d'entreprises qui agit en qualité de commissaire, le rappel à l'ordre est justifié en l'espèce.

PAR CES MOTIFS

La Commission d'appel, statuant contradictoirement;

Reçoit le recours,

Le dit non fondé et en déboute M. [X];

(...)».

Tuchtbeslissingen uitgesproken door de tuchtinstanties gedurende 2010

Commissie van Beroep – Nederlandstalige Kamer

7 beslissingen uitgesproken in de loop van 2010:

Datum	Nummer dossier	Onderwerp	Tuchtuitspraak	Statuut
03/03/2010	0383/09/N	- inbreuk op artikel 18 <i>quinquies</i> van de Wet van 22 juli 1953; - inbreuk op de artikelen 2 en 3 van het KB van 10 januari 1994	Schorsing van één jaar	definitieve beslissing
24/03/2010	0382/09/N	- Inbreuken op de onafhankelijkheidsreglementering (art. 183ter, 2° KB 30 jan. 2001 - art. 1.2.1. algemene controlenormen - art. 6 en 7 KB 10 jan. 1994 - art. 14 § 1 W. 22 juli 1953) - Onwaardig gedrag (art. 3 KB 10 januari 1994).	Stelt de zaak voor verdere behandeling ten gronde vast	Tussen beslissing
24/03/2010	0380/09/N en 0381/09/N	- Inbreuk op artikel 144, 6° van het Wetboek van vennootschappen - Inbreuk op artikel 144, 4° van het Wetboek van vennootschappen - Inbreuken op de Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme. - Inbreuken op de norm met betrekking tot de permanente vorming - Inbreuken op de algemene controlenormen - Inbreuken op de artikelen 2, 15 en 17 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.	Schorsing van één maand	definitieve beslissing
11/06/2010	0386/09/N	- Inbreuken op de onafhankelijkheidsreglementering (art. 183ter, 2° KB 30 jan 2001 - art. 1.2.1. algemene controlenormen l'art. 6 en 7 KB 10 jan. 1994 - art. 14 § 1 W. 22 juli 1953) - Inbreuken op de algemene controlenormen en aanbevelingen - Inbreuken op paragrafen 1.3, 2.1, 2.2, 2.4, 2.5 en 3.14 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht. - Onwaardig gedrag.	Schorsing van zes weken	definitieve beslissing

07/07/2010	0382/09/N	<ul style="list-style-type: none"> - Inbreuken op de onafhankelijkheidsreglementering (art. 183ter, 2° KB 30 jan. 2001 - art. 1.2.1. algemene controlenormen - art. 6 en 7 KB 10 jan. 1994 - art. 14 § 1 W. 22 juli 1953) - Onwaardig gedrag (art. 3 KB 10 januari 1994). 	Berisping	Definitieve beslissing
27/09/2010	0348/07/N	<ul style="list-style-type: none"> - Inbreuken op artikelen 2, 3, 8, 15, 17 en 35 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 - Inbreuken op paragrafen 1.1., 2.1., 2.2., 2.4., 2.5. en 3.6. van de algemene controlenormen - Inbreuk op paragraaf 2.2. van de normen inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng; - Inbreuken op artikelen 134 en 538 van het Wetboek van vennootschappen 	Verklaart het hoger beroep ongegrond en bevestigt de bestreden beslissing van de Tuchtcommissie uitgesproken op 10 juni 2008	Cassatieberoep aangetekend
18/10/2010	0401/10/N	Beroep tegen een terechtwijzing.	Vernietigt de bestreden beslissing van 5 maart 2010 van de Raad waarbij verzoeker wordt terechtgewezen	Definitieve beslissing

0383/09/N

Commissie van Beroep van 3 maart 2010

(definitieve beslissing)

- inbreuk op artikel 18 quinquies van de Wet van 22 juli 1953;

- inbreuk op de artikelen 2 en 3 van het KB van 10 januari 1994

“(…)

In de zaak 0383/09/A(…)/N van: de heer [X], bedrijfsrevisor, woneinde te (...), met als raadslieden de heren (...) en (...), advocaten (...) en vertegenwoordigd door laatstgenoemde.

* * *

A. Over de rechtspleging.

01. Bedrijfsrevisor [X] heeft bij een aangetekend schrijven van 14 oktober 2009 bij de Commissie van Beroep een verhaal ingediend tegen de beslissing van de Tuchtcommissie van 6 oktober 2009, die hem werd betekend bij brief van 6 oktober 2009.

02. De Commissie van Beroep heeft de zaak behandeld op de openbare terechtzitting van 4 december 2009 en de zaak werd in beraad gesteld op 17 december 2009, nadat de Raad van het Instituut en de betrokken revisor aan laatste geschrift hadden ingediend.

Bij een beslissing van 15 januari 2010 heeft de Commissie van Beroep ambtshalve beslist om het debat te heropenen.

03. Op de terechtzitting van 3 februari 2010 werd de behandeling van de zaak geheel hernomen en werd de zaak opnieuw in beraad gesteld.

De revisor heeft zich op deze terechtzitting laten vertegenwoordigen door zijn advocaat die de standpunten vervat in het syntheseverweerschrift nader heeft toegelicht.

04. De Raad van het Instituut werd vertegenwoordigd door bedrijfsrevisor (...), die het standpunt van de Raad heeft toegelicht.

B. De tenlastelegging en de bestreden beslissing.

05. De Raad van het Instituut heeft op 17 juni 2008 een verslag overgemaakt aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling (verder geciteerd als KVI) waarbij tenlasteleggingen en inbreuken worden geformuleerd ten laste van bedrijfsrevisor [X].

Twee inbreuken op de regels die de uitoefening van het beroep van bedrijfsrevisor beheersen worden ten laste gelegd:

(a) inbreuk op artikel 18 quinquies van de Wet van 22 juli 1953 (verder geciteerd als IBR-Wet), dat voorschrijft dat een bedrijfsrevisor tegen wie een gerechtelijke, tucht- of administratieve procedure werd ingeleid die betrekking heeft op zijn taak als bedrijfsrevisor, de Raad hierover moet inlichten;

(b) inbreuk op de artikelen 2 en 3 van het KB van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren en op artikel 19, §2 van de IBR-Wet): de betrokkene kwam tekort aan de beginselen van waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid die ten grondslag liggen aan de uitoefening van het beroep.

De feiten die aan de tenlastelegging ten grondslag liggen worden in het verslag vermeld en worden hierna weergegeven.

06. De Raad verzoekt de KVI om het dossier door te verwijzen naar de Tuchtcommissie.

Hij uit verder de bekommernis dat bij de bepaling van de tuchtsanctie rekening zou worden gehouden met de antecedenten van de betrokkene, die aangehaald worden.

07. Bij een beslissing van 12 december 2008 heeft de KVI geoordeeld dat “de voorgelegde feiten aanleiding kunnen geven tot voldoende tenlasteleggingen lastens dhr. [X]” en verwijst ze de betrokkene door naar de Tuchtcommissie.

De KVI stelt vast dat de betrokken bedrijfsrevisor de feiten niet betwist wat de inbreuk (a) betreft en dat zijn argumenten betreffende inbreuk (b) niet afdoen aan de materialiteit van de feiten.

De KVI overweegt verder dat de feiten niet zijn verjaard en dat de termijn die door de Raad werd genomen om de zaak te onderzoeken

aanvaardbaar is en dat ze ook binnen een aanvaardbare termijn werd geëvalueerd.

De tenlasteleggingen, zoals ze door de Raad werden geformuleerd, worden behouden.

08. De Tuchtcommissie stelt vast dat de bedrijfsrevisor meer dan een jaar heeft gewacht om melding te maken van een procedure en dat hij eerst heeft gereageerd nadat hij door de Raad was aangezocht.

Ten aanzien van de tweede tenlaste gelegde inbreuk verwerpt de Tuchtcommissie de grief volgens dewelke het bewijs van de tenlastelegging onregelmatig werd verkregen, aangezien het steunt op de verklaringen van de betrokkene zelf. Het betreft de betaling van geld "in het zwart" en het opzetten van een sterfhuisconstructie om een vennootschap naar het faillissement te leiden.

Ook overweegt de Tuchtcommissie dat de redelijke termijn niet werd overschreden.

09. De twee tenlasteleggingen worden bewezen verklaard.

Rekening houdend met het tuchtrechtelijk verleden van de betrokkene, die reeds eerder wegens verschillende inbreuken werd bestraft, en de aard van de inbreuk "op de meest essentiële verplichtingen van een bedrijfsrevisor" wordt als tuchtsanctie de schraping opgelegd.

C. De grieven van appellant en het standpunt van de Raad.

10. Bedrijfsrevisor [X] betoogt vooreerst dat de tuchtvervolgung ontoelaatbaar is, dan wel vervalven, wegens verjaring. Hij voert in dit verband artikel 418 Gerechtelijk Wetboek aan, dat volgens hem een verjaringstermijn van zes maanden instelt voor de tuchtvordering. Ook meent hij dat het bedoelde artikel 418 een remedie

levert voor de discriminatoire positie van het tuchtrecht dat anders geen verjaring kent.

Hij voert aan dat de onder de twee tenlasteleggingen betoogde feiten ten laatste op 11 oktober 2005 ter kennis kwamen van de Commissie van Toezicht bij het IBR en dat eerst per 28 april 2006 hieraan een gevolg werd verleend.

Verder wijst hij er op dat de tuchtprocedure eerst op 6 juni 2008 werd ingesteld met het verslag van de Raad aan de KVI.

11. Nopens de grond van de tenlasteleggingen stelt hij dat de te late melding van de betrokkenheid in een gerechtelijke procedure te wijten is aan een misverstand met zijn vorige raadsman en dat zijn mededeling verstrekt op verzoek van de Raad, deze niet heeft verhinderd om zijn toezichtopdracht uit te oefenen.

Betreffende de tweede tenlastelegging betoogt hij dat ze uitsluitend steunt op de gegevens uit een strafdossier die door de correctionele rechtbank nietig werden verklaard. Daaruit leidt hij af dat de verklaring die hij navolgend aflegde ten aanzien van het IBR door dezelfde nietigheid is aangetast. Ook ontkent hij hieromtrent welk feit ook te hebben toegegeven. Overigens herneemt hij het verweer dat de redelijke termijn werd overschreden ten aanzien van de beide tenlasteleggingen.

Wat de eerste tenlastelegging betreft wijst hij er opdat dat de KVI eerst een beslissing nam na méér dan drie jaar en de Tuchtcommissie na bijna vier jaar.

Voor de tweede tenlastelegging wijst hij er op dat de geïncrimineerde feiten dateren van méér dan elf jaar geleden (1998) en dat ze strafrechtelijk waren verjaard.

Ten slotte bepleit hij ruime verzachtende omstandigheden die moeten leiden tot een mildering van de opgelegde tuchtsanctie.

12. De Raad van het Instituut werpt vooreerst tegen dat artikel 418 Gerechtelijk Wetboek mutatis mutandis van toepassing is op de tuchtprocedures van de bedrijfsrevisoren. Overigens, zelfs indien zou worden aangenomen dat dit artikel wél dient te worden toegepast, dan zou het enkel toepasbaar zijn ten aanzien van de Tuchtcommissie, die in dat geval binnen de zes maanden nadat ze kennis neemt van de feiten de procedure zou dienen aan te vatten.

Ten gronde handhaaft de Raad het standpunt dat de inbreuk op de meldingsplicht vaststaat en dat appellant geen aansprakelijkheid van een derde in dit verband bewijst.

Betreffende de tweede tenlastelegging betoogt hij dat het onderwerp ervan verschilt van de strafrechtspleging die uiteindelijk strandde op verjaring en dat daarboven die uitkomst niet tegenstelbaar is aan de tuchtinstanties.

Ook wijst hij er op dat overschrijding van de redelijke termijn de ontvankelijkheid van de tuchtvordering onverlet laat.

D. Beoordeling.

13. Uit de dossierstukken blijkt dat tijdens de rechtspleging voor de Tuchtcommissie deze op opeenvolgende data in een wisselende samenstelling zitting heeft gehouden.

Zodoende hebben niet alle leden van de Tuchtcommissie die de beslissing hebben gewezen alle zittingen over de zaak bijgewoond, zoals op straffe van nietigheid wordt voorgeschreven door artikel 779 Gerechtelijk Wetboek.

De bestreden beslissing dient om die reden dan ook te worden vernietigd.

14. Het middel van appellant gesteund op artikel 418 Gerechtelijk Wetboek, dat voorschrijft dat de tuchtprocedure wordt ingesteld binnen de zes maanden nadat de tuchtoverheid bevoegd om de

tuchtprocedure in te stellen, kennis heeft gekregen van de feiten, kan in het voorliggende geval geen doel treffen.

Het vermelde wetsartikel maakt deel uit van Titel V, Boek II uit Deel II van het Gerechtelijk Wetboek aangaande de tucht. Boek II betreft de Gerechtelijk Ambten.

Het beroep van bedrijfsrevisor is geen gerechtelijk ambt en valt derhalve niet binnen de toepassingsfeer van het genoemde artikel 418. Deze wetsbepaling werd evenmin door een voorschrift uit de IBR-Wet die de uitoefening van het beroep van bedrijfsrevisor in het algemeen beheerst, noch door een bepaling uit het Koninklijk Besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren overeenkomstig toepasselijk verklaard.

Die toepasselijkheid kan inzonderheid ook niet worden afgeleid uit artikel 69 van de IBR-Wet, dat enkel beoogt de leden van de in dat artikel genoemde tuchtinstanties te onderwerpen aan de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek inzake tucht.

15. Betreffende de grief geput uit de ongelijke behandeling van bedrijfsrevisoren die aangeklaagd worden in een tuchtrechtspleging, doordat de tuchtvordering niet aan een verjaringstermijn wordt onderworpen, terwijl zulks voor beklagden in een strafrechtspleging wél het geval is, dient het volgende te worden overwogen.

Bij een arrest van 4 februari 2010 heeft het Grondwettelijk Hof in de ontstentenis van een verjaringstermijn in tuchtzaken geen schending van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel gezien in het feit dat verschillende medewerkers van het gerecht niet aan dezelfde regels zijn onderworpen en inzonderheid niet in het feit dat voor de éne de tuchtvordering binnen een bepaalde termijn dient te worden ingesteld en voor een andere niet

(arrest 008/2010, www.arbitrage.be).

Het Hof heeft in dat verband overwogen dat *“de tuchtoverheid in de verschillende stadia van de procedure de redelijke termijn in acht (dient) te nemen. Bijgevolg dient de tuchtoverheid in concreto na te gaan of de tuchtprocedure binnen een redelijke termijn is ingesteld, rekening houdend met de aard en de complexiteit van de beweerde tuchtrechtelijke inbreuk. Daarbij kan rekening worden gehouden met alle elementen van de zaak, zoals bijvoorbeeld de omstandigheid dat, indien de feiten eveneens als een misdrijf kunnen worden omschreven, het, naar gelang van de bijzonderheden van het geval, verantwoord kan zijn het resultaat van de strafvordering af te wachten, vooraleer op tuchtrechtelijk vlak een beslissing wordt genomen.”*

Uit het feit dat de wetgever heeft geoordeeld zelf de redelijke termijn te moeten vaststellen waarbinnen een tuchtvordering tegen bepaalde beroepsuitoefenaars moet worden ingesteld, terwijl hij de rechter die termijn laat bepalen wanneer de tuchtvordering is gericht tegen andere beroepsuitoefenaars, volgt niet dat hij de artikelen 10 en 11 van de Grondwet zou hebben geschonden, aldus het Grondwettelijk Hof.

Het gevoelen van rechtsonzekerheid dat hierdoor kan ontstaan, is niet van dien aard dat de rechten op onevenredige wijze worden beperkt vermits de redelijkheid van die termijn in concreto zal dienen te worden beoordeeld en in acht te worden genomen.

16. Ten aanzien van de eerste tenlastelegging, de inbreuk op artikel 18 quinquies van de IBR-Wet (oud), thans -maar met gewijzigde draagwijdte- artikel 41 §1 van dezelfde wet, blijkt uit de dossierstukken dat bedrijfsrevisor [X] de Raad niet spontaan heeft ingelicht nopens het feit dat hij bij beslissing van de raadkamer te (...) van 10 december 2004 werd verwezen naar de correctionele rechtbank.

Die inlichting heeft de Raad bekomen in oktober 2005 nadat hij de betrokkene bij brieven van 4 juli 2005 en 2 september 2005 had verzocht om een algemeen overzicht van de procedures waarin hij was betrokken.

Navolgend heeft de Raad de betrokken bedrijfsrevisor op 9 mei 2006 uitgenodigd voor een gesprek met de Commissie van Toezicht, ondermeer betreffende de niet mededeling van de vermelde gerechtelijke procedure. Bedrijfsrevisor [X] heeft toen meegedeeld dat hij ervan was uitgegaan dat zijn advocaat de nodige melding had gedaan en ook dat hij die procedure niet ernstig achtte.

De Raad heeft bij brief van 9 oktober 2006 herinnerd aan de naleving van artikel 18 quinquies, alinea 1 en gevraagd om geïnformeerd te blijven. Aan die uitnodiging is ook het passende gevolg verleend.

17. Anders dan artikel 41 §1 IBR-Wet (nieuw) schreef artikel 18 quinquies niet voor binnen welke termijn de Raad diende te worden ingelicht.

Wegens de ontstentenis van een uiterste meldingstermijn, kan niet scherp worden afgelijnd vanaf welk tijdstip de bedrijfsrevisor moet beschouwd worden als zijnde in gebreke. Aangenomen moet dan worden dat de redelijkheid maatgevend is.

De meldingsplicht vindt haar oorsprong in de toezichtopdracht van de Raad van het IBR en bijgevolg dienden de inlichtingen zonder verwijl te worden verstrekt.

In het voorliggende geval heeft de bedrijfsrevisor bijna een jaar getalmd om zijn verwijzing naar de correctionele rechtbank te melden en derhalve heeft hij het bedoelde voorschrift geschonden.

Betreffende de opdracht die hij in dat verband zou gegeven hebben aan zijn advocaat ligt geen enkel bewijs voor en in de brief die hij op 11 oktober 2005 heeft gericht aan de Raad wordt hiervan ook geen melding gemaakt.

De inbreuk is derhalve bewezen.

18. Ten aanzien van de tuchtrechtelijke strafwaardigheid van deze inbreuk overweegt de Commissie van Beroep het volgende.

De redelijke termijn in de zin van artikel 6.1 EVRM begint te lopen vanaf het ogenblik waarop de betrokkene door de tuchtverheid wordt beschuldigd. Beschuldiging is voorhanden wanneer de betrokkene in verdenking is gesteld wegens het plegen van een tuchtrechtelijk strafbaar feit of wanneer hij wegens enige daad van onderzoek onder de dreiging van tuchtvervolgung leeft en dit een ernstige weerslag heeft op zijn persoonlijke situatie (Cass. 13 maart 2008, www.judidat.be).

19. In het voorliggende geval heeft de Raad op 28 april 2006 een eerste daad van onderzoek gesteld door aan de Procureur-generaal te (...) inzage en afschrift te vragen van het strafdossier inzake appellant en op 9 mei 2006 heeft de Raad een tweede daad van onderzoek gesteld door de betrokkene uit te nodigen voor een onderhoud met de Commissie van Toezicht, onder vermelding van de niet mededeling van de strafrechtelijke procedure.

Er moet dan worden aangenomen dat de dreiging van tuchtvervolgung is ingegaan einde april 2006.

Vervolgens heeft de Raad bij het verslag van 6 juni 2008 aan de KVI appellant formeel beschuldigd van inbreuk op artikel 18 quinquies.

20. Het onderzoek naar het bestaan van de bedoelde inbreuk was bijzonder eenvoudig, aangezien het op zich geen enkele onderzoeksdaad van enige betekenis vergde.

De beschuldiging van de inbreuk kon immers volgen uit de enkele vaststelling dat de meldingsplicht anno 2005 niet zonder verwijl was gebeurd.

Bijna vier jaar nadat de eerste onderzoeksdaad door de Raad werd gesteld, is de redelijke termijn voor bestraffing verstreken en heeft die inbreuk haar strafwaardigheid verloren.

Er bestaat dan ook geen reden meer om uit dien hoofde alsnog een tuchtstraf op te leggen.

21. Wat de tweede tenlastelegging betreft, blijkt uit de dossierstukken het volgende.

De Raad legt aan bedrijfsrevisor [X] ten laste dat hij is tekort gekomen aan de beginselen van waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid die ten grondslag liggen aan de uitoefening van het beroep omdat hij een middelvennootschap [X] & C^o voor één symbolische frank heeft verkocht aan de heer (...) en hem tegelijk een bedrag van 150.000 tot 180.000 Belgische frank heeft betaald om het faillissement van deze vennootschap te bewerkstelligen. Die tegenpartij verzuimde haar engagement en daarop heeft de bedrijfsrevisor zelf dat faillissement uitgelokt.

22. Over dit gebeuren heeft de bedrijfsrevisor op 14 september 2001 een verklaring afgelegd ten overstaan van de gerechtelijke politie binnen het bestek van een strafonderzoek waarin hij ook in verdenking werd gesteld, zij het wegens feiten die geen betrekking hebben op de voormelde verkoop.

Die strafprocedure leidde uiteindelijk tot een ontslag van rechtsvervolgung wegens onregelmatige bewijsgaring in eerste aanleg (vonnis van 29 november 2006) en tot vervallenverklaring van de strafvordering wegens verjaring in hoger beroep (arrest van 18 maart 2009).

23. Partij [X] werpt tegen dat de onregelmatigheid die werd vastgesteld tijdens de strafrechtspleging doorwerkt in de tuchtrechtsple-

ging, zodat die verklaring niet tegen hem kan worden gebruikt.

Dit verweer kan niet worden beaamd. De tuchtvordering staat immers los van de strafvordering. Bewijsmateriaal dat ontoereikend betrouwbaar is bevonden omdat het op onwettige wijze werd vergaard en dat dermate doorweegt dat de rechten van verdediging onherstelbaar werden geschaad, hoeft niet per se geheel onbruikbaar te zijn binnen het bestek van een tuchtprocedure.

In het voorliggende geval heeft de bedrijfsrevisor de voormelde verklaring afgelegd binnen een strafonderzoek dat in eerste instantie niet valide is gebleken wegens een onregelmatige huiszoeking, maar die bewuste feiten zelf hebben niet het voorwerp gevormd van een strafrechtspleging ten zijne laste.

Verder heeft de bedrijfsrevisor die feiten bevestigd tijdens een onderhoud met de Commissie van Toezicht op 18 december 2007.

De notulen van die vergadering heeft de betrokken revisor wel niet voor akkoord ondertekend, maar uit zijn brief van 19 februari 2008 blijkt niet dat hij de waarheidsgetrouwheid van die notulen betwist, maar wel dat hij de mening is toegedaan dat wegens het vonnis van de correctionele rechtbank het tegen hem verkregen bewijs onregelmatig is geworden.

24. De Commissie van Beroep stelt derhalve vast dat de door de Raad geïncrimineerde en door de KVI aan de tuchtinstantie onderworpen feiten bewezen zijn.

De praktijk waarbij de professionele middelvennootschap officieel wordt verkocht voor een symbolische waarde en daarnaast een bedrag "in het zwart" wordt betaald aan de koper om die vennootschap te laten verdwijnen via een faillissement valt niet te rijmen met de beginselen van waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid waartoe de betrokkene was gehouden.

25. Ten aanzien van de strafwaardigheid van de gedraging in het licht van de redelijke termijn, overweegt de Commissie dat de feiten zelf weliswaar dateren van méér dan tien jaar geleden en dat de Raad er kennis heeft van gekregen nadat het IBR in april 2006 toegang heeft gekregen tot het strafdossier, maar dat het niet onredelijk was in hoofde van de Raad om rekening te houden met de gang van het strafproces.

Het onderhoud tijdens hetwelk bedrijfsrevisor [X] ten overstaan van de Commissie van Toezicht de geïncrimineerde feiten heeft bevestigd, dateert van december 2007, zodat de Raad eerst vanaf dat tijdstip uit eigen onderzoek kon putten om een tenlastelegging te formuleren. Zulks is uiteindelijk gebeurd op 6 juni 2008.

De redelijke termijn is aangevangen in april 2006, maar de gang van het strafproces en van het eigen onderzoek van de Raad -via de Commissie van Toezicht- in 2007, de verslaggeving door de Raad aan de KVI in juni 2008, de navolgende besluitvorming door de KVI in december 2008 en de rechtspleging voor de tuchtinstanties verantwoordden een redelijk tijdsverloop tot op vandaag.

26. Betreffende de passende tuchtsanctie overweegt de Commissie dat de feiten als ernstig dienen te worden beschouwd nu ze de betrouwbaarheid betreffen, maar dat de inbreuk als zodanig geen schade aangericht heeft aan derden in de uitoefening van zijn functie.

De betrokkene heeft in een recent verleden al tuchtsancties opgelopen, waarbij hij geschorst werd in de uitoefening van zijn functie, ondermeer wegens tekortkoming aan algemene controlenormen en aanbevelingen. Evenwel kan in dit opzicht moeilijk van herval worden gewaagd, aangezien de feiten die bij de genoemde tuchtsancties werden beteugeld posterieur zijn aan de thans geïncrimineerde gedraging.

27. Rekening houdend met al deze gegevens wordt als tuchtsanctie een schorsing gedurende één jaar opgelegd.

De schorsing zal worden bekendgemaakt op de website van het IBR zoals bepaald in artikel 73 §1 d) van de IBR-Wet.

OM DEZE REDENEN, DE COMMISSIE VAN BEROEP,

Beslist na tegenspraak,

Ontvangt het hoger beroep en verklaart het als volgt gegrond,

Doet de bestreden beslissing teniet,

Beslist opnieuw als volgt,

Verklaart de tenlastelegging (A) wegens inbreuk op artikel 18 quinquies IBR-Wet (oud) bewezen, maar stelt vast dat wegens het verstrijken van de redelijke termijn ze niet meer strafwaardig is.

Verklaart ook de tenlastelegging (B) wegens schending van artikel 72, §1, 2° en 3° van de IBR-Wet (nieuw) en van de artikelen 2 en 3 van het Koninklijk Besluit van 10 januari 1994 bewezen.

Legt als tuchtsanctie op: schorsing voor een periode van één jaar.

Zegt dat de tuchtsanctie zal worden bekendgemaakt op de website van het IBR zoals bepaald bij artikel 73 §1 van de IBR-Wet.

Over deze beslissing werd beraadslaagd door de Commissie van Beroep, (...)."

0382/09/N

Commissie van Beroep van 24 maart 2010

(tussenbeslissing)

- *Inbreuken op de onafhankelijkheidsreglementering (art. 183ter, 2° KB 30 jan. 2001 - art. 1.2.1. algemene controlenormen - art. 6 en 7 KB 10 jan. 1994 - art. 14 § 1 W. 22 juli 1953)*
- *Onwaardig gedrag (art. 3 KB 10 januari 1994).*

"(...)

In de zaak 0382/09/A(...)/N van: de heer [X] bedrijfsrevisor, wonende te (...), die verschijnt, met als raadslieden Mters (...) en (...), advocaten te (...).

* * *

A. Over de rechtspleging.

01. Bij aangetekende brief van 12 december 2009 heeft de Raad van het Instituut hoger beroep ingesteld tegen de beslissing van de Tuchtcommissie die op 17 november 2009 werd uitgesproken.

Laatstgenoemde beslissing werd per aangetekende brieven van 18 november 2009 genotificeerd aan de Raad van het Instituut, aan bedrijfsrevisor [X], aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling (KVI) en aan de procureur-generaal te (...).

02. Bedrijfsrevisor [X], bijgestaan door advocaat (...), werd gehoord op de terechtzitting van 5 maart 2010. Hij heeft een verweerschrift ingediend.

De Raad van het Instituut werd vertegenwoordigd door bedrijfsrevisor (...) en bijgestaan door advocaat (...). Deze partij heeft eveneens een memorie ingediend.

B. Het onderwerp van het beroep.

03. De beroepen beslissing oordeelt over de tuchtvordering die door de KVI aanhangig werd gemaakt bij de verwijzingsbeslissing van 12 december 2008, maar houdt geen beoordeling in van de grond van de zaak.

De Raad van het Instituut heeft op 6 oktober 2008 aan de KVI een verslag overgemaakt betreffende het vooronderzoek dat ten laste van bedrijfsrevisor [X] werd gevoerd.

De feiten die aan het verslag ten grondslag liggen, vinden hun oorsprong in de kwaliteitscontrole die in 2005 werd uitgevoerd bij het bedrijfsrevisorenkantoor [Y] Bedrijfsrevisoren evenals in de kwaliteitscontrole die in 2006 werd uitgevoerd bij bedrijfsrevisor [A].

04. Naar aanleiding van de genoemde kwaliteitscontroles heeft de Raad ten aanzien van de kantoren [Y] Bedrijfsrevisoren en [A], die volgens hem een samenwerkingsverband onderhouden, vaststellingen gedaan waaromtrent hij van oordeel was dat er inbreuken op de regeling inzake onafhankelijkheid en op de waardigheid mee gemoeid zijn.

Inzonderheid werd bedrijfsrevisor [X] euvel geduid dat zijn kantoor, en bij uitbreiding [Y] Accountants en Belastingconsulenten, bijstand verleenden of deelnamen aan de voorbereiding of het voeren van de boekhouding of aan de opstelling van de jaarrekening voor ondernemingen waar bedrijfsrevisor [A] het commissarismandaat uitoefende.

Ook werd geïncrimineerd dat een medewerker van [Y] Bedrijfsrevisoren die onder toezicht stond van de heer [X], het overgrote deel van de werkzaamheden in die commissarismandaten voor zijn rekening nam.

05. De KVI heeft op 12 december 2008 beslist om de heer [X] te verwijzen naar de Tuchtcommissie op grond van de tenlasteleggingen die door de Raad werden geformuleerd en door haar werden beaamd.

Bedrijfsrevisor [X] had voordien op 10 november 2008 een memorie gericht tot de KVI, waarin hij omstandig toelichtte waarom er geen enkele inbreuk op de regeling inzake onafhankelijkheid werd begaan.

In zijn begeleidend schrijven merkte hij onder meer op: "Bij kennisname van het dossier bleek het dossier inzake de heer [A] (Tuchtcommissie nr. 0359/07/N) niet beschikbaar, hoewel hiernaar wordt gerefereerd in het ontwerp van verslag door de Raad als een element van aard om het bewezen zijn van de tenlasteleggingen te verantwoorden". Tegelijk vroeg hij om "voeging van het bundel nr. 0359/07/N, minstens het volledige onderzoeks-

dossier dat aanleiding heeft gegeven tot de beslissing van de Tuchtcommissie dd. 11 december 2007".

06. De KVI is niet ingegaan op het verzoek tot voeging van het dossier inzake [A], nadat ze had vastgesteld dat de Raad in zijn verslag verwees naar de definitieve uitspraak van de Tuchtcommissie en dat partij [X] die beslissing heeft meegedeeld gekregen.

Daaruit leidt ze af dat de betrokkene kennis heeft kunnen nemen van alle feitelijke elementen waarop de Raad haar tenlasteleggingen baseert.

07. Voor de Tuchtcommissie heeft partij [X] aangevoerd dat zijn rechten van verdediging werden geschonden doordat door hem geïssueerde stukken waarvan de Raad gewag maakt in zijn verslag van 6 oktober 2008 aan de KVI niet worden meegedeeld.

Hij viseert inzonderheid een verslag van 25 januari 2007 en een schrijven van 28 februari 2007 uitgaande van bedrijfsrevisor [A].

Aangezien de Raad zich steunt op elementen uit het dossier van de heer [A] en op een gedeelte van diens verklaring, dienen deze stukken integraal te worden voorgebracht, zo luidt de redenering.

Zodoende vroeg de betrokkene aan de Tuchtcommissie om alvorens verder rechte te doen *"aan de Raad te bevelen dat het volledige dossier dat aanleiding heeft gegeven tot de tuchtvervolgging lastens de heer [A] zou worden overgelegd om concludant en zijn raadslieden de gelegenheid te geven hiervan kennis te nemen"*.

08. Bij de bestreden beslissing oordeelt de Tuchtcommissie enkel over het middel inzake de schending van de rechten van verdediging.

De Tuchtcommissie acht het middel gegrond en *"beveelt de Raad om de stukken, zoals in het motiverend gedeelte van onderhavige beslissing opgenomen aan de verdediging van [X] over te maken"*.

Verder wordt de zaak onbepaald uitgesteld ten einde de partijen toe te laten verder toe te laten stelling te nemen na uitwisseling van de stukken.

09. De Tuchtcommissie overweegt dat de verdediging dient de kans te hebben eventueel de verslagen en verklaringen waarop volgens het eigen verslag van de Raad de tenlasteleggingen zijn gegrond, te weerleggen of te betwisten, hetgeen veronderstelt dat ze eerst inzake krijgt van de verslagen en verklaringen.

Steunt de Raad zich op controles bij en verklaringen van een andere bedrijfsrevisor, zonder dat de verdediging die stukken kan inkijken, dan geschiedt de vervolging op eenzijdige stukken, zo meent de Tuchtcommissie.

Ook stelt ze vast dat de Raad *geen elementen of argumenten naar voor brengt die van die aard zijn dat zij van de verplichting tot mededeling van stukken zou kunnen ontheven worden*.

10. De behandeling voor de Commissie van Beroep is vooralsnog beperkt gebleven tot het dictum van de bestreden beslissing.

C. De grieven en de standpunten.

11. In de beroepsakte doet de Raad gelden dat het recht van verdediging van partij [X] niet werd miskend, aangezien alle stukken waarop de Raad zich heeft gebaseerd, gekend zijn door de betrokkene.

In zijn memorie licht hij nader toe dat hij niet is verplicht om alle documenten die hij heeft ingezien in het kader van zijn onderzoek in het tuchtdossier te voegen en zelf

beslist welke stukken relevant zijn en aan de tuchtinstantie worden voorgelegd. Inzonderheid betoogt hij dat hij geen stukken kan meedelen waarvan de wet hem verbiedt ze voor te leggen en die een schending van het geheim karakter van het tuchtonderzoek zouden inhouden.

Indien de Raad beslist om bepaalde documenten niet in het tuchtdossier te voegen en schiet de bewijsvoering om die reden tekort, dan is het enige gevolg dat bij ontstentenis van bewijs een tucht sanctie niet kan worden opgelegd.

12. Concreet wijst hij er op dat de beslissing van de Tuchtcommissie inzake [A] wordt voorgelegd en dat andere dossierstukken de tenlasteleggingen staven. Waar verwijzingen naar de tuchtprocedure inzake [A] voorkomen in het raadsverslag van 6 oktober 2008, betreffen zij feiten die voldoende precies zijn opdat partij [X] ze zou kunnen beantwoorden.

De samenstelling zelf van het dossier is niet aan tegenspraak onderworpen. De stukken waarvan inzage door de Raad werd geweigerd, zijn vertrouwelijk. Het Instituut heeft een geheimhoudingsplicht en mag het geheime karakter van het tuchtonderzoek niet schenden, op straffe van een zware fout te begaan.

Overigens zou partij [X] kennis kunnen krijgen van zakengeheimen waarover de heer [A] diende te communiceren met het Instituut.

13. Bedrijfsrevisor [X] acht het hoger beroep niet toelaatbaar op grond van artikel 880, tweede lid Gerechtelijk Wetboek, luidens hetwelk verzet of hoger beroep niet open staat tegen een beslissing die overlegging van stukken beveelt.

Ook kan de Raad volgens hem geen belang doen gelden om hoger beroep in te stellen aangezien hij voor de Tuchtcommissie heeft te

kennen gegeven dat hij zich zou schikken naar het oordeel van de Tuchtcommissie inzake de betwiste inzage. Dit zou een bekentenis zijn die niet kan worden herroepen.

14. Overigens handhaaft partij [X] zijn standpunt dat zijn rechten van verdediging worden geschonden indien de documenten uit het dossier van de heer [A] waarnaar in het Raadsverslag wordt verwezen niet worden voorgebracht.

Artikel 6 EVRM vereist dat tegenspraak kan worden gevoerd omtrent elk stuk of elk betoog dat het oordeel van de rechter kan beïnvloeden. Zowel de stukken à décharge als de stukken à charge dienen aan tegenspraak te worden onderworpen.

Verder zou het beroepsgeheim geen reden kunnen vormen om de regels inzake tegenspraak terzijde te schuiven. Het bevel van de Tuchtcommissie zou uitsluiten dat de Raad zich zou kunnen beroepen op het beroepsgeheim.

Overigens betwist de heer [X] dat met het voorbrengen van de geïsoleerde documenten geheimen zouden worden prijsgegeven die de cliënten van de heer [A] hem hebben toevertrouwd, nu de vraag om mededeling enkel de kwestie betreft of laatstgenoemde met hemzelf een vorm van samenwerking onderhield.

Ten slotte is hij van oordeel dat het dossier voor verdere behandeling dient te worden verwezen naar de Tuchtcommissie.

D. De ontvankelijkheid van het hoger beroep.

15. Het hoger beroep werd naar de vorm regelmatig en ook binnen de wettelijke termijn tijdig ingesteld.

16. De bestreden beslissing oordeelt over een tussen de partijen betwist punt en legt de Raad een bevel op.

Het is een eindbeslissing in de zin van artikel 19 Gerechtelijk Wetboek en is griefhoudend voor de Raad.

Het recht van hoger beroep is ingesteld om de onwettigheden die door de tuchtrechter in eerste aanleg mochten zijn begaan, te verhelpen en te laten herstellen door het in acht nemen van de wet door de rechter in hoger beroep (Cass. 29 september 1995, www.juridat.be).

Ontbreekt een voorschrift dat het instellen van hoger beroep op een bepaalde grond uitsluit, dan moet worden aangenomen dat een beslissing die door de Tuchtcommissie is gewezen en griefhoudend is, appellabel is.

17. Partij [X] meent dat artikel 880, tweede lid Gerechtelijk Wetboek aan hoger beroep in de weg staat, aangezien het door de Tuchtcommissie opgelegde bevel "overlegging van stukken" betreft.

Evenwel blijkt uit de bestreden beslissing dat het opgelegde bevel geen "overlegging van stukken" betreft met het oog op het bewijs van een ter zake dienend feit, zoals bedoeld in artikel 877 Gerechtelijk Wetboek.

Immers, partij [X] betoogde voor de Tuchtcommissie dat zijn recht van verdediging werd geschonden omdat de Raad naar het bestaan van enkele documenten verwees, terwijl hij van de inhoud van die documenten geen kennis had kunnen nemen, maar die verwijzing de tuchtrechter niettemin zou kunnen beïnvloeden ten zijne nadele.

Anders uitgedrukt, de door de Tuchtcommissie bevolen mededeling van stukken aan "de verdediging" beoogt niet om het bewijs doen te leveren van een ter zake dienend feit, maar om de geschonden geachte wapengelijkheid in een tuchtprocedure te herstellen.

18. De door bedrijfsrevisor [X] voorgedragen exceptie om op grond van artikel 880 Gerechtelijk Wetboek tot de onontvankelijkheid van het hoger beroep te doen besluiten moet dan ook worden verworpen.

19. Ook het verweer volgens hetwelk de Raad geen belang heeft bij het hoger beroep nu hij had toegezegd om zich te schikken naar een eventueel bevel tot mededeling van de geïsoleerde documenten, kan niet worden gevolgd.

De vermelding in de memorie van de Raad van 12 mei 2009 kan niet beschouwd worden als een berusting aangezien de bestreden beslissing nog niet was uitgesproken.

Het betreft evenmin een afstand van het hoger beroep aangezien het rechtsmiddel nog niet was aangewend.

Overigens verzet de openbare orde er zich tegen dat de Raad, die krachtens artikel 22 §5 IBR-Wet als orgaan van het Instituut zijn opdrachten uitsluitend in het algemeen belang uitoefent, zich er bij voorbaat toe verbindt om een onwettige beslissing niet aan te vechten.

20. Het besluit luidt dan dat het hoger beroep ontvankelijk is.

De grond van het hoger beroep.

21. De tuchtprocedure die tegen partij [X] wordt gevoerd is van die aard dat ze voor gevolg kan hebben dat de betrokkene mogelijk het recht zou worden ontnomen om nog het beroep van bedrijfsrevisor uit te oefenen.

Zodoende heeft de procedure betrekking op de uitoefening van een beroep dat geen openbaar ambt is en heeft ze als voorwerp het vaststellen van burgerlijke rechten en verplichtingen in de zin van artikel 6.1 van het EVRM.

De rechten en waarborgen verze-kerd door artikel 6 EVRM zijn dan ook van toepassing op de voorlig-gende procedure.

22. Het recht van verdediging, dat een onderdeel vormt van de eerlij-ke procedure in de zin van artikel 6.1 EVRM en een algemeen begin-sel is van openbare orde, betreft in wezen het recht om tegenspraak te kunnen voeren.

Partij [X] beklaagt er zich niet over dat hij tijdens het onderzoek geen tegenspraak heeft kunnen voeren.

Hij steunt zijn grief in verband met de schending van zijn recht van verdediging enkel hierop dat hij de draagwijdte van documenten waarvan de Raad gewag maakt, zelf niet kan vaststellen.

23. Het komt aan de Raad toe om te beslissen over de samenstelling van het tuchtdossier en over de stukken die er deel van uitmaken.

Nochtans moet het dossier volle-dig zijn, zowel in het belang van de vervolgte partij die zich doel-treffend moet kunnen verdedigen, als van de tuchtinstantie die met kennis van zaken moet kunnen oordelen (Raad van State, arrest van 25 oktober 2005 in de zaak nr. 150.547 en arrest van 27 november 2006 in de zaak nr. 165.138, www.raadvste-consetat.be).

In deze zin moet de vervolgte partij kunnen beoordelen of en in welke mate een bepaald stuk dien-stig kan zijn voor zijn verdediging (R.v.St., arrest van 26 juni 1996 in de zaak nr. 60.588, www.raadvste-consetat.be).

24. Evenwel houdt de verplichting om een volledig dossier samen te stellen niet in dat alle geschrif-ten waarnaar wordt verwezen ook effectief moeten worden meege-deeld.

Evenwel kan de Raad van het Insti-tuut niet gehouden zijn om gege-vens of bewijsstukken vrij te geven

die een onderdeel vormen van een eerder gevoerde tuchtprocedure, aangezien hij bij de uitoefening van zijn taken gehouden is tot het beroepsgeheim.

Inzonderheid wat het tuchtonder-zoek betreft, is zulks bepaald in artikel 22 §5 IBR-Wet.

Wordt ten aanzien van een bepaald document door de Raad aange-voerd dat het vertrouwelijk ka-rakter zich tegen de mededeling ervan verzet, en blijkt die reden-geving gerechtvaardigd, dan wordt het recht van verdediging van de vervolgte bedrijfsrevisor niet ge-schonden (Cass. 7 mei 1999, www.juridat.be).

25. Overigens wordt met de mede-delung van de inhoud van een stuk, meteen ook gelegenheid geboden om hierover tegenspraak te voe-ren.

Wordt navolgend betwisting ge-voerd over de vraag of de inhoud die door de Raad aan bepaald stuk wordt toegeschreven ook strookt met de werkelijkheid, dan zal de tuchtrechter desgevallend moe-ten besluiten dat een bewijs niet voorligt.

Immers, een tenlastelegging kan niet worden bewezen verklaard bij ontstentenis van enig bewijsstuk.

Een verwijzing naar een bewijsstuk in een ander tuchtdossier, kan op zich dan ook geen conclusie wet-tigen dat een bewijs is geleverd, aangezien het stuk bij hypothese niet voorhanden is, bezwarend is voor de vervolgte partij en niet aan tegenspraak werd onderworpen (R.v.St., arrest van 23 december 2008 in de zaak nr. 189.112, www.raadvste-consetat.be).

26. In het voorliggende geval verzet de Raad zich tegen de me-dedeling van de door partij [X] gevraagde stukken omdat ze een onderdeel vormen van een tucht-onderzoek dat eerder ten laste van een ander bedrijfsrevisor werd ge-voerd.

Gelet op de geheimhouding waar-toe de Raad is genoopt, verant-woordt die redengeving de weige-ring om de stukken mee te delen.

27. Ten overvloede weze overwo-gen dat de Raad de geanonimi-seerde beslissing mededeelt die het gevolg is van het bedoelde tucht-onderzoek en deelt hij ook de ge-nerieke inhoud mee van de overige geïncrimineerde stukken waarnaar hij verwijst.

28. Het besluit luidt dat het recht van verdediging van partij [X] niet wordt geschonden door de niet-mededeling van de door hem aan-gegeven stukken.

De Raad werd dan ook onterecht bevolen om die bewijsstukken mee te delen.

De verdere rechtspleging.

29. Rechtspraak in twee instanties wordt door het EVRM niet vereist en is geen algemeen rechtsbegin-sel.

Ook in tuchtzaken is artikel 1068 Gerechtelijk Wetboek toepasselijk, naar luid waarvan het hoger be-roep de zaak zelf aanhangig maakt bij de appèlrechter.

Enkel in het geval bedoeld in ar-tikel 1068, tweede lid Gerechtelijk Wetboek - wanneer beslist wordt tot zelfs gedeeltelijke bevestiging van een onderzoeksmaatregel - kan er voor de appèlrechter reden bestaan om de zaak terug te wij-zen naar de eerste rechter.

30. In het voorliggende geval werd een onbeperkt hoger beroep inge-steld: niets van hetgeen door de Tuchtcommissie werd beslist bleef van het hoger beroep uitgesloten.

De akte van hoger beroep trou-wens geeft ook aan dat de Raad verzoekt tot het opleggen van een tuchtsanctie wegens de door hem geciteerde inbreuken.

De uitzondering bedoeld in artikel 1068, tweede lid Gerechtelijk Wetboek is ook niet voorhanden.

31. Nu de zaak zelf voor de Commissie van Beroep aanhangig is, dient deze de zaak verder af te doen.

**OM DEZE REDENEN,
DE COMMISSIE VAN BEROEP,**

Beslist na tegenspraak,

Ontvangt het hoger beroep en verklaart het gegrond.

Doet de bestreden beslissing teniet,

Verwerpt het verzoek van partij [X]

Stelt de zaak voor verdere behandeling ten gronde vast op de terechtzitting van 28 april 2010 van de Commissie van Beroep om 14 u 30.

Deze beslissing werd uitgesproken in openbare terechtzitting te Brussel op 24 maart 2010 door de Commissie van Beroep (...)."

0380/09/N en 0381/09/N

Commissie van Beroep van 24 maart 2010 (definitieve beslissing)

- Inbreuk op artikel 144, 6° van het Wetboek van vennootschappen

- Inbreuk op artikel 144, 4° van het Wetboek van vennootschappen

- Inbreuken op de Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme.

- Inbreuken op de norm met betrekking tot de permanente vorming

- Inbreuken op de algemene controlenormen

- Inbreuken op de artikelen 2, 15 en 17 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

"(...)

In de gevoegde zaken 0380/09/A(...)/N en 0381/09/A(...)/N van: de heer [X], bedrijfsrevisor, wonende te (...), die verschijnt en wordt bijgestaan door zijn advocaat, Mter (...).

* * *

A. De rechtspleging.

01. Bij aangetekende brief van 5 november 2009 heeft bedrijfsrevisor [X] – verder geciteerd als “de bedrijfsrevisor” – hoger beroep ingesteld tegen de beslissing van de

Tuchtcommissie die op 6 oktober 2009 werd uitgesproken.

Per aangetekende brieven van 6 oktober 2009 werd deze beslissing genotificeerd aan de bedrijfsrevisor, aan de Raad van het Instituut, aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling (KVI) en aan de procureur-generaal te (...).

02. De bedrijfsrevisor en zijn advocaat werden gehoord op de terechtzitting van 15 januari 2010. Zij hebben op 12 februari 2010 een laatste syntheseverweerschrift ingediend.

De Raad van het Instituut werd vertegenwoordigd door bedrijfsrevisor (...). Hij heeft op 28 januari 2010 een syntheseseminarie ingediend die de vorige vervangt.

B. Het onderwerp van het beroep.

03. De beroepen beslissing oordeelt over de tuchtvordering die door de KVI werd aanhangig gemaakt bij haar verwijzingsbeslissingen van 12 december 2008.

Aan de beide beslissingen tot verwijzing ligt telkens een verslag van de Raad ten grondslag. De twee verslagen, waarvan het éne dateert van 16 mei 2008 en het tweede van 26 mei 2008, werden bij brieven van 26 mei 2008 overgemaakt aan de KVI met toepassing van artikel 53, lid 1 van de wet van 22 juli 1953, verder geciteerd als “IBR-Wet”.

04. Het eerste raadsverslag aan de KVI van 16 mei 2008 vindt zijn oorsprong in een vervroegde kwaliteitscontrole betreffende het jaar 2006. De Raad ziet inbreuken op bepalingen uit het Wetboek van Vennootschappen, op de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en op drie types van beroepsnormen: de norm betreffende de permanente vorming, verschillende paragrafen van de algemene controlenormen en een paragraaf betreffende de inbreng in natura.

Het tweede raadsverslag aan de KVI van 26 mei 2008 betreft een vermeende schending door de bedrijfsrevisor van een injunctie die hem op 23 januari 2008 werd gegeven in verband met het verlenen van inzage aan een confrater die hem in een commissarisopdracht was opgevolgd.

05. De KVI vermeldt in ieder van de twee beslissingen dat ze de opmerkingen van de Raad vervat in diens verslagen tot de hare maakt en stelt verder vast dat de opmerkingen die de bedrijfsrevisor per brief van 30 oktober 2008 indiende, de materialiteit van de hem verweten feiten bevestigen.

Ze leidt daaruit af dat die opmerkingen niet van aard zijn om te concluderen dat de door de Raad aangevoerde feiten geen aanleiding zouden kunnen vormen voor voldoende tenlasteleggingen.

06. De Tuchtcommissie verklaart de tenlasteleggingen in alle onderdelen gegrond en legt de bedrijfsrevisor als sanctie een schorsing op gedurende drie maanden.

Ten aanzien van de miskenning van de injunctie stelt de Tuchtcommissie vast dat ten tijde van de bedrijfsrevisor niet de nodige stukken heeft ter beschikking gesteld van zijn opvolger, dat dit ook nog niet helemaal het geval was toen de injunctie werd gegeven en ook nadien niet.

Verder stelt ze vast, zo er al veel verbetering merkbaar was in de werkwijze van de bedrijfsrevisor bij een volgende controle, dit niet wegneemt dat ten tijde van de controle die aan de verwijzing ten grondslag ligt, de bedrijfsrevisor niet werkte in overeenstemming met de controlenormen.

Bij de vaststelling van de strafmaat houdt ze rekening met volgende elementen: tuchtrechtelijke antecedenten, de talrijkheid van de inbreuken en het feit dat ze schade hadden kunnen berokkenen aan de betrokken vennootschappen of aan derden en het gebrek aan confraterniteit bij de opvolging.

C. De grieven en de standpunten.

07. Betreffende de tenlastelegging omtrent de miskenning van een injunctie die op 28 januari 2008 door de Raad werd gegeven, meent hij dat hem geen tekortkoming kan worden verweten.

Hij wijst in dit verband naar gesprekken die in al in februari 2005 werden gevoerd tussen hemzelf en de opvolgende confrater. De stroevere houding zou eerst dateren nadat de opvolger vroeg om aanpassing van een eerder opgesteld commissarisverslag. In elk geval was hij de overtuiging toegedaan dat zijn opvolger over voldoende informatie beschikte om zijn mandaat uit te oefenen.

08. Omtrent de tenlasteleggingen die gesteund zijn op het verslag van de Commissie Kwaliteitscontrole betoogt de bedrijfsrevisor vooreerst dat er verregaande discrepantie bestaat tussen dit verslag en het verslag dat door de gemandateerde bedrijfsrevisor werd opgesteld.

Inzonderheid blijkt volgens hem uit dit laatste dat de controlerende bedrijfsrevisor slechts vier negatieve appreciaties gaf en voor het overige aangaf dat het gecontroleerde punt een positief of aanvaardbaar resultaat gaf.

Naar zijn inzien geeft de Raad aan het onderzoeksverslag een draagwijdte die het niet heeft. Ook zou de brief die hij op 1 augustus 2007 heeft gericht aan de Commissie Kwaliteitscontrole niet steeds correct worden geduid.

09. Betreffende ieder van de tenlasteleggingen voert de bedrijfsrevisor ook punctueel verweer om aan te geven hetzij dat een bewijs ervan niet voorligt, hetzij dat het gewicht van de inbreuk dient te worden gerelativeerd wegens het formeel karakter ervan of de bepaald geringe weerslag ervan materieel beschouwd.

Ten slotte betoogt hij dat de Tuchtcommissie een sanctie heeft toegemeten die in geen enkele verhouding staat tot de ernst van de tekortkomingen.

Zijn algemeen besluit luidt dat de tenlasteleggingen ongegrond moeten worden verklaard en dat minstens de strafmaat aanzienlijk dient te worden verminderd, rekening houdend met de billijkheid en het evenredigheidsbeginsel. Een schorsing gedurende een periode van drie maanden bijzonder verstrekkende gevolgen met zich zou brengen voor het kantoor waarin hij de enige bedrijfsrevisor is.

In dit laatste verband verwijst hij de rechtspraak van de Commissie van Beroep, die aanvaardt dat ook rekening wordt gehouden met het passende gevolg dat de bedrijfsrevisor heeft verleend aan eerder

geformuleerde aanbevelingen en met de ontstentenis van schade aan derden.

10. De Raad meent dat ook na de mededeling van bijkomende bewijsstukken door de bedrijfsrevisor alle tenlasteleggingen bewezen blijven en dat de betrokkene in werkelijkheid verlichting van de opgelegde sanctie nastreeft.

Betreffende de beweerde discrepantie tussen de formulering in het verslag van de Commissie Kwaliteitscontrole en de conclusies die de Raad eruit trekt enerzijds en de bevindingen van de bedrijfsrevisor-inspecteur anderzijds, doet hij opmerken dat de genoemde Commissie die bevindingen volkomen soeverein anders kon appreciëren op grond van de horing die plaats vond op 20 april 2007. Het oordeel van de bedrijfsrevisor-inspecteur kan de Raad en de Commissie, die haar mandataris is, niet binden.

Verder meent de raad dat ieder van de tenlasteleggingen bewezen blijven.

In dit verband verdedigt hij de stelling dat wanneer het bewijs van de naleving van de normen niet kan worden geleverd op de normatief voorgeschreven wijze, ook moet worden aangenomen dat de bij de controlenormen voorgeschreven werkzaamheden niet werden uitgevoerd.

D. Beoordeling.

I. De rechtspleging in eerste aanleg.

11. Uit de stukken van de rechtspleging voor de Tuchtcommissie blijkt dat deze tijdens de behandeling van de zaak in verschillende samenstellingen zitting heeft gehouden.

Zodoende hebben niet alle leden van de Tuchtcommissie die de beslissing hebben gewezen alle zittingen over de zaak bijgewoond, zoals op straffe van nietigheid wordt voorgeschreven door artikel 779 Gerechtelijk Wetboek.

De bestreden beslissing dient om die reden dan ook te worden vernietigd.

II. De grond van de tenlasteleggingen.

12. Uit het beamen door de KVI van de vermeldingen in de twee Raadsverslagen die haar betreffende de bedrijfsrevisor werden bezorgd, blijkt dat de hem ten laste gelegde tekortkomingen de volgende zijn:

a) miskenning van een injunctie die door de Raad werd gegeven: schending van artikel 79 §1 c) van de IBR-wet en van artikel 24 van het KB van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren;

b) inbreuk op artikel 144, 6° – thans 144,8° – Wetboek van Vennootschappen: in het controleverslag is geen melding gemaakt van de overtreding door de vennootschap van artikel 616 Wetboek van Vennootschappen;

c) inbreuk op artikel 144, 4° – thans 144, 6° – Wetboek van Vennootschappen: het commissarisverslag maakt geen melding dat het jaarverslag van de Raad van Bestuur geen melding bevat over “de voornaamste risico’s en onzekerheden”;

d) inbreuk op de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme: de wettelijke identificatie van de klanten is niet systematisch opgevaard en bewaard;

e) inbreuk op de norm met betrekking tot de permanente vorming: de historiek van de activiteiten op het vlak van permanente vorming is niet bijgehouden en ook wordt niet aangetoond dat 70% van de vorming uit seminaries bestaat;

f) inbreuk op de paragrafen 1.1 en 1.4 van de algemene controlenormen: de geuite mening werd niet gegrond op doelgerichte en nauwgezet uitgevoerde controlewerk-

zaamheden en de controle was ook niet volkomen;

g) inbreuk op paragraaf 2.1 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht: de opdracht werd niet uitgevoerd volgens een aangepast werkprogramma;

h) inbreuk op paragraaf 2.2 van de algemene controlenormen: de werkdocumenten bevatten niet de aantekeningen waaruit een getrouw beeld van de uitgevoerde opdracht kan worden verkregen;

i) inbreuk op paragraaf 2.4 van de algemene controlenormen: de mening kon niet steunen op onderzoek van het systeem van interne controle waarvan de doeltreffendheid werd nagegaan;

j) inbreuk op paragraaf 2.5 van de algemene controlenormen: het bewijskrachtig controlemateriaal dat de geuite mening kon staven, ontbreekt;

k) inbreuk op de paragrafen 3.10 en 3.10.1 van de algemene controlenormen: het verslag vermeldt niet dat het jaarverslag van de Raad van Bestuur een door de wet voorgeschreven inlichting niet bevat;

l) inbreuk op paragraaf 4.1 van de norm inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng: het besluit voorgeschreven door deze norm komt niet voor in een goedkeurende verklaring.

Uit het geheel van deze inbreuken wordt ook tekortkoming aan de artikelen 2, 15 en 17 van het KB van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren afgeleid.

13. Aan de injunctie die op 23 januari 2008 door de Raad werd gegeven, liggen de moeilijkheden ten grondslag waarmee de opvolging van de BVBA [Y] door bedrijfsrevisor [A] in de commissarisfunctie bij de NV [B] gepaard ging. Die opvolging werd in april 2007 door de algemene vergadering van deze vennootschap beslist.

De opvolgende commissaris heeft in november 2007 de Voorzitter van het IBR ingelicht dat de vragen die hij met twee aangetekende brieven aan zijn voorganger [X] heeft gesteld, onbeantwoord zijn gebleven. Die vragen hadden betrekking op het commissarisverslag dat door laatstgenoemde was afgeleverd op 9 april 2007 betreffende de jaarrekening 2006, maar dat volgens diens opvolger onjuiste vermeldingen bevatte.

14. Navolgend heeft de Raad beslist om de bedrijfsrevisor dwingend op te dragen om zich binnen de veertien dagen te schikken naar de verplichtingen die vervat liggen in artikel 79 §1 c) van de IBR-wet van 22 juli 1953 en in artikel 24 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

De desbetreffende voorschriften betreffen de inzage welke dient te worden verleend in de aangelegde werkdoSSIERS in geval van opvolging door een ambtgenoot. De bedrijfsrevisor dient zich ook op dit vlak confraterneel en welwillend op te stellen.

De injunctie houdt de uitnodiging in om zelf de passende initiatieven te nemen en om binnen de toegemeten tijd aan de Raad de bewijzen over te maken waaruit blijkt dat het passend gevolg werd gegeven.

15. Geen enkel overgelegd stuk doet blijken dat de bedrijfsrevisor zich naar deze injunctie heeft geschikt, niet wat de welwillend te verlenen inzage betreft en evenmin wat de mededeling van de bewijsstukken aan de Raad betreft.

Het verweer van de bedrijfsrevisor dat reeds in 2005 inzage werd verleend en dat hij ervan uitging dat zijn opvolger over voldoende informatie beschikte om zijn opdracht uit te oefenen aangezien hij de moedervernootschap controleert, is niet dienend.

Verder heeft een brief van 6 februari 2008, die de bedrijfsrevisor stuurde aan zijn opvolger als antwoord op diens brief van 20 oktober 2007 in het geheel geen uitnodigend, maar integendeel een verwijtend karakter.

16. Zodoende is de tenlastelegging die de miskenning van de injunctie viseert, bedoeld onder randnummer 12. a. bewezen.

17. Alle overige tenlasteleggingen betreffen vaststellingen die aan de orde waren nadat een vervroegde kwaliteitscontrole werd uitgevoerd betreffende de werkzaamheden tijdens het werkjaar 2006.

Door een bedrijfsrevisor-inspecteur werd de kantoorwerking en de organisatie ervan in het algemeen onderzocht, evenals een representatief geacht mandaatdossier (2005) en een dossier betreffende een specifieke wettelijke opdracht buiten een mandaat (inbreng in natura).

De controle resulteerde in een verslag van 22 november 2006 dat door de bedrijfsrevisor werd ondertekend met enkele opmerkingen die verwoord werden in zijn begeleidende brieven van 26 november 2006 en 3 januari 2007. Ze hebben betrekking op de algemene beoordeling van de kantoorwerking en op punctuele vaststellingen in het mandaatdossier.

18. Na de rapportering over de inspectie volgde op 20 april 2007 een onderhoud hierover met de Commissie Kwaliteitscontrole. Tijdens dit onderhoud werden de werkdossiers van de gecontroleerde dossiers onderzocht.

Het verslag over dit gesprek werd door de bedrijfsrevisor niet voor akkoord ondertekend. Zijn brief van 1 augustus 2007 als reactie op het verslag bevat kritiek op betwiste vermeldingen in het commissieverslag aangaande volgende rubrieken: het ontbreken van eni-

ge analyse van de interne controle, de formalisering van de naleving van de onafhankelijkheidsregels, ontwikkeling van een aangepast auditprogramma in functie van de voorafgaande risicoanalyse, de niet vermelding in het commissarisverslag van een inbreuk inzake de wettelijke reserve en het nazicht van de gebeurtenissen na balansdatum.

19. Betreffende de realiteit van de feiten die ten grondslag liggen aan de tenlasteleggingen bedoeld onder randnummer 12. b. en c. bestaat als zodanig geen betwisting.

De bedrijfsrevisor wijst er op dat de inbreuk op het wettelijke voorschrift inzake de wettelijke reserve geen enkele materiële betekenis had wegens de totale onbelangrijkheid van het betrokken bedrag (1.000 euro), gelet op de omvang van de balanscijfers (miljoenen euro's).

Betreffende de afwezigheid van vermelding in het jaarverslag van de raad van bestuur van de voornaamste risico's en onzekerheden, betoogt hij dat het desbetreffende wettelijk voorschrift heel kort (één week) voor de indiening van het jaarverslag en voor het commissarisverslag (tien dagen) in voege is getreden.

20. De bedoelde inbreuken moeten nochtans bewezen worden verklaard.

De tenlastelegging geformuleerd onder randnummer 12. k) hangt samen met de feiten geïllustreerd onder randnummer 12. b. en c. aangezien zij er rechtstreeks uit afgeleid is, zodat zij eveneens bewezen dient te worden verklaard.

21. De feiten die ten grondslag liggen aan de tenlastelegging vermeld onder randnummer 12. d) worden evenmin betwist.

De identiteitsgegevens die krachtens de vermelde wet van 11 januari 1993 dienen te worden opgevraagd en bijgehouden, waren in het betrokken mandaatdossier niet voorhanden.

Die tenlastelegging is eveneens bewezen.

22. Betreffende de ten laste gelegde tekortkoming aan de norm inzake permanente vorming moet worden vastgesteld dat de bedrijfsrevisor op het ontwerp verslag van de bedrijfsrevisor-inspecteur heeft gereageerd met de melding dat voor de opvolging van de permanente vorming wel degelijk een elektronisch registratiesysteem wordt gebruikt en dat dit voor alle bedrijfsrevisoren en kantoormedewerkers wordt gebruikt.

Van dergelijke registratie worden als bewijs nu ook uitprinten overgelegd die op naam van de bedrijfsrevisor (2005 – 2006 – 2007) evenals op naam van een medewerkster (2006) zijn bijgehouden.

Verder moet worden vastgesteld dat de op naam van bedrijfsrevisor vastgelegde registraties wegens permanente vorming het aantal effectieve 40 uren op basis van een tijdshorizon van drie jaar overschrijdt. De geregistreerde activiteiten beantwoorden ook aan diegene vermeld onder artikel 6 van de norm met betrekking tot de permanente vorming.

Ook dient overwogen dat de verhoudingen tussen de verschillende activiteiten, vermeld onder artikel 6, tweede lid van de betrokken norm slechts een inspanningsverplichting betreft.

Tenslotte moet worden vastgesteld dat de bedrijfsrevisor ook nooit een aanbeveling kreeg met toepassing van artikel 8 van de norm, zodat hij ook geen reden had om aan te nemen dat de Raad zijn permanente vorming als onvoldoende beschouwde.

23. Zodoende kan de tenlastelegging wegens tekortkoming aan de norm inzake permanente vorming niet bewezen worden verklaard.

24. Betreffende de tenlasteleggingen die de door de bedrijfsrevisor verrichte auditwerkzaamheden in enge zin betreffen werpt de betrokkene tegen dat het raadsverslag veel scherpere conclusies voorstelt dan de bevindingen van de inspecteur-bedrijfsrevisor toelaten.

Hieromtrent dient te worden overwogen dat de werkzaamheden en bevindingen van de betrokken inspecteur slechts de voorbereidende fase betreffen van de werkzaamheden van de Commissie Kwaliteitscontrole en dat deze commissie ter uitvoering van het mandaat dat de Raad haar heeft verstrekt een ontwerp van verslag kan aanvaarden, maar op grond van eigen nader onderzoek (gesprekken, documentenstudie) zulk ontwerp eventueel ook kan aanscherpen of invalideren.

Enkel de bevindingen van de Commissie Kwaliteitscontrole leveren de eindbeoordeling en een "discrepancie" met andere pertinente documenten kan op dat vlak dan ook niet voorhanden zijn.

25. De bedrijfsrevisor bekritiseert ook de redenering die door de Raad wordt gehuldigd inzake het bewijs van een inbreuk, die hij afleidt uit het enkele feit dat de uitvoering van een door een controlenorm voorgeschreven verrichting niet wordt aangetoond zoals de normen wordt voorgeschreven.

In dit verband moet worden aangenomen dat de ontstentenis van de vorm waarvan in beginsel krachtens de norm wordt aangenomen dat die een bewijs levert wanneer zijn voltrekking uit de werkpapieren blijkt, niet per se het besluit wettigt dat de controleverrichting niet werd uitgevoerd.

Inzonderheid kunnen overeenstemmende vermoedens, mede opgebouwd vanaf andere documenten dan diegene die gewoonlijk tot het administratief werkdoosier behoren of dienden te behoren, eveneens een redelijke conclusie wettigen dat een controle werd uitgevoerd.

26. Om de inbreuk op de algemene controlenormen 1.1 en 1.4 te staven en zodoende te stellen dat de in het mandaatdossier gevormde mening niet werd gegrond op doelgerichte en nauwgezet uitgevoerde controlewerkzaamheden en dat de controle niet volkomen was, voert de Raad aan dat de naleving van de onafhankelijkheidsregels onvoldoende werd gedocumenteerd, dat het nazicht van de werkzaamheden verricht door medewerkers niet werd geformaliseerd, dat noch de risico-analyse noch het nazicht van de interne controle werd gedocumenteerd en dat dit laatste euvel ook geldt voor de werkzaamheden inzake milieuproblematiek. Niet-beantwoorde klantenconfirmaties werden niet alternatief gecontroleerd en de controle op gebeurtenissen na balansdatum werden onvoldoende geformaliseerd.

27. Inzake milieuproblematiek blijkt het gecontroleerde dossier geen risico-dossier te zijn stelt de inspecteur-bedrijfsrevisor dat er beter een "meer formeel spoor" zou zijn van de werkzaamheden. Er bleek dus wel enig bewijs van de werkzaamheden voorhanden en de Commissie Kwaliteitscontrole heeft hierover zelf niets bijkomend of afwijkend vastgesteld.

Het bewijs van een tekortkoming aldus begrepen dat de aangelegenheid geen aandacht zou hebben genoten ligt dus niet voor.

28. Ook met betrekking tot de gebeurtenissen na balansdatum kan de toestand niet herleid worden tot een afwezigheid van controle

en zelfs niet van niet bewezen controlewerkzaamheid.

Op de laatste passus uit het verslag van de Commissie (verhandeling met de USA) heeft de bedrijfsrevisor gerepliceerd dat het om een kennelijke vergissing moest gaan (element uit een dossier dan hem niet aanbelangt) en hierin wordt hij niet tegengesproken.

De inspecteur-bedrijfsrevisor besloot op dit punt tot overeenstemming met de normen en de Commissie zelf heeft ook op dit punt geen afwijkende vaststelling verricht.

Bewijs van tekortkoming ligt ook op dit punt niet voor.

29. De formalisering van de review van de werkzaamheden verricht door medewerkers kon volgens de inspecteur-bedrijfsrevisor beter, al meldde hij er meteen bij dat in het gecontroleerde dossier, de bedrijfsrevisor zelf belangrijke werkzaamheden had uitgevoerd. De Commissie Kwaliteitscontrole vermeldt op dit punt geen specifieke gegevens die zulks tegenspreken. De bedrijfsrevisor zelf heeft gerepliceerd dat hij bij alle werkzaamheden verricht door de medewerkers zelf ook aanwezig was.

Verder blijkt uit overlegde kopies uit het werkdoosier (werkfiche) dat de activiteit van de medewerker werd nagetrokken door de bedrijfsrevisor.

In die omstandigheden kunnen de vaststaande feiten niet wettigen dat op dit punt een tekortkoming worden bewezen verklaard.

30. Daarentegen staat het euvel inzake de niet-opvolging van klantenconfirmaties vast: de bedrijfsrevisor heeft het feit bevestigd en de verklaring ervoor doet niet af aan de tekortkoming.

Met deze tekortkoming gaat overigens de geïncrimineerde tekortkoming aan paragraaf 2.5 van de algemene controlenormen gepaard.

Ook inzake documenteren van de naleving van de onafhankelijkheidsregels schoot de controle tekort. Ter discussie stond niet of de regels werden nageleefd, maar de bedrijfsrevisor stelt zelf dat hij het controleprogramma heeft aangevuld met een geëigende checklist om dit vlak behoorlijk te scoren.

Verder kan ook niet ernstig worden betwist dat de risico-analyse en het nazicht van de interne controle niet behoorlijk waren gedocumenteerd.

De bedrijfsrevisor heeft zelf toegegeven dat op het ogenblik van de inspectie slechts acht mandaatdossiers waren geëvalueerd op het vlak van de interne controle. Hij verklaarde meer tijd nodig te hebben om dit voor het geheel van de gecontroleerde ondernemingen rond te krijgen.

Overigens, anders dan de bedrijfsrevisor voorhoudt is het ontbreken van risico-analyse voor het gecontroleerde dossier (...) wel degelijk relevant nu de aard van de bedrijfsactiviteit (...) voor gevolg heeft dat het gebeuren (aard, hoeveelheid, kwaliteit van geleverde en verkochte producten) zich moeilijker door controle laat grijpen.

Op deze punten moet de tekortkoming aan de normen 1.1 en 1.4 en 2.5 wel degelijk bewezen worden verklaard.

31. De tenlastelegging wegens het gebruik van een onaangepast werkprogramma, en zodoende de tekortkoming aan de controlenorm 2.1 is in deze zin terecht, dat uit de boven vermelde vaststelling inzake ontoereikende evaluatie van interne controle en afwezigheid van risico-analyse volgt dat het programma niet adequaat aangepast was.

Ook geeft de bedrijfsrevisor zelf toe dat de formalisering van de controleverrichtingen op verschillende punten diende te worden bijgestuurd en na de controle ook effectief werd aangepast.

Zoende bevatten de werkdocumenten inderdaad niet alle aantekeningen waaruit een getrouw beeld van de uitgevoerde opdracht kan worden verkregen, zoals nochtans voorgeschreven door de paragraaf 2.2. van de algemene controlenormen.

Met deze tekortkoming gaat ook de inbreuk gepaard op paragraaf 2.4 van de algemene controlenormen, aangezien de doeltreffendheid van het systeem van interne controle niet voor alle ondernemingen werd nagegaan.

Deze besproken tekortkomingen staan dan ook vast.

32. Wat ten slotte de tenlastelegging betreft in verband met de verslaggeving over een inbreng in natura, heeft de inspecteur-bedrijfsrevisor vastgesteld dat het verslag alle gegevens bevat die inhoudelijk vereist zijn, dat alle uitgevoerde werkzaamheden ook worden beschreven, maar dat al die beredeneerde elementen niet in het eindbesluit waren verwoord.

Hij heeft het hierbij over de vermelding van de toegepaste waarderingsmethoden en over "het overeenkomen met het aantal en nominale of fractiewaarde van de tegen de inbreng uit te geven aandelen".

Punt 4.1.2. uit de bedoelde controlenorm geeft onder punt c) aan dat een goedkeurende verklaring zonder voorbehoud minstens moet vermelden dat de door de partijen weerhouden waarderingsmethode bedrijfseconomisch verantwoord is, evenals dat de waardebeoordeling waartoe die methode leidt tenminste overeenkomt met het aantal en de nominale waarde of de fractiewaarde van de uit te geven aandelen.

Aangezien deze vermelding ontbrak en het een minimumnorm betreft, staat de inbreuk vast op het aangegeven onderdeel van de normen inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng die op 7 december 2001 door de Raad in

gewijzigde vorm werd goedgekeurd en van toepassing is sedert 1 april 2002.

33. Ten aanzien van de passende tuchtsanctie die moet worden opgelegd overweegt de Commissie van Beroep het volgende.

De tekortkoming aan de injunctie die door de Raad werd gegeven, valt niet te rijmen met een waardige uitoefening van het beroep.

Met uitzondering voor de tenlasteleggingen bedoeld onder randnummer 12. b), c), d) en k), die overigens punctuele tekortkomingen betreffen van eerder mineur belang, kunnen de overige bewezen verklaarde tekortkomingen niet van die aard dat de bedrijfsrevisor de desbetreffende controlenormen zondermeer zou hebben veronachtzaamd, maar wel dat een vereist geacht kwaliteitsniveau niet in alle opzichten werd bereikt.

Het vastgestelde ontoereikende kwaliteitsniveau betreft anderzijds ook wel een aspect van de beroepsuitoefening dat fundamenteel geworden is: de behoorlijke formalisering van de uitgevoerde werkzaamheden.

Ook is van belang dat zo de aard van de vastgestelde tekortkomingen wel het vertrouwen van derden in de uitoefening van het beroep zou kunnen aantasten, ze in concreto geen enkele schade aan derden hebben berokkend.

34. De bedrijfsrevisor heeft ook wel een disciplinair verleden.

Nochtans kan de doorwerking van dit verleden niet mateloos worden aanvaard.

Artikel 32 § 1 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren bepaalt trouwens dat de waarschuwing en berisping na vijf jaar automatisch worden gewist.

Ook een korte schorsing die ouder is dan tien jaar kan niet meer doorweden bij de huidige afweging van de passende sanctie, te meer dat de feiten die voorheen werden ten laste gelegd, geen enkel verband vertonen met de thans vervolgde inbreuken.

35. Ten slotte overweegt de Commissie dat de zwaarte van de sanctie het realiseren van de doelstelling ervan niet mag bezwaren.

Er werd vastgesteld, niet dat de beroepsuitoefening globaal tekort schiet, maar dat de kwaliteit ervan op sommige punten beduidend dient te worden verbeterd.

36. Als tuchtsanctie wordt een schorsing van één maand opgelegd.

**OM DEZE REDENEN,
DE COMMISSIE VAN BEROEP,**

Beslist na tegenspraak:

Verklaart het hoger beroep ontvankelijk en gegrond.

De bestreden beslissing wordt vernietigd.

Beslist opnieuw over de tenlasteleggingen,

Voegt de zaken 0380/09/A(...)/N en 0381/09/A(...)/N

Verklaart de tenlasteleggingen bewezen voor het vermelde onder randnummer 12. van deze beslissing onder de letters a), b), c), d), k) en l).

Verklaart de tenlasteleggingen bewezen voor het vermelde onder randnummer 12. van deze beslissing onder de letters f), g), h), i), en j), maar enkel uit hoofde van de feiten aangegeven onder de randnummers 30. en 31. en verklaart ze niet bewezen voor het overige.

Verklaart de tenlastelegging voor het vermelde onder randnummer 12. onder letter e) niet bewezen.

Legt de bedrijfsrevisor als tuchtsanctie een schorsing op gedurende één maand.

Deze beslissing werd uitgesproken in openbare terechtzitting te Brussel op 24 maart 2010 door de Commissie van Beroep (...)."

0386/09/N

Commissie van Beroep van 11 juni 2010

(definitieve beslissing)

- *Inbreuken op de onafhankelijkheidsreglementering (art. 183ter, 2° KB 30 jan 2001 - art. 1.2.1. algemene controle-normen – art. 6 en 7 KB 10 jan. 1994 – art. 14 § 1 W. 22 juli 1953)*

- *Inbreuken op de algemene controlenormen en aanbevelingen*

- *Inbreuken op paragrafen 1.3, 2.1, 2.2, 2.4, 2.5 en 3.14 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht.*

- *Onwaardig gedrag.*

“(…)

In de zaak 0386/09/A(…)/N van: de heer [X], bedrijfsrevisor, wonende te (...), die persoonlijk verschijnt.

* * *

A. Over de rechtspleging.

01. De Commissie van Beroep werd door bedrijfsrevisor [X] geadieerd bij een aangetekend schrijven van 15 december 2009, waarbij hij beroep instelt tegen de beslissing van de Tuchtcommissie van 17 november 2009.

02. De Commissie van Beroep heeft de betrokkene een eerste maal gehoord op de terechtzitting van 3 maart 2010.

Op 28 april 2010 heeft ze beslist dat het debat diende te worden heropend.

03. De betrokken revisor werd gehoord op de terechtzitting van 17 mei 2010, waar de zaak geheel werd hernomen. Hij heeft op 6 mei 2010 een aanvullend verweerschrift met een bijkomend overtuigingsstuk ingediend.

04. De Raad van het Instituut ('de Raad') werd vertegenwoordigd door bedrijfsrevisor (...), die het standpunt van de Raad mondeling heeft toegelicht.

B. De feiten, de tenlasteleggingen en de bestreden beslissing.

05. De bestreden beslissing oordeelt over de tuchtvordering die door de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling (verder geciteerd als KVI) werd aanhangig gemaakt bij de verwijzingsbeslissing van 08 juni 2009.

Aan de beslissing tot verwijzing ligt een verslag van de Raad ten grondslag van 6 maart 2009, dat bij brief van 16 maart 2009 werd overgemaakt aan de KVI met toepassing van artikel 53, lid 1 van de wet van 22 juli 1953, verder geciteerd als 'IBR-Wet'.

06. Het raadsverslag van 6 maart 2009 vindt zijn oorsprong in een klacht die twee advocaten op 2

oktober 2007 hebben ingediend aangezien ze de mening toegedaan waren dat bedrijfsrevisor [X] zou tekort geschoten zijn in de uitoefening van zijn taken als commissaris van de BVBA [A].

In dat verband voeren ze aan dat er mogelijk gelden die bestemd waren om roerende voorheffing te voldoen van hun bestemming werden afgewend door hun transfert naar een Bvba [B], waar de heer [X] ook het commissarisambt vervult, terwijl de commissaris hierover niets vermeldde in zijn commissarisverslag en zijn echtgenote bestuurder is van de laatstgenoemde vennootschap.

07. Binnen het kader van een door de Commissie van Toezicht gevoerd onderzoek werd bedrijfsrevisor [X] op 25 januari 2008 gehoord en heeft deze ook navolgend bewijsstukken en schriftelijke toelichting verstrekt.

Daaruit is ondermeer gebleken dat de vennootschappen [A] en [B] aanvankelijk tot eenzelfde groep behoorden, dat [B] alle belangen van [A] behartigde en in die hoedanigheid ook betalingen voor haar rekening uitvoerde, dat [B] einde 1996 werd afgestoten en dat bedrijfsrevisor [X] sedert 2 juni 1998 er geen commissarismandaat meer vervult.

Ook is toegelicht dat [A] roerende voorheffing (10%) diende in te houden en af te dragen aan de fiscus wegens een intercompany lening, dat die voorheffing sedert in 1994 achterstallig was en het

bedrag ervan in 2005 werd overgemaakt aan [B].

Verder werd gesteld dat anno 2006 [B] de boekhouding verrichtte voor [A], terwijl de echtgenote van bedrijfsrevisor [X] er zaakvoerder was en hijzelf commissaris bij [A].

De Commissie van Toezicht heeft ook onderzoek verricht naar de controleverrichtingen die door de bedrijfsrevisor waren uitgevoerd en de documentatie van het mandaatdossier doorgenomen.

08. Op grond van de toen voorliggende gegevens opperde de Commissie van Toezicht dat de verslaggeving op fiscaal vlak tekort schoot aangezien de aangifte in de roerende voorheffing niet tijdig werd opgesteld en er ook geen interesten op de belastingschuld werden geboekt.

Ook zag ze een probleem in verband met de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor in de uitoefening van zijn commissarisambt.

09. Op 30 april 2008 bezorgde bedrijfsrevisor [X] het verslag betreffende het onderhoud van 25 januari 2008 -dat hem op 17 april 2008 was toegezonden- terug voor akkoord *“onder voorwaarde dat rekening gehouden wordt met de in de begeleidende brief gemaakte opmerkingen”*.

Die opmerkingen hebben betrekking op het einde van de door [B] geleverde boekhoudkundige prestaties per 27 april 2006, de benoeming als zaakvoerder van zijn echtgenote nà die beëindiging en de contacten die hij als commissaris van [A] onderhield met de vertegenwoordigers van [B].

10. In zijn verslag aan de KVI vermeldt de Raad tenlasteleggingen en inbreuken in drie rubrieken.

a. De Raad ziet inbreuken op de voorschriften inzake onafhankelijkheid, inzonderheid op artikel 183ter, 2° van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uit-

voering van het Wetboek van Venootschappen en artikel 133,§1 van dit wetboek.

Ook in verband met de onafhankelijkheid worden de algemene controlenorm 1.2, de artikelen 6 en 7 van het koninklijk besluit van 10 januari betreffende de plichten van de bedrijfsrevisor en artikel 14 §1 van de huidige IBR-wet (artikel 8 §1 van de oude IBR-wet-) als geschonden voorschriften aangemerkt.

b. Verder worden zeven inbreuken op de algemene controlenormen en de aanbevelingen ten laste gelegd als volgt:

- op paragraaf 1.1 van de algemene controlenorm: er is vastgesteld dat in het dossier [A] geen saldobestemmingen bij klanten, leveranciers, banken en advocaten werden opgevraagd;

- op paragraaf 1.3 van de algemene controlenormen: de bedrijfsrevisor heeft de toelichting (jaarrekening 2005) niet gecontroleerd: ze vermeldde vervallen fiscale schulden terwijl zulks niet het geval was;

- op paragraaf 2.1 van de algemene controlenormen: in het commissarismandaat [A] werd geen werkprogramma gebruikt;

- op paragraaf 2.2 van de algemene controlenormen: de werkzaamheden werden onvoldoende gedocumenteerd: het mandaatdossier bevat geen documenten inzake het nazicht van de interne controle en van de toelichtingen bij de jaarrekening; ook samenvattende auditmemoranda, vastlegging van de relatie tussen de opinie en onderliggende controlewerkzaamheden en per rubriek geformuleerde besluiten over de resultaten van de controles ontbreken;

- op paragraaf 2.4 van de algemene controlenormen: het gecontroleerde mandaatdossier doet niet blijken dat controle en evaluatie van de interne controle en de algemene organisatie werd uitgevoerd;

- op paragraaf 2.5 van de algemene controlenormen: de uitgevoerde werkzaamheden zijn onvoldoende gedocumenteerd: zo werden er geen saldobestemmingen verstuurd;

- op paragraaf 3.14 van de algemene controlenormen: er is in het commissarisverslag geen melding gemaakt van de onjuiste weergave in de toelichting bij de jaarrekening inzake belastingschulden.

c. Ten slotte wordt de bedrijfsrevisor ook onwaardig gedrag ten laste gelegd.

Zulks wordt afgeleid uit de enkele miskennis van de vigerende wetgeving en reglementering.

11. In haar beslissing tot verwijzing van 8 juni 2009 formuleert de KVI één overweging ten gronde: *“de beweringen van de heer [X] opgenomen in zijn verweerschrift zijn onvoldoende van aard om de materialiteit van de vaststellingen die aanleiding geven voor tuchtvervolgung te weerleggen”*.

Ze beaamt verder de motieven die opgenomen zijn in het raadsverslag waardoor ze werd geadiërd.

In een brief van 15 april 2009 had de bedrijfsrevisor alle tenlasteleggingen uitvoerig betwist en acht stavingstukken toegevoegd.

12. De Tuchtcommissie verklaart de tenlasteleggingen in alle onderdelen gegrond en legt de bedrijfsrevisor als sanctie een schorsing op gedurende één jaar.

Inzake de onafhankelijkheid overweegt ze dat er minstens medewerking is geweest van bedrijfsrevisor [X] bij de opmaak van de boekhouding van de gecontroleerde vennootschap. De fiscale aangifte was door hem ondertekend. Ook wordt bewezen verklaard dat de echtgenote van de bedrijfsrevisor een ‘tijdlang zaakvoerder is geweest van de accountancyvennootschap

die de boekhouding van NV [A] verzorgde'.

Omtrent de miskenning van controlenormen stelt de Tuchtcommissie vast dat de bedrijfsrevisor 'er geen volwaardige dossiers op na hield'. Ze stelt dat de tegenbewijzen die de betrokkene aanbrengt de dossierstukken niet weerleggen.

Bij de vaststelling van de strafmaat houdt ze rekening met volgende elementen: drie tuchtrechtelijke antecedenten, het belang van de onafhankelijkheid die de geloofwaardigheid van het beroep betreft en het feit dat de inbreuken op de controlenormen een verregaande nonchalance bij de uitoefening van het mandaat doen blijken.

C. De grieven en de standpunten.

13. De vertegenwoordiger van de Raad handhaaft het standpunt dat verwoord is in het raadsverslag aan de KVI.

Hij wijst er op dat de betrokken bedrijfsrevisor niet betwist dat hij de gecontroleerde vennootschap op fiscaal vlak heeft vertegenwoordigd.

Verder laat hij opmerken dat voor de Commissie van Toezicht en de KVI geen rekening kon worden gehouden met de thans voor de Commissie van Beroep aanvullende ingediende bewijsstukken.

Inzake de documentatie van het mandaatdossier-[A] wijst hij er op dat voor de controle in 2006 (jaarrekening 2005) de documentatie een attest uit 2007 bevat, hetgeen er op wijst dat het naderhand werd toegevoegd.

14. De bedrijfsrevisor beklagt zich in het algemeen dat hem voor de Tuchtcommissie niet de nodige tijd werd gegund om zijn standpunt toe te lichten.

Hij vraagt de Commissie van beroep om te zeggen dat hij geen inbreuken heeft begaan en om de

hem opgelegde schorsing teniet te doen.

Verder benadrukt hij dat hij nooit boekhoudkundige prestaties voor [A] heeft verstrekt en dat uit de vaststaande chronologische gegevens blijkt dat er geen probleem in verband met de onafhankelijkheid heeft bestaan naar aanleiding van het functioneren van hemzelf en van zijn echtgenote in de verhouding tussen de vennootschappen [A] en [B].

Hij oppert dat de loutere ondertekening van de belastingaangifte na de invulling ervan met cijfers die door de raad van bestuur zijn meegedeeld, niet verboden is voor de commissaris. Onder artikel 12 §2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994, waar het toegelaten opdrachten betreft 'die voortvloeien uit de revisorale opdracht', zou daarvoor ruimte bestaan.

Ten slotte wijst hij er op hij dat de vereiste documentatie bij de controleverrichtingen wel degelijk beschikbaar is in het permanent dossier, maar dat de Commissie van Toezicht niet om overlegging ervan heeft gevraagd. Hij verwijst in dat verband ook naar zijn commentaar van 30 april 2008 op het verslag dat hem werd toegezonden en op de commentaar van 15 april 2009, vergezeld van bewijsstukken, gericht aan de KVI.

D. Beoordeling.

Wat de onafhankelijkheid betreft.

15. Het staat vast dat bedrijfsrevisor [X] in september 2005 aangiftes in de roerende voorheffing heeft ingevuld voor rekening van de door hem gecontroleerde vennootschap [A].

Ook blijkt dat hij de fiscale documenten voor het boekjaar 2005 heeft ondertekend als 'mandataris' en de jaarrekening die als bijlage bij de aangifte in de vennootschapsbelasting werd gevoegd heeft ondertekend met de vermelding 'gewaarmerkt als juist' (certifié exact).

ding 'gewaarmerkt als juist' (certifié exact).

In een verweerschrift stelt hij dat die diensten begrepen waren in de honorering van zijn mandaat als commissaris.

16. Artikel 12 § 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren schrijft voor: "met uitzondering van de vertegenwoordiging in het kader van andere wettelijke opdrachten of van opdrachten die onvermijdelijk gepaard gaan met zijn revisorale opdracht of die eruit voortvloeien, mag de bedrijfsrevisor geen andere functie, mandaat op opdracht aanvaarden die hem ertoe zou brengen zich in te laten met het beheer van de onderneming, of de onderneming te vertegenwoordigen in welke hoedanigheid dan ook".

Het voorschrift behoort tot de 'Bijzondere regels inzake onafhankelijkheid bij het uitvoeren van een revisorale opdracht'.

17. Het voltrekken van een fiscale aangifteformaliteit in naam en voor rekening van een onderneming berust op de rechtsfiguur vertegenwoordiging.

Die opdracht, die niet behoort tot een wettelijke opdracht en ook geen opdracht vormt die onvermijdelijk gepaard gaat met de revisorale opdracht en er ook niet uit voortvloeit, mag niet door een bedrijfsrevisor worden vervuld.

Derhalve heeft de betrokken bedrijfsrevisor de voormelde regel inzake onafhankelijkheid geschonden.

18. Wat het presteren van boekhoudkundige diensten aan de gecontroleerde vennootschap betreft, overweegt de Commissie van beroep het volgende.

Een overgelegd attest van 23 april 2008 doet blijken dat de boekhouding van de gecontroleerde vennootschap [A] werd verricht door

de heren P.T. en J.F., die afgevaardigd bestuurder en aandeelhouder waren, en daarbij optraden voor rekening van de Bvba [B], die geen accountancyvennootschap is. Nadat [B] zich met ingang van einde oktober 2005 niet meer met het dagelijks bestuur van [A] inliet, heeft de heer J.F. die boekhouding behartigd en de rekeningen van 2005 en 2006 afgesloten.

Verder licht de bedrijfsrevisor [X] toe dat de opgave van het door hem gepresteerde aantal uren en het daarbij gemaakte onderscheid tussen 'bedrijfsrevisor' ('prestations reviseurs d'entreprises') en 'boekhouder' (prestations comptables) niet slaan op de inhoud van het gepresteerde, maar wel op de persoon die presteerde. De vermelding 'prestations comptables' betreffen de prestaties van zijn medewerker, die lid is van het BIBF. Alle op dat document in detail vermelde geleverde prestaties betreffen evenwel auditwerkzaamheden.

Hij lichtte hierover mondeling nader toe dat de honoraria eenvoudig niet toelieten om ook boekhoudkundige prestaties te dekken en wees er op dat geen enkele bijkomende prestatie door hem aan [A] werd gefactureerd.

Ook blijkt uit overgelegde bewijsstukken dat de boekhouding van [A] werd gevoerd op basis van haar eigen boekhoudpakket (...). De verklaring van de betrokkene luidt verder dat de vermelding van een hem toebehorend boekhoudprogramma op een document met boekhoudkundige data en door hem aangebrachte aantekeningen uitsluitend te maken hebben met door hem uitgevoerde controleverrichtingen op de door [A] aangeleverde data (voorlopige proef- en saldbalans, details van grootboekrekeningen in boekhoudpakket (...)).

19. Op basis van deze gegevens kan niet worden besloten dat de bedrijfsrevisor boekhoudkundige prestaties heeft verricht voor de

door hem gecontroleerde vennootschap [A].

Inzonderheid kunnen die feiten ook niet de conclusie wettigen dat de bedrijfsrevisor fouten in de boekhoudkundige bedrijfsdocumenten zelf zou gecorrigeerd hebben of de rekeningen zou hebben afgesloten.

Zo uit die gegevens wel moet worden afgeleid dat voor sommige boekingen de verrichtingen van de bedrijfsrevisor hebben kunnen interfereren met geboekte posten vooraleer ze in de jaarrekening verschenen, kan er niet worden uit besloten dat die interferentie een inhoudelijke weerslag heeft gehad op de gegevens in de jaarrekening.

20. Wat ten slotte de uitoefening betreft door de echtgenote van de bedrijfsrevisor van de functie van zaakvoerder in de vennootschap [B], die tot in 2005 de belangen behartigde van [A], geldt het volgende.

De echtgenote van de betrokkene werd benoemd tot zaakvoerder met ingang van 31 mei 2006 en nam ontslag op 5 december 2007, als gevolg van de klacht die aan de tuchtvervolgung ten grondslag ligt.

De bedrijfsrevisor heeft reeds tijdens het onderzoek door de Commissie van Toezicht aangegeven dat die benoeming uitsluitend te maken had met het gegeven dat zijn echtgenote erkend vastgoedmakelaar is.

Boven werd reeds aangegeven dat de Bvba [B] reeds sedert einde oktober 2005 geen boekhoudkundige of andere prestaties meer leverde aan [A].

Ook vanuit dit oogpunt werd niet tekort gekomen aan de regels inzake onafhankelijkheid.

21. De tenlastelegging in verband met schending van artikel 183ter, 2° van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen en artikel 133,

§1 van hetzelfde wetboek, en van de algemene bepaling inzake onafhankelijkheid uit artikel 14 §1 IBR-wet is ongegrond.

Wat de uitvoering van de controlewerkzaamheden betreft.

22. De gegevens in het mandaatdossier [A] doen in het algemeen blijken dat er heel weinig balansposten te controleren vielen, zodat de nood aan een substantieel werkprogramma gering was.

Overigens doen de aanvullend ingediende bewijsstukken blijken dat voor de voor de onderneming pertinente balansposten voor het jaar 2005 een controleprogramma voorhanden was én ook werd afgetoetst.

Daarbij sluit ook aan dat er nauwelijks of geen saldobevestigingen te verzenden waren. De betrokkene vermeldt in dat verband dat 'alle grote bedragen' in de jaarrekening grondig werden gecontroleerd met vragen om bevestiging of afloopcontrole en dat geen enkel bedrag onjuist is gebleken.

Ook inzake interne controle is een op 16 februari 2006 gedateerd geschrift voorhanden, waarin de interne controle wordt beschreven en wordt vastgesteld dat de Nederlands moedermaatschappij ([A] Verzekeringsmaatschappij) 'alles goed onder controle houdt'. Het document is summier, maar sluit aan bij de erg beperkte omvang van de bedrijfsverrichtingen van de door de bedrijfsrevisor gecontroleerde dochtermaatschappij.

23. Op drie specifieke punten zijn de controlewerkzaamheden wél bekritiseerbaar.

In het algemeen schieten de werkpapieren tekort inzake de formalisering van de uitgevoerde werkzaamheden. Zulks blijkt ondermeer uit de wijze waarop werd omgegaan met de balanspost in verband met de fiscale schulden.

Zo werd er op een werkdocument voor 2005 een verwijzing aangebracht naar een fiscaal attest dat eerst in april 2007 door de fiscale administratie werd afgeleverd. Zulks wijst er op dat de documentatie post factum werd aangevuld met een document dat nog niet bestond op de datum van de ondertekening van het commissarisverslag.

Verder volgt uit die praktijk dat over die fiscale aanzuivering tijdens 2005 in 2006 een conformiteitsverklaring werd verstrekt zonder dat een gedocumenteerd bewijs voorlag, en derhalve zonder een bewezen controle.

Eveneens werd aan de controle-normen tekort gekomen doordat ondanks het ontbreken van een bewijs van betaling van de belasting in het commissarisverslag geen voorbehoud werd gemaakt in deze zin dat het betrokken bedrag (48.897,62 euro) geen materiële betekenis had. [A] had wel een betaling verricht aan [B], maar het bewijs dat deze laatste had betaald aan de fiscus ontbrak (overigens ontbrak ook het bewijs dat [B] de schuld aan roerende voorheffing -die [A] zelf niet had verricht- had aangegeven).

Eenzelfde kritiek geldt voor het ontbreken van intrestboeking voor die schuld: de intrest behoorde te worden geboekt sedert 1994, jaar waarin de (door [A] niet aangegeven maar wel geprovisioneerde) fiscale schuld was ontstaan. Ook op dat punt werd van de onjuiste weergave in de toelichting bij de jaarrekening geen melding gemaakt in het commissarisverslag.

24. Zodoende dient te worden besloten dat binnen de perken aangegeven onder randnummer 23. een inbreuk op de algemene controlenormen 1.1, 1.3, 2.2, 2.5 en 3.14 is bewezen.

25. Wat de toemeting van een passende tuchtsanctie betreft, overweegt de Commissie van beroep in het algemeen dat niet kan worden gesteld dat de bedrijfsrevisor de aangegeven controlenormen zondermeer heeft genegeerd, maar wel dat het kwaliteitsniveau ervan tekort schiet.

Dat inferieure niveau is ook toe te rekenen aan de ontstentenis van behoorlijke formalisering van de uitgevoerde werkzaamheden.

Hij blijkt zich ook onvoldoende bewust van de beperking die op het vlak van de vertegenwoordiging op fiscaal vlak volgt uit artikel 12§2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994.

26. In zoverre bedrijfsrevisor [X] ook onwaardig gedrag wordt ten laste gelegd en zulks wordt afgeleid uit het enkele feit dat wettelijke en reglementaire bepalingen, evenals controlenormen werden miskend, kan de tuchtvordering niet worden ingewilligd.

Het voorschrift inzake 'waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid' uit artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 beoogt beteugeling van gedragingen die verder reiken dan de enkele miskening van elk voorschrift inzake beroepsuitoefening.

Geen van de drie bedoelde gedragingen kan de bedrijfsrevisor worden toegerekend.

27. De bedrijfsrevisor heeft ook wel een disciplinair verleden, maar twee overigens lichte sancties werden bijna twintig jaar geleden opgelegd en kunnen om die reden niet meer in de afweging worden meegenomen.

Twee andere, eveneens lichte, bestraffingen uit 2001 en 2006 en betreffen een inbreuk op de

verplichting tot indiening van de nodige mededelingen met het oog op de vaststelling van de ledenbijdrage.

28. Op basis van al deze elementen legt de Commissie als passende sanctie op: schorsing gedurende zes weken.

OM DEZE REDENEN, DE COMMISSIE VAN BEROEP,

Beslist na tegenspraak,

Ontvangt het beroep en verklaart het goeddeels gegrond,

Verklaart de tenlastelegging bewezen voor wat de als bewezen verklaarde tekortkoming betreft, op de algemene controlenormen 1.1, 1.3, 2.2, 2.5 en 3.14 evenals wat de schending van artikel 12 §1 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreft, evenals hiervan afgeleid de schending van de artikelen 2 en 3 van hetzelfde koninklijk besluit.

Legt als tuchtsanctie op: schorsing gedurende zes weken.

Verwerpt de tuchtvordering voor het overige.

Over deze beslissing werd beraadslaagd door de leden van Commissie van Beroep, die hebben geoordeeld:

(...)

Ze werd uitgesproken in openbare terechtzitting te Brussel op 11 juni 2010.

(...)"

0382/09/N

Commissie van Beroep van 7 juli 2010

(definitieve beslissing)

- *Inbreuken op de onafhankelijkheidsreglementering* (art. 183ter, 2° KB 30 jan. 2001 - art. 1.2.1. algemene controlenormen – art. 6 en 7 KB 10 jan. 1994 – art. 14 § 1 W. 22 juli 1953)

- *Onwaardig gedrag* (art. 3 KB 10 januari 1994).

“(…)

In de zaak 0382/09/A(…)/N van: de heer [X] bedrijfsrevisor, wonende te (...), met als raadslieden (...), advocaten te (...), die verschijnt bijgestaan door Mter (...).

* * *

A. De voorafgaande rechtspleging.

01. In de voorliggende zaak heeft de Commissie van Beroep op 24 maart 2010 een beslissing verleend waarbij werd geoordeeld over het hoger beroep dat door de Raad van het Instituut werd ingesteld tegen de beslissing van 17 november 2009 van de Tuchtcommissie.

De Tuchtcommissie oordeelde dat de Raad van het Instituut bepaalde overtuigingsstukken, die onderdeel vormen van een ander tuchtdossier, behoort mee te delen aan partij [X], vooraleer de rechtspleging kon worden verder gezet.

02. Het debat voor de Commissie van Beroep bleef in een eerste fase beperkt tot het bevel dat aan de Raad werd opgelegd, zonder dat op de tenlasteleggingen zelf werd ingegaan.

03. De Commissie van Beroep heeft de bestreden beslissing teniet gedaan en heeft vervolgens geoordeeld dat de grond van de zaak door haar dient te worden behandeld.

04. Op de terechtzitting van 11 juni 2010 heeft de Commissie van Beroep de grond van de tuchtvordering behandeld, wat de aan de bedrijfsrevisor ten laste gelegde feiten zelf betreft.

De Raad van het Instituut werd vertegenwoordigd door bedrijfsrevisor (...).

De heer [X] heeft samen met zijn advocaat het standpunt nader toegelicht dat verwoord is in de conclusie die op 26 april 2010 werd ingediend.

De standpunten.

05. Het verslag dat de Raad van het Instituut op 6 oktober 2008 heeft bezorgd aan de KVI vermeldt twee tenlasteleggingen: **(A)** ‘inbreuken op de onafhankelijkheidsreglementering’ en **(B)** ‘onwaardig gedrag’.

06. De tenlastelegging (A) steunt op volgende feiten.

Naar aanleiding van kwaliteitscontroles die werden uitgevoerd bij het bedrijfsrevisorenkantoor [Y] Bedrijfsrevisoren in 2005 en navolgend in 2006 bij een andere bedrijfsrevisor B. met wie eerstgenoemde nauwe professionele relaties onderhield, werd vastgesteld dat [Y] had deelgenomen aan de voorbereiding van of het voeren van de boekhouding of aan de opstelling van de jaarrekening in mandaten van commissaris die door B. werden uitgeoefend.

Als bezwarend daarbij werd geacht dat een medewerker van [Y] Bedrijfsrevisoren, die onder toezicht stond van bedrijfsrevisor [X], het overgrote deel van de werkzaamheden in die mandaten uitvoerde. Daaruit werd afgeleid dat laatstgenoemde ‘*de facto*’ het commissarismandaat uitoefende terwijl [Y] Accountants en Belastingconsulenten optrad als externe accountant en/of [Y] Bedrijfsrevisoren zelf de jaarrekening opstelde.

Tevens werd als problematisch aangewezen dat [Y] Bedrijfsrevisoren, na vastgesteld te hebben dat het een probleem had inzake onafhankelijkheid, bedrijfsrevisor B. heeft aangezocht om commissarismandaten over te nemen, terwijl bedrijfsrevisor [X] de facto die mandaten bleef uitoefenen en de jaarrekening opstelde, en bedrijfsrevisor [X] meteen na het ontslag van bedrijfsrevisor B., één van die mandaten overnam (NV [A]).

Als geschonden voorschriften worden in dit verband aangevoerd: de bepalingen uit artikel 133,1 Wetboek van Vennootschappen, 183 ter, 2° van het koninklijk besluit

tot uitvoering van dit wetboek, paragraaf 1.2.1. van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht, de artikelen 6 en 7 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van een bedrijfsrevisor en artikel 14 §1 van de IBR-Wet van 22 juli 1953.

07. Tenlastelegging (B) omvat twee luiken.

Ze betreft enerzijds een 'mechanische' afleiding uit het feit dat inbreuk werd gepleegd op de bepalingen vermeld onder het vorige randnummer.

Het miskennen van de wetgeving en reglementering is een houding die onwaardig is voor een bedrijfsrevisor, zo luidt het standpunt.

Anderzijds wordt onwaardig geacht dat bedrijfsrevisor [X] aan een collega bedrijfsrevisor (B.) heeft gevraagd om commissarismandaten over te nemen in vier vennootschappen en één vzw, maar deze collega meteen in een positie van afhankelijkheid werd geplaatst terwijl door eerstgenoemde toezicht werd uitgeoefend over de medewerker die optrad als extern accountant.

De machtspositie van bedrijfsrevisor [X] wordt ook gezien in het feit dat hij eerst zijn collega B. aanzocht om hem op te volgen als commissaris in de NV [A] en hem nadien alweer verzocht om er ontslag te nemen om hem meteen te kunnen opvolgen.

08. Bedrijfsrevisor [X] betoogt vooreerst dat, nu de Raad heeft beslist om geen overtuigingsstukken uit het dossier van bedrijfsrevisor B. mee te delen, hij zich niet kan verdedigen omtrent de affirmaties en interpretaties die op die stukken zijn gestoeld.

09. De betrokkene besluit verder dat hij dient te worden vrijgesproken van elke inbreuk die hem ten laste wordt gelegd.

Geen van de door de Raad aangevoerde wetsbepalingen en voorschriften werd door hem miskend.

Hij wijst er inzonderheid op dat tussen hemzelf en bedrijfsrevisor B. geen beroepsmatig samenwerkingsverband in de zin van artikel 1 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 bestaan heeft en dat aan de door de Raad gehanteerde noties 'feitelijk samenwerkingsverband' en 'commissaris de facto' geen enkele wettelijke categorie beantwoordt.

Tevens werpt hij tegen dat het gegeven dat anno 2005 bijna 57% van de door bedrijfsrevisor B. gefactureerde honoraria afkomstig was van mandaten waarin [Y] Bedrijfsrevisoren het overgrote deel van het werk had verricht, niet de conclusie kan wettigen dat eerstgenoemde 'afhankelijk' was van laatstgenoemde.

10. Verder geeft hij aan dat het kantoor [Y] in 2004 spontaan een intern onderzoek heeft verricht om te vermijden dat nog mandaten van commissaris zouden worden uitgeoefend in vennootschappen waarvoor door het kantoor accountancyprestaties werden verricht. Als gevolg hiervan werd ontslag genomen in vier mandaten, nog voor het verstrijken van de termijn.

Voorts betwist hij stellig de passus in het verslag van het IBR-onderhoud van 25 januari 2007 (Commissie Kwaliteitscontrole), die als volgt luidt '*B. doet de review van de controle, geeft aanmerkingen, tekent het verslag en factureert het honorarium*'.

Integendeel betoogt hij slechts een ondersteunende rol heeft gespeeld in de voorbereidende werkzaamheden en de informatieverzameling met het oog op de uitvoering van de mandaten door commissaris B., maar dat deze alle essentiële auditwerkzaamheden zelf heeft uitgevoerd. In die zienswijze vormden zijn geleverde prestaties in feite accountantswerkzaamheden bestemd om het

afsluitdossier op een hoger niveau van analyse en documentatie te brengen met het oog op de audit.

11. Inzake het commissariaat in de NV [A] wijst hij er verder op dat de voorstelling verstrekt in het raadsverslag van 29 augustus 2008 niet strookt met de werkelijkheid.

Hij stelt dat bedrijfsrevisor B. niet is benaderd om ontslag te nemen, maar deze integendeel op het einde van zijn mandaat heeft beslist om zich niet te laten herbenoemen.

Zijn door bedrijfsrevisor B. inbreuken op de onafhankelijkheid begaan, dan kan deze inbreuk door een derde hem tuchtrechtelijk niet worden aangerekend, zo stelt hij.

Beoordeling.

12. De onderzoeksverrichtingen door de Raad van het Instituut, de rechtspleging voor de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling en de beslissing van deze instelling, evenals de rechtspleging voor de Tuchtcommissie en haar beslissing zijn weergegeven in de beslissing van 24 maart 2010.

Tot al wat nuttig is, verwijst de Commissie van Beroep naar de desbetreffende vermeldingen in de genoemde beslissing.

13. Sedert de uitspraak van de beslissing van 24 maart 2010, heeft de Raad geen bijkomende bewijsstukken toegevoegd aan het dossier van de rechtspleging.

In het raadsverslag van 29 augustus 2008, die aan de tuchtvervolgging ten laste van partij [X] ten grondslag ligt, worden gegevens aangevoerd die hun oorsprong -en volgens de Raad ook bevestigingvinden in een tuchtprocedure die tegen bedrijfsrevisor B. werden gevoerd, en die niet met een door partij [X] consulteerbaar en wat hem betreft aan tegenspraak onderworpen bewijsstuk worden gestaafd.

In zoverre die gegevens ook niet door een ander bewijsstuk worden gestaafd, of tijdens de terechtzitting door partij [X] niet werden bevestigd, kunnen zij niet als een ten laste van de betrokkene be- wezen feit in aanmerking worden genomen.

14. Zodoende kan de Commissie van Beroep onder de overgelegde dossierstukken enkel als overtuigingsstuk in aanmerking nemen:

- het verslag van de Commissie Kwaliteitscontrole betreffende het onderhoud van op 20 april 2007 waaraan bedrijfsrevisor [X] deelnam,
- het geschrift van 10 juli 2007, uitgaande van het kantoor [Y] (Accountants en Belastingconsulenten), waarbij enige commentaar op dat verslag werd geformuleerd,
- de stukken die geciteerd zijn in 'de inventaris van de stukken' gevoegd bij het raadsverslag van 29 augustus 2008,
- het document met nummer 8., met de titel 'inventaris der stukken', dat dertien stukken bevat.
- het geschrift dat door bedrijfsrevisor [X] op 10 november 2008 werd ingediend bij de KVI.

15. Op grond van de geciteerde bewijsstukken en de toelichting die door bedrijfsrevisor [X] op de terechtzitting werd verstrekt, dient als vaststaand te worden aangenomen:

- [Y] bedrijfsrevisoren anno 2004 tot de bevinding is gekomen dat de werkzaamheden die ze als extern accountant verrichtten voor een aantal vennootschappen en een vereniging zonder winstoogmerk eraan in de weg stonden dat ze het mandaat van commissaris voor die ondernemingen nog zouden uitoefenen, gelet op de regelgeving inzake de onafhankelijkheid van de commissaris;

- dat in de vermelde omstandigheid bedrijfsrevisor B. bereid is gevonden om de mandaten, waarin een probleem van onafhankelijkheid was gerezen, over te nemen;

- dat bedrijfsrevisor B. zelf niet over een medewerker beschikte die hem voor de uitoefening van de vereiste werkzaamheden als commissaris voor die mandaten kon bijstaan;

- dat een medewerker van partij [X] -dhr. R.- omvangrijke ondersteunende auditwerkzaamheden uitvoerde ten behoeve van bedrijfsrevisor B.: eerstgenoemde verklaarde ten overstaan van de Commissie hierover dat het dossier voor B. werd klaargemaakt zoals de klant het zou hebben voorbereid voor de commissaris; met uitzondering voor eventuele voorraadcontrole werden volgens partij [X] de 'hoofd-auditwerkzaamheden' door de commissaris B. zelf uitgevoerd;

- dat op de prestaties van die medewerker R. werd toegezien door partij [X];

- dat de erelonen voor de door R. geleverde prestaties werden gefactureerd aan bedrijfsrevisor B.; deze facturaties belopen bijna 60% van de honoraria die door B. worden aangerekend voor de betrokken commissarismandaten;

- dat bij het einde van de normale duur van het commissarismandaat in de vier vennootschappen, heeft bedrijfsrevisor B. die mandaten 'ter beschikking gesteld'; in 2007 heeft één van die ondernemingen (Nv [A]) partij [X] als commissaris benoemd.

16. Uit de onder randnummer 15. vermelde gegevens blijkt dat met het oog op gelijktijdige afstoting van vijf commissarismandaten door [Y] Bedrijfsrevisoren en de overname ervan door bedrijfsrevisor B. tussen de betrokkenen een principiële akkoord werd gesloten.

De uitvoeringspraktijk die navolgend door de betrokkenen werd gehuldigd voor de werkzaamheden die verbonden waren aan elk van de vijf mandaten, wijst uit dat de overeenkomst inhield dat bedrijfsrevisor B. een beroep zou blijven doen op de prestaties van [Y] Bedrijfsrevisoren voor alle werkzaamheden die hij niet zelf kon uitvoeren wegens de beperkingen die de beperkte omvang van diens kantoor veroorzaakte, dewelke partij [X] overigens kende.

Aangezien de door [Y] Bedrijfsrevisoren gepresteerde diensten werden gefactureerd aan de commissaris en niet aan de betrokken onderneming, lijdt het ook geen twijfel dat het werkzaamheden betrof die normaal behoorden tot deze van de commissaris.

Zulks blijkt evenzeer uit het gegeven dat deze facturatie opliep tot bijna 60% van de honoraria die de vergoeding vormen die door bedrijfsrevisor B. werden aangerekend voor de uitoefening van de betrokken commissarismandaten.

Overigens, zou partij [X] worden gevolgd, waar hij stelt dat zijn werkzaamheden accountantsprestaties vormden die beoogden het niveau bij afsluiting op te tillen met het oog op de audit, dan zou zulks impliceren dat bedrijfsrevisor B. in zijn vergoeding voor het commissarismandaat in een zelfde verhouding (+/- 60%) verboden boekhoudwerkzaamheden aanrekende. Bijgevolg moet dit argument worden verworpen.

17. Wanneer dan blijkt dat de door bedrijfsrevisor B. uitbestede diensten werden verricht door een medewerker R. van partij [X], die effectief toezicht op R. uitoefende, kan alleen maar worden besloten dat er tussen eerstgenoemde en partij [X] een beroepsmatig samenwerkingsverband bestond.

Immers, het betrof samenwerking gedurende een bepaalde tijdspanne, inherent aan de duur van de opdracht voor de te voltrekken werkzaamheden, die op standvas-

tige en methodische wijze was georganiseerd, en gericht was op de uitoefening van die werkzaamheden, voorbehouden aan de bedrijfsrevisor, in dit geval de uitoefening van het mandaat van commissaris.

18. Het enkele bestaan van dit samenwerkingsverband wettigt nochtans niet de conclusie dat partij [X], na het afstoten van de mandaten, feitelijke commissaris is geworden van de betrokken ondernemingen.

Immers, zulks zou impliceren dat de aangewezen commissaris bij zijn verslaggeving opinies zou hebben verwoord die niet de zijne waren op basis van controlewerkzaamheden die hij niet zelf heeft uitgevoerd of niet heeft geleid, opgevolgd of nagezien, hetgeen op zijn beurt betekent dat, bij ontstentenis van een vermelding in die zin, hij de waarheid zou hebben verhuld en een inbreuk op de regels van het beroep zou hebben begaan.

De Raad stelt evenwel niet dat de kwaliteitscontrole in het dossier van bedrijfsrevisor B. tot een tenlastelegging in deze zin aanleiding heeft gegeven.

19. In de verhouding van bedrijfsrevisor B. ten opzichte van de door hem gecontroleerde onderneming stelde zich een probleem van onafhankelijkheid, aangezien de persoon met wie hij een beroepsmatig samenwerkingsverband had, als lid van de [Y] Accountants en Belastingconsulenten ook prestaties leverde als extern accountant voor de ondernemingen die hij controleerde of als lid van [Y] Bedrijfsrevisoren de jaarrekeningen opstelde.

Een andere vraag is of zich wegens die omstandigheden ook in hoofde van partij [X] een probleem van onafhankelijkheid stelde.

Het antwoord daarop is bevestigend.

20. Immers, indien het zo is dat een bedrijfsrevisor ter wille van specifieke voorschriften inzake de onafhankelijkheid geen beroep kon doen op de diensten van een andere bedrijfsrevisor, dan verzet het bepaalde in de artikelen 6 en 7 van het koninklijk besluit en met name het objectief en maatschappelijk aspect van de onafhankelijkheid er zich ook tegen dat de laatstgenoemde bedrijfsrevisor door de uitvoering van een opdracht medewerking verleent aan handelingen die aan de onafhankelijkheid afbreuk doen.

Bedrijfsrevisor B. kon ter wille van specifieke verbiedende regelgeving inzake onafhankelijkheid geen beroep doen op de diensten van partij [X]: artikel 183 ter, 2° van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen verbood zulks in de uitoefening van de mandaten van commissaris die hij van Bedrijfsrevisoren [Y] had overgenomen.

De geciteerde wetsbepaling viseert immers de hypothese waarbij een persoon waarmee de commissaris een beroepshalve samenwerkingsverband onderhoudt, *'bijstand verleent of deelneemt 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'*.

Dan kon bedrijfsrevisor [X] ook niet met naleving van de algemene beroepsregels de voor bedrijfsrevisor B. verboden diensten verlenen.

21. De concrete gegevens betreffende de tussen de betrokken bedrijfsrevisoren gepresteerde diensten maken de meerzijdigheid van de onafhankelijkheidsregel overigens treffend duidelijk.

De feiten doen immers blijken dat de bedrijfsrevisor [X] zich in een eerste stadium formeel wel in orde gesteld heeft ten aanzien van een specifieke regel inzake onafhankelijkheid, maar dat hij in een tweede stadium de economische voordelen grotendeels heeft behouden van

werkzaamheden die hij wegens de vereisten van de onafhankelijkheid zelf niet meer mocht verrichten.

Méer dan de helft van de honoraria die de commissaris mocht aanrekenen ter uitvoering van zijn mandaat kwamen uiteindelijk nog bij hem terecht.

Het objectief en maatschappelijk aspect van de onafhankelijkheid is hiermee niet verzoenbaar.

22. In zoverre is dan ook de tegenwerping van partij [X] niet dienend dat bedrijfsrevisor B. zich in zijn verslaggeving wel degelijk onafhankelijk heeft opgesteld, hetgeen wordt geïllustreerd door het feit dat hij verklaringen met voorbehoud heeft afgeleverd, en dat hij uit eigen beweging heeft verzaakt aan verderzetting van de betrokken functies, na het verstrijken van hun wettelijke duur.

Die stelling omtrent het spontaan ageren wordt trouwens enigszins overschaduwd door de passus in de brief van 10 juli 2007, waar partij [X] mee stelt *'om hierover discussies te vermijden en vooral om de klanten de nodige rechtszekerheid te geven, is confrater B. bereid gevonden om zijn mandaten ter beschikking te stellen'*.

23. Het besluit luidt dan dat de tenlastelegging (A) wegens inbreuk op de regels inzake onafhankelijkheid is bewezen.

24. Tenlastelegging (B) betreft 'onwaardig gedrag' dat in een eerste onderdeel wordt afgeleid uit het enkele feit dat wettelijke en reglementaire bepalingen, evenals controlenormen werden miskend.

Het voorschrift inzake 'waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid' uit artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 beoogt beteugeling van gedragingen die verder reiken dan de enkele miskenning van elk voorschrift inzake beroepsuitoefening.

In zoverre de schending uit het enkele voormelde feit wordt afgeleid, is de tenlastelegging niet bewezen.

25. In een tweede onderdeel viseert de tenlastelegging ook het feit dat partij [X] bedrijfsrevisor B. in een positie van afhankelijkheid heeft gedrongen en de financiële voordelen van de mandaten heeft behouden, maar niet de plichten ervan heeft aanvaard.

De Commissie van Beroep oordeelt dat de professionele gedraging die medewerking verleent aan het tot stand brengen van een toestand die aan de onafhankelijkheid afbreuk doet en waarbij economische voordelen worden nagestreefd die naar recht niet konden worden behouden, aan de vereiste kiesheid en waardigheid tekort komt.

In dit opzicht wordt de tenlastelegging (B) bewezen.

26. Wat de toemeting van een passende tuchtsanctie betreft, overweegt de Commissie van beroep dat de tenlastelegging een essentiële regel van de beroepsuitoefening betreft, maar dat de omstandigheden waarin er werd aan tekort gekomen erg specifiek zijn en dat de toestand in 2007 werd geregulariseerd.

Verder is er met de inbreuken geen klacht van of zelfs een perceptie door derden gemoeid. De gelaakte praktijk heeft enkel de relatie tussen de betrokken bedrijfsrevisoren beroerd.

Partij [X] heeft geen enkel tuchtrechtelijk antecedent.

27. Een minder zware sanctie is dan gepast: de betrokkene wordt berispt.

**OM DEZE REDENEN,
DE COMMISSIE VAN BEROEP,**

Beslist na tegenspraak,

Verklaart de tuchtvordering ontvankelijk en als volgt gegrond,

Verklaart de tenlasteleggingen (A) en (B) wegens inbreuk op de artikelen 3, 6 en 7 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren bewezen.

Legt als tuchtsanctie op: een berisping.

Deze beslissing werd uitgesproken in openbare terechtzitting te Brussel op 07 juli 2010 door de Commissie van Beroep, (...)."

0348/07/N

Commissie van Beroep van 27 september 2010 (cassatieberoep aangetekend)

- Inbreuken op artikelen 2, 3, 8, 15, 17 en 35 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994;
- Inbreuken op paragrafen 1.1., 2.1., 2.2., 2.4., 2.5. en 3.6. van de algemene controlenormen;
- Inbreuk op paragraaf 2.2. van de normen inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng;
- Inbreuken op artikelen 134 en 538 van het Wetboek van vennootschappen;

"(...)

In de zaak 0348/07/(...)/N van: de heer [X], bedrijfsrevisor, wonende te (...) die in persoon verschijnt en wordt bijgestaan door zijn advocaten, Mr. (...) en Mr. (...), beiden met kantoor te (...).

A. De rechtspleging

1. Het geschil werd aangevat ingevolge de beslissing door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, hierna genoemd de Raad, genomen op 30 maart 2007 om de zaak tegen de appelllant over te maken aan de Tuchtcommissie. De Raad formuleerde tegen de appelllant de volgende tenlastelleggingen wegens voorgehouden inbreuken op deontologische en/of tuchtrechtelijke normen:

III. A: Onwaardig gedrag: inbreuk op art. 3 K.B. 10 januari 1994.

III. B: Onafhankelijkheid: inbreuken op art. 183 ter, 2° en 6° van het K.B. van 30 januari 2001, op art. 8 § 1 van de wet van 22 juli 1953 en art. 8 van het K.B. van 10 januari 1994.

III. C: Inbreuken op het wetboek van vennootschappen:

III. C.1: Inbreuk op art. 134 van het wetboek van vennootschappen.

III. C.2: Inbreuk op art. 538 van het wetboek van vennootschappen.

III. D: Inbreuken op de controle-normen en aanbevelingen:

III. D.1: Inbreuk op § 1.1 en § 1.1.4 van de algemene controle-normen inzake de uitvoering van een controleopdracht.

III. D.2.: Inbreuk op § 2.1 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht.

III. D.3.: Inbreuk op § 2.2 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht.

III. D.4: Inbreuk op § 2.4 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht.

III. D.5: Inbreuk op § 2.5 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht.

III. D.6: Inbreuk op § 3.6 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht.

III. D.7: Inbreuk op § 3.15 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht.

III. D.8: Inbreuk op § 2.2 van de normen inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng

III. E: Inbreuk op § 35 lid 2 van het K.B. van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

III. F: Inbreuken op artikelen 2, 15 en 17 van het K.B. van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

2. Met brieven van 23 april en 23 mei 2007, verstuurd naar het thuisadres van de appelllant werd een kopie van dat verslag aan hem overgemaakt. In de (aange-tekende) brief van 23 mei 2007 werd de appelllant tegelijk uitgenodigd om voor de Tuchtcommissie te verschijnen op 26 juni 2007 om 11u45, maar de zending werd door de postdiensten teruggestuurd met vermelding "niet afgehaald"; op 13 juni 2007 heeft de Tuchtcommissie een kopie van de aangetekende brief van 23 mei 2007 verstuurd op het kantooradres van de appelllant. Op 26 juni 2007 om 9u48 is, kennelijk vanuit het kantoor van de appelllant, een medisch attest verstuurd aan de voorzitter van de Tuchtcommissie waarin bevestigd werd dat de appelllant op 25 en 26 juni 2007 wegens ziekte geen arbeid kon verrichten en het huis niet mocht verlaten.

De Tuchtcommissie besliste om de zaak te verdagen naar 18 september 2007 om 11u45. In de brief van 2 juli 2007 waarmee de appellant daarvan in kennis werd gebracht staat: *De Tuchtcommissie wijst erop dat geen ander uitstel zal toegestaan worden.* De aangetekende brief – gericht aan het thuisadres van de appellant – keerde ook nu terug met de melding *“niet afgehaald”*. De Tuchtcommissie heeft daarop een kopie van die brief op 14 augustus 2007 met een gewone brief opgestuurd naar de appellant.

De appellant verscheen niet op de zitting van 18 september 2007 en was evenmin vertegenwoordigd, waarop de Tuchtcommissie de zaak behandelde. Op de openbare terechtzitting van 13 november 2007 deed de Tuchtcommissie uitspraak bij verstek en wel als volgt:

Verklaart de tuchtvorderingen tegen de heer [X] ontvankelijk en acht de tenlasteleggingen bewezen;

Legt aan de heer [X] als sanctie de schrapping op.

Per aangetekende brief met ontvangstbewijs van 13 november 2007 heeft de Tuchtcommissie haar beslissing van diezelfde dag aan de appellant en alle andere betrokkenen overgemaakt. De brief werd door De Post op het thuisadres van de appellant aangeboden op 14 november 2007, maar omdat er niemand opendeed, werd die dag een bericht achtergelaten. De zending werd op 3 december 2007 door De Post teruggestuurd naar de Tuchtcommissie met de melding *“niet afgehaald”*.

Op 4 december 2007 heeft de Tuchtcommissie een kopie van die vorige zending per gewone post overgemaakt aan de appellant.

Gerechtsdeurwaarder (...) heeft op verzoek van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren met zijn exploit van 28 december 2007 kennis gegeven aan de appellant van een brief van 26 december 2007 uitgaand van dat Instituut en gericht aan de appellant waarin hem

werd gemeld dat, nu er geen hoger beroep werd ingesteld, de schrapping vanaf die brief uitwerking kreeg.

3. Met een aangetekende brief van 8 februari 2008 heeft de appellant tegen de beslissing van de Tuchtcommissie van 13 november 2007 verzet aangetekend. De appellant hield voor dat hij pas op 6 februari 2008 via derden voor het eerst vernomen heeft dat hij als bedrijfsrevisor geschrapt werd. Bovendien beriep hij zich op overmacht die hem zou belet hebben eerder kennis te nemen van de beslissing bij verstek.

De Tuchtcommissie heeft in de openbare terechtzitting van 10 juni 2008 uitspraak gedaan en wel als volgt:

Verklaart het verzet niet toelaatbaar wegens laattijdigheid en wijst de heer [X] er dien volgens van af;

Bevestigt de beslissing van de Tuchtcommissie van 13 november 2007 inzake gekend onder dossiernummer 0348/07/A(...)/N dan ook in den gehele.

4. Het voorliggende hoger beroep werd door bedrijfsrevisor [X] ingesteld bij een aangetekend schrijven dat op 10 juli 2008 is ingediend op het secretariaat van het Instituut en is gericht tegen de hoger genoemde beslissing van de Tuchtcommissie die op 10 juni 2008 werd uitgesproken.

Deze beslissing werd bij aangetekende brieven van 11 juni 2008 betekend aan de Raad van het Instituut, aan de appellant, aan de Procureur-generaal bij het Hof van Beroep te (...) en aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling.

Het hoger beroep werd wat de vorm en de termijn betreft regelmatig ingesteld.

4.1. Door de Commissie van Beroep, in de eerste samenstelling, werd over het genoemde beroep uitspraak gedaan in de openbare

terechtzing van 19 december 2008. Die uitspraak luidde als volgt:

Ontvangt het hoger beroep en verklaart het gegrond zoals hierna bepaald. Doet de beroepen beslissing teniet;

Verklaart het verzet ontvankelijk en gegrond,

Doet de op verzet bestreden beslissing van 13 november 2007 teniet en beslist over de tenlasteleggingen opnieuw als volgt.

Verklaart van de tenlasteleggingen vermeld onder randnummer 15. van deze beslissing de volgende grond: (a), (b), (c)i/ en (c)ii/, (d)i/, (d)ü/, (d)üi/, (d)iv/, (d)v/ en (d)vi/.

De overige tenlasteleggingen worden als niet bewezen verworpen.

Legt bedrijfsrevisor [X] als tuchtsanctie een schorsing op gedurende een periode van vijf maanden.

Zegt dat bij de tenuitvoerlegging van deze beslissing de inactiviteit dient in aanmerking te worden genomen welke bedrijfsrevisor opgelegd werd ter uitvoering van de beslissing van de Tuchtcommissie van 13 november 2007.

4.2. Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft tegen die beslissing van de Commissie van Beroep van 19 december 2008 op 12 maart 2009 een voorziening in cassatie ingediend.

Bij arrest van 29 april 2010 deed het Hof van Cassatie als volgt uitspraak:

Vernietigt de bestreden beslissing, behalve in zoverre dit het hoger beroep ontvankelijk verklaart.

Beveelt dat van dit arrest melding zal worden gemaakt op de kant van de gedeeltelijk vernietigde beslissing.

Veroordeelt de verweerder in de kosten.

Verwijst de zaak naar de Commissie van beroep van het Instituut van de bedrijfsrevisoren met het nederlands als voertaal, anders samengesteld.

4.3. Met aangetekende brieven 30 juni 2010 werd door de Commissie van Beroep bericht gelaten aan de appelland, aan diens advocaat en aan de Raad dat de zaak voor de huidige Commissie van Beroep zou worden behandeld op 1 september 2010 om 14u00.

Op die zitting zijn de appelland en zijn advocaten verschenen, terwijl voor de Raad, vertegenwoordigd door de heer (...), afwezig was maar vertegenwoordigd werd door zijn advocaat. De zaak werd behandeld in openbare terechtzitting.

B. De betwistingen tussen de partijen

1. Wat de ontvankelijkheid van het hoger beroep betreft

Over de ontvankelijkheid van het hoger beroep is door de Commissie van Beroep in de eerste samenstelling definitief geoordeeld; het hoger beroep is ontvankelijk.

2. De discussies waarover de Commissie van Beroep in de huidige samenstelling moet oordelen

2.1. De ontvankelijkheid van het verzet tegen de beslissing van de Tuchtcommissie, uitgesproken bij verstek op 13 november 2007

De appelland vraagt de vernietiging van de beslissing van de Tuchtcommissie van 10 juni 2008 waarmee geoordeeld werd dat het verzet tegen de eerste beslissing van 13 november 2007 laattijdig werd ingesteld en dus onontvankelijk is.

2.1.1. De appelland beroept er zich op dat artikel 20, §4 van de Wet van 22 juli 1953, ondertussen, na coördinatie bij KB van 30 april 2007, artikel 61 §1 van de Wet van 22 juli 1953, de Tuchtcommissie verplicht om "alle gepaste inlichtingen" mee

te delen inzake de termijn van verzet en dit op straffe van nietigheid van de kennisgeving. Het aanvangspunt van de verzetstermijn zou zo'n "gepaste inlichting" zijn, vermits de aanvangsdatum determinerend is voor de tijdigheid van het verzet en bovendien verschilt naargelang de gekozen wijze van kennisgeving.

Er zou in dat verband geen belangschade moeten worden aangetoond omdat het om een absolute nietigheid zou gaan die zelfs ambtshalve door de tuchtinstanties zou moeten worden opgeworpen en artikel 862, §1, 3° Ger.W. toepasselijk zou zijn.

Beoordeling

De Commissie van Beroep kan deze stelling van de appelland niet bijtreden.

Uit de tekst van artikel 61, §1, 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, gecoördineerd op 30 april 2007 en uit de wetsgeschiedenis van die bepaling, volgt dat de nietigheid van de kennisgeving enkel is voorgeschreven in geval van het ontbreken van de gepaste inlichtingen betreffende de termijn van verzet en van hoger beroep, en de wijze waarop verzet of hoger beroep tegen de beslissing kan worden ingesteld.

De vermelding "alle gepaste inlichtingen betreffende de termijn van verzet" laat niet toe de nietigheidssanctie uit te breiden tot vermeldingen die niet de termijn zelf betreffen, maar de aanvang en de berekening ervan.

Dat is wat het Hof van Cassatie in zijn arrest van 29 april 2010 waarmee de huidige zaak naar de Commissie van Beroep in gewijzigde samenstelling werd verwezen, uitdrukkelijk heeft aangenomen. Overeenkomstig artikel 68, §3 gecoörd. wet 22 juli 1953, is de Commissie van Beroep in de samenstelling waarnaar de zaak

door het Hof van Cassatie ingeval van vernietiging verwezen wordt – zijnde de huidige Commissie van Beroep – verplicht zich te schikken naar de beslissing van het Hof van Cassatie betreffende het door hem beslechte rechtspunt.

In de aangetekende brief van 13 november 2007 die door de Tuchtcommissie aan de appelland werd verstuurd, werd hem (onder andere) het volgende meegedeeld:

Ik beteken u hierbij de beslissing die op 13 november 2007 bij verstek werd genomen door de Tuchtcommissie.

Tegen deze beslissing kan verzet of beroep worden aangetekend.

Om toelaatbaar te zijn moet het verzet bij aangetekende brief, gepost binnen de termijn van dertig dagen, ter kennis worden gebracht van de Tuchtcommissie, Arenbergstraat 13 te 1000 Brussel (art. 62 van de wet van 22 juli 1953, gewijzigd door het koninklijk besluit van 21 april 2007).

Waar de appelland aanvoert dat het niet volstond om slechts de termijn van verzet (dertig dagen om het verzet ter kennis te brengen bij de Tuchtcommissie, zoals voorzien in artikel 20bis, na de coördinatie, artikel 62 Wet 22 juli 1953) te vermelden omdat ook de "gepaste inlichtingen" omtrent het aanvangspunt of de aanvangsdatum van de verzetstermijn hadden moeten zijn verstrekt in de brief van 13 november 2007, gaat hij uit van een onjuiste lezing van de wet.

De kennisgeving van 13 november 2007 is geheel in overeenstemming met het hoger vermelde artikel 61, §1 (en artikel 62) en als zodanig niet nietig maar geldig.

2.1.2. De appelland voert vervolgens aan dat de geïntimeerde er zich ten onrechte op beroept dat de verzetstermijn een aanvang zou genomen hebben op 15 november 2007, namelijk met toepassing van artikel 53bis, 1° Ger.W. Uit de voorbereidende werken zou blijken dat de wetgever een onderscheid heeft

willen maken naargelang de datum van ontvangst vaststaat door middel van het ontvangstbewijs of niet. In het geval, zoals hier, waarin op het adres niemand kon aangetroffen worden en dus niet voor ontvangst werd getekend, zou niet artikel 53bis, 1°, maar artikel 53bis, 2° Ger.W. toepasselijk zijn. Dat zou inhouden dat de termijn in principe is beginnen lopen vanaf de derde werkdag die volgt op die waarop de brief aan de postdiensten door de Tuchtcommissie werd overhandigd, zijnde 16 november 2007 met dien verstande dat de appellandt gerechtigd zou zijn om het tegenbewijs te leveren. Dat tegenbewijs zou inhouden dat de appellandt op de derde werkdag volgend op de datum van verzending nog geen kennis had gekregen van de inhoud van de aangetekende brief.

De appellandt stelt dat het onomstotelijk vaststaat dat de appellandt op 16 november 2007 nog geen kennis had van de aangetekende brief van 13 november 2007 vermits die zending aan de Tuchtcommissie teruggestuurd werd als "niet afgehaald". Hij stelt die aangetekende brief niet te hebben ontvangen.

Volgens de appellandt heeft de Tuchtcommissie in zijn beslissing van 10 juni 2008 ten onrechte aangenomen dat het niet-ontvangen van de aangetekende brief van 13 november 2007 niet belet dat de verzetstermijn toch beginnen lopen is. Dat zou in strijd zijn met de ontvangsttheorie die volgens het Grondwettelijk Hof gehanteerd moet worden in de plaats van de verzendingstheorie.

Subsidiair vordert de appellandt dat de Commissie van Beroep de volgende vraag zou stellen aan het Grondwettelijk Hof: *Schenden artikel 20 §4 en artikel 20bis van de wet van 22.07.1953, thans art. 61 en art. 62 van deze wet gecoördineerd bij KB dd. 30.04.2007, het gelijkheidsbeginsel in de mate de verzendingstheorie zou toegepast worden in tuchtzaken, daar waar het Grondwettelijk Hof in alle andere haar ter*

beoordeling overgelegde zaken de ontvangsttheorie tot de regel heeft verheven.

Beoordeling

Artikel 53bis Ger.W. voorziet op welk moment in de regel een termijn begint te lopen wanneer hij wordt gestart door een kennisgeving op een papieren drager, zoals hier het geval is. Vermits de Wet van 22 juli 1953 geen specifieke regeling in dat verband bevat, is artikel 53bis Ger.W. toepasselijk.

Dat artikel luidt als volgt:

Ten aanzien van de geadresseerde, en tenzij de wet anders bepaalt, worden de termijnen die beginnen te lopen vanaf een kennisgeving op een papieren drager berekend:

1° wanneer de kennisgeving is gebeurd bij gerechtsbrief of bij een ter post aangetekende brief met ontvangstbewijs, vanaf de eerste dag die volgt op deze waarop de brief aangeboden werd op de woonplaats van de geadresseerde of, in voorkomend geval, op zijn verblijfplaats of gekozen woonplaats;

2° wanneer de kennisgeving is gebeurd bij aangetekende brief of bij gewone brief, vanaf de derde werkdag die volgt op die waarop de brief aan de postdiensten overhandigd werd, tenzij de geadresseerde het tegendeel bewijst.

Deze wetsbepaling is duidelijk en niet voor interpretatie vatbaar: het volstaat dat een kennisgeving "bij een ter post aangetekende brief met ontvangstbewijs" is gedaan om onder artikel 53bis, 1° Ger.W. te vallen. Anders dan de appellandt lijkt te veronderstellen, is daartoe geenszins vereist dat bij het aanbieden van die "ter post aangetekende brief met ontvangstbewijs" daadwerkelijk iemand op het adres werd aangetroffen die op de speciaal daartoe bedoelde kaart zijn handtekening plaatst zodat meteen het bewijs van ontvangst op dat adres ook bewezen is.

Het gebruik van de (roze) ontvangstkaart (evengoed als de blauwe ontvangstkaart bij de gerechtsbrief) laat in alle gevallen toe – zowel wanneer de bestelling bij de (eerste) aanbieding is kunnen gebeuren, wanneer ze later op het postkantoor is afgehaald, als wanneer ze nooit wordt afgehaald en teruggestuurd wordt naar de afzender – om te weten wanneer de postbode zich met de kennisgeving heeft aangeboden op het aangeduide adres van de geadresseerde. Deze datum staat dus vast.

De wetgever heeft trouwens niet bedoeld dat de termijn alleen dan zou kunnen ingaan wanneer het moment van werkelijke ontvangst onbetwistbaar vaststaat (zoals doormiddel van een ontvangstbewijs). Uit de voorbereidende werken van de Wet van 13 december 2005 (B.S. 21 december 2005) blijkt dat enkele leden van de Kamercommissie Justitie wel degelijk de kwestie hebben aangekaart dat het steeds mogelijk is dat de geadresseerde de "kennisgeving op een papieren drager" niet daadwerkelijk ontvangen heeft. Er kan verwezen worden naar de pagina's 36 tot 38 van het Verslag van de Kamercommissie Justitie van 20 mei 2005 (Gedr.St. Kamer, 51-1309/012) waar staat:

Mevrouw Liesbeth Van der Auwera (CD&V) vindt dat de ontworpen bepaling in de praktijk moeilijk toepasbaar zal zijn; de afzender (de griffie of de partij zelf) zal immers niet kunnen weten op welke datum de geadresseerde kennis heeft genomen van de kennisgeving (die laatste moet de datum op het ontvangstbewijs niet vermelden), noch op welke datum de gerechtsbrief hem is overhandigd (de post is niet verplicht die datum mee te delen).

Die twee data zullen ook verschillend kunnen zijn, als bijvoorbeeld de geadresseerde afwezig was toen de postbode langskwam.

Mevrouw Laurette Onkelinx, minister van Justitie, antwoordt dat in het eerste van de in artikel 2 vermelde gevallen het probleem niet rijst, aangezien op het ontvangstbewijs

normalerwijze een datum moet zijn vermeld. In het tweede geval is de gekozen oplossing ervan uit te gaan dat behoudens tegenbewijs van de geadresseerde de datum waarop de termijn begint te lopen, de derde werkdag is die volgt op die waarop de brief aan de postdiensten is overhandigd. Het gaat dus om een eenvoudige en zekere regeling.

Mevrouw Liesbeth Van der Auwera (CD&V) stelt daartegenover dat de geadresseerde niet altijd in staat zal zijn te weten dat hem een brief met een kennisgeving is toegestuurd. Het is met andere woorden niet omdat een brief aan iemand is aangeboden, dat die er ook daadwerkelijk kennis van heeft genomen. Op die moeilijkheid is trouwens gewezen door de Nationale Kamer van Gerechtsdeurwaarders.

Mevrouw Laurette Onkelinx, minister van Justitie, verklaart dat die oplossing is gesuggereerd door het Arbitragehof. Dat Hof heeft in zijn arrest van 17 december 2003 (nr. 170/2003) gepreciseerd dat de artikelen 32, 2°, 46, § 2, in samenhang gelezen met artikel 792, tweede lid, van het Gerechtelijk Wetboek, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schenden, in de interpretatie dat de voorzieningstermijnen tegen een beslissing waarvan bij gerechtsbrief kennisgeving wordt gedaan, ingaan op de datum van verzending van de gerechtsbrief. Luidens datzelfde arrest schenden die artikelen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet in de interpretatie dat de voorzieningstermijnen ingaan op de datum waarop de gerechtsbrief door de postdiensten ter hand is gesteld aan de geadresseerde in eigen persoon of aan diens woonplaats.

De heer Walter Muls (sp.a-spirit) herinnert eraan dat de post de brieven terug naar de afzender stuurt, als de geadresseerde niet langer op het opgegeven adres woont, overleden is of de hem toegezonden brief weigert. De afzender heeft dus in grote mate de mogelijkheid te weten of zijn zending de geadresseerde al dan niet heeft bereikt.

Mevrouw Marie-Christine Marghem (MR) merkt op dat de alledaagseheid van een postzending niet te vergelijken is met het optreden van een gerechtsdeurwaarder. Een document dat door deze laatste wordt bezorgd, trekt meer aandacht dan een gewone aangetekende zending.

De heer Melchior Wathelet (cdH) vraagt of het niet verkieslijk zou zijn te bepalen dat als iemand bij het langskomen van de postbode afwezig is, de termijn waarvan in artikel 2 sprake is, pas ingaat de dag nadat die persoon de bewuste brief op het postkantoor is gaan afhalen.

Daarmee zou met zekerheid kunnen worden gesteld dat de persoon de zending daadwerkelijk heeft ontvangen.

(...)

Amendement nr. 20 wordt eenparig aangenomen. Het aldus gewijzigde artikel wordt aangenomen met 12 stemmen en 1 onthouding.

Uit de discussie van de Kamerleden blijkt dat zij wel overwogen hebben om de bepaling aan te passen zodat er onderscheid wordt gemaakt naargelang de geadresseerde de zending al dan niet daadwerkelijk heeft ontvangen, maar dat zij uiteindelijk de voorgestelde tekst – die uiteindelijk wet is geworden – hebben goedgekeurd. Doorslaggevend was kennelijk dat het Arbitragehof (ondertussen het Grondwettelijk Hof) in zijn arrest 170/2003 van 17 december 2003 uitdrukkelijk aanvaard heeft dat er geen schending van de Grondwet plaats vindt indien wordt verbroken van de datum waarop de gerechtsbrief door de postdiensten ter hand is gesteld aan de geadresseerde in eigen persoon of aan diens woonplaats.

De Senaat heeft in dat verband geen opmerkingen gemaakt (zie Gedr.St., Senaat, 3-1207/3 (2005-2006), verslag van de Commissie Justitie van 12 oktober 2005, p. 25).

Uit het bovenstaande blijkt meteen ook dat het volstaat dat de postdiensten de aangetekende

brief met ontvangstbewijs hebben aangeboden aan diens woonplaats. De ter handstelling in eigen persoon van de geadresseerde en deze aan diens woonplaats worden immers op gelijke voet behandeld.

Tegen die achtergrond beroept de appelland er zich dan ook ten onrechte op dat hij het recht zou moeten hebben om het tegenbewijs te leveren van het moment waarop hij werkelijk kennis heeft genomen van de brief van 13 november 2007 waarin hem de beslissing werd meegedeeld dat hij als bedrijfsrevisor was geschrapt.

Tegelijk staat ook vast dat de regeling van artikel 53bis Ger.W. niets anders inhoudt dan de toepassing van de ontvangsttheorie. Zij bedoelen immers de termijn niet langer te laten lopen vanaf de datum van verzending door de afzender: het genoemde artikel legt vast wanneer in welk geval de termijn begint te lopen en wel op een datum van (vermoede) ontvangst (Minister Onkelinx noemde het de meest voor de hand liggende datum waarop [de geadresseerde] in de mogelijkheid verkeert om effectief kennis te nemen van een brief die door middel van een officiële kennisgeving tot hem is gericht – Gedr.St. Kamer, 51-1309, verslag van de Commissie Justitie, p. 7). De appelland beroept zich dan ook ten onrechte op de bewering als zou de Tuchtcommissie bij de berekening van de verzetstermijn de verzendingstheorie hebben toegepast.

Het stellen van de prejudiciële vraag is bijgevolg geenszins nodig om het geschil te kunnen oplossen. Bovendien gaat de appelland er blijkens de formulering van de voorgestelde prejudiciële vraag ten onrechte van uit dat de artikelen 61 en 62 van de gecoörd. Wet van 22 juli 1953 bepalingen zouden bevatten omtrent het moment waarop de termijn van verzet (of beroep) begint te lopen. Zoals de appelland zelf stelt, gaat het om een toepassing van artikel 53bis Ger.W.

Het toepasselijke artikel is, zoals hoger al weergegeven, artikel 53bis, 1° Ger.W. wat inhoudt dat de termijn in principe is beginnen lopen op de eerste dag die volgt op deze waarop de brief aangeboden werd op de woonplaats van de geadresseerde of, in voorkomend geval, op zijn verblijfplaats of gekozen woonplaats.

Het wordt niet betwist dat de kennisgeving van de beslissing van de Tuchtcommissie van 13 november 2007 diezelfde dag nog per aangetekende zending met ontvangstbewijs is verstuurd naar het adres van de woonplaats van de appellant en daar op 14 november 2007 door de postdiensten werd aangeboden. Dat doet besluiten dat de termijn begon te lopen op 15 november 2007 om te eindigen op 14 december 2007 om middernacht. De zienswijze van de Tuchtcommissie in haar beslissing van 10 juni 2007 moet dan ook worden bijgetreden.

2.1.3. De appellant roept verder overmacht in: door omstandigheden volkomen vreemd aan zijn wil zou hij niet tijdig kennis hebben kunnen nemen van de beslissing van de Tuchtcommissie van 13 november 2007. De briefwisseling, ook met betrekking tot de oproepingen voor de Tuchtcommissie, zou systematisch en op onbegrijpelijke wijze door zijn echtgenote vernietigd dan wel achtergehouden zijn en op slinkse manier aan zijn kennisname zijn onttrokken. De appellant wijst verder op de concrete werkwijze die zijn echtgenote zou gehanteerd hebben en op het feit dat zij haar acties heeft bekend jegens de gerechtsdeurwaarder die haar daarover ondervroeg.

Beoordeling

De Commissie van Beroep stelt vast dat de appellant geen overmacht bewijst.

De appellant zou zich slechts met succes op overmacht kunnen beroepen voor zover hij aantoont dat

hij werkelijk niet bij machte was om tegen uiterlijk 14 december 2007 verzet aan te tekenen bij de Tuchtcommissie.

Overmacht kan enkel voortvloeien uit een gebeurtenis buiten de wil van de mens die door deze niet kon worden voorzien, noch vermeden (Cass. 15 juni 1995, Arr.Cass. 1995, p. 613).

De appellant bewijst niet op een objectieve manier dat zijn echtgenote werkelijk briefwisseling zou hebben achtergehouden. De verklaringen door die echtgenote afgelegd jegens een gerechtsdeurwaarder, zijn slechts eenzijdige, niet controleerbare beweringen; de authenticiteit die de gerechtsdeurwaarder kan verlenen slaat enkel op het door hem vastgestelde feit, namelijk dat de echtgenote die woorden heeft gezegd, maar niet op de waarachtigheid van de inhoud van die woorden.

Dat het nogal onwaarschijnlijk zou zijn (gelet op het belang en de ernst van de gevolgen voor hem en voor anderen) dat de appellant op al de betreffende briefwisseling geen reactie zou hebben gegeven, volstaat op zich niet als vermoeden dat de verklaringen van de echtgenote van de appellant waarheidsgetrouw zullen zijn. In dat verband wijst de geïntimeerde er terecht op dat de Tuchtcommissie, nadat de eerste, aangetekende oproeping van 23 mei 2007 als "niet afgehaald" door De Post was teruggestuurd, een kopie van die briefwisseling, namelijk met de oproeping om op de zitting van 26 juni 2007 te verschijnen, op 13 juni 2007 met de gewone post verstuurd werd naar het kantooradres van de appellant, maar dat de appellant zelfs dan nog geen gevolg gaf aan die oproeping. Nochtans erkent de appellant dat uit het dossier blijkt dat alle briefwisseling op dat adres hem wel bereikt (zie punt II.1.2.5. op pag. 19 conclusies van de appellant voor de Tuchtcommissie van 8 april 2008). Hoewel de appellant dus behoorlijk was ingelicht van de zitting van 26 juni 2007, kwam hij toch

niet opdagen; dat ondergraaft zijn stelling dat hij, mocht zijn echtgenote de kaart van aanbidding van de aangetekende zending van 13 november 2007 (en de kopie verstuurd per gewone brief op 4 december 2007) niet hebben achtergehouden, 'uiteraard' tijdig verzet zou hebben aangetekend.

Terecht laat de geïntimeerde gelden dat de appellant al bij een eerdere tuchtprocedure te zijnen laste ingeroepen heeft dat hij geen kennis had van de oproepingen omdat zijn echtgenote de briefwisseling niet aan hem overmaakte. Het stuk 2.6. uit de map 'stukken' (door de geïntimeerde stuk 16 uit map 2 genoemd) is een brief van 24 januari 2005 van (...), echtgenote van de appellant, waarin zij met betrekking tot een kwaliteitscontrole in 2004 het volgende schreef aan de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren:

Ik ben de echtgenote van de heer [X] en werk met hem samen op kantoor.

Hierbij wens ik te verklaren dat de heer [X] totaal niet op de hoogte was van de aangekondigde kwaliteitscontrole 2004, hem treft geen enkele schuld.

De contacten met de controleur en de brieven dienaangaande heb ik hem nooit voorgelegd.

Ik heb met mevrouw (...) telefonisch contact gehad maar had de moed niet om het haar persoonlijk te vertellen.

Voor deze totaal onverantwoorde houding schaam ik mij en wens ik mij tegenover de Commissie Kwaliteitscontrole te verontschuldigen.

Ter gelegenheid van die vroegere tuchtprocedure in 2005 heeft de appellant hoe dan ook vernomen dat zijn echtgenote briefwisseling achterhield. Van een bedrijfsrevisor, van wie bij uitstek verwacht wordt dat hij nauwgezet omgaat met administratie en bovendien zijn deontologische verplichtingen actief moet vrijwaren, moet verwacht worden dat hij alle mogelijke maatregelen neemt om een

herhaling van het achterhouden van briefwisseling door zijn echtgenote te vermijden. Het volstaat in dat verband niet in te roepen dat zijn echtgenote geen volmacht had om aangetekende zendingen te ontvangen en dat alleen hij die brieven in ontvangst kon nemen en/of kon afhalen. De appellant moest weten dat de postbode, wanneer aangetekende zendingen worden aangeboden op een moment dat niemand thuis is, slechts tot plicht heeft een kaart in de bus te deponeren met melding van de aanbieder en dus dat iedereen die de brievenbus licht, die kaart in handen kan nemen.

Er zijn veel probatere middelen, zoals het gebruik van een postbus of het laten toesturen van alle briefwisseling met betrekking tot het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op het kantooradres (waar de post hem wel bereikte – zie hoger). Bovendien moest de appelland, zelfs naast het nemen van probate maatregelen, de nodige argwaan koesteren ten aanzien van zijn echtgenote (zeker als het waar is, wat hij beweert, dat tussen hen ernstige spanningen bestonden – wat hij weliswaar op geen enkele manier bewijst).

De appelland heeft kennelijk – althans volgens zijn eigen beweringen – nagelaten het mogelijke te doen om niet opnieuw slachtoffer te worden van manipulaties door zijn echtgenote.

Het middel van overmacht kan dus niet worden aangenomen.

2.1.4. De appelland roept ook onoverwinnelijke dwaling in. Hij zou zich er niet van bewust zijn geweest dat tegen hem een tuchtprocedure liep die resulteerde in de allerzwaarste sanctie, namelijk de schrapping. Hij zou, door omstandigheden buiten zijn wil, van de beslissing geen kennis genomen hebben, noch van de brief waarmee hem de schrapping werd meegedeeld.

Beoordeling

Dit middel gaat, evenzeer als het middel van overmacht, uit van de veronderstelling dat de appelland niet kon weten dat er op 13 november 2007 een beslissing tot schrapping was genomen en dat er een brief was verstuurd die de verzets- en beroepstermijn deed lopen. De hoger vermelde overwegingen van de Commissie van Beroep waarmee wordt aangenomen dat de appelland niet alle maatregelen genomen heeft die in redelijkheid mogelijk waren om de betreffende post te kunnen ontvangen en er kennis van te nemen (meer bepaald te vermijden dat de betreffende briefwisseling hem werd onthouden door zijn echtgenote), zijn evenzeer toepasselijk op het middel van 'onoverwinnelijke dwaling'.

Uit niets blijkt dat het Instituut van de Bedrijfsrevisoren de appelland zou hebben aangeschreven "als bedrijfsrevisor" op een moment dat hij al geschrapt was zodat hij in dwaling zou zijn gebracht, met name niet moest vermoeden dat hij geschrapt was. Voor de vraag die hier aan de orde is, is enkel de periode relevant waarin de verzetstermijn liep en in die termijn kon er uiteraard nog geen sprake zijn van een definitieve beslissing tot schrapping. Alles wat na het verstrijken van die termijn gebeurde, kan de appelland niet inroepen om te verklaren waarom hij die termijn liet verstrijken.

2.1.5. De appelland voert verder een schending aan van artikel 6 E.V.R.M., meer bepaald omdat zijn rechten van verdediging zouden zijn geschonden.

Beoordeling

Deze stelling van de appelland gaat voorbij aan het feit dat de Tuchtcommissie op de geëigende, vormelijk correcte wijze aan hem kennis heeft gegeven van ten eerste de datum waarop de zaak zou worden behandeld (uiteindelijk op 18 september 2007), ten tweede van de datum waarop zou worden

uitspraak gedaan (op 13 november 2007) en ten derde van de inhoud van de beslissing (bij verstek).

De wet van 22 juli 1953 voorziet in zijn artikelen 61 en 62 een redelijke wijze van kennisgeving en een billijke termijn, namelijk 30 dagen en dit met toepassing van artikel 53bis Ger.W. zoals hoger besproken.

Verder is gebleken dat de appelland het slechts aan zijn eigen onzorgvuldigheid kan wijten dat hij geen nuttig gevolg heeft gegeven aan die kennisgevingen.

De appelland kan zich in die omstandigheden dan ook niet beroepen op een schending van artikel 6 E.V.R.M., weze het een schending van zijn rechten van verdediging of van het recht om gehoord te worden of om toegang te hebben tot een onafhankelijke rechter.

2.1.6. **Conclusie:** de beslissing van de Tuchtcommissie van 10 juni 2008 heeft met reden geoordeeld dat het verzet van de appelland van 8 februari 2008 tegen de beslissing bij verstek genomen op 13 november 2007 laattijdig was en bijgevolg onontvankelijk.

2.2. Afstand van verval

De appelland beroept zich subsidiair op een analoge toepassing van artikel 476 Ger.W. inzake de tuchtprocedure voor advocaten, artikel dat als volgt zou luiden:

Laattijdig verzet wordt niet-ontvankelijk verklaard, tenzij de raad de verzetdoende advocaat van het verval ontheft. Hierover oordeelt hij in hoogste feitelijke aanleg en zonder dat hiertegen enig rechtsmiddel openstaat.

Volgens de appelland vertolkt deze wetsbepaling een algemeen principe, gesteund op artikel 6 E.V.R.M. dat inzake tuchtrechtspraak de rechten van de verdediging maximaal moet worden gewaarborgd en dat het opleggen van de allerzwaarste sanctie bij verstek slechts uitzonderlijk kan geschieden, met name in de gevallen waar

duidelijk is dat de betrokkene geen tegenspraak wou voeren, wat hier niet het geval zou zijn.

Beoordeling

Artikel 467 Ger.W. is door artikel 20 van de Wet van 21 juni 2006 (B.S., 20 juli 2006) vervangen. De tekst van het vroegere artikel 467 is in gewijzigde vorm hernomen in artikel 462 Ger.W. Het betreffende tweede lid luidt nu: *Laattijdig verzet word niet ontvankelijk verklaard, tenzij de tuchtraad de verzetdoende advocaat van het verval ontheft, een beslissing waarover de tuchtraad soeverein oordeelt en waartegen geen rechtsmiddel openstaat.*

De appellatant laat na aan te tonen of zelfs aannemelijk te maken dat het hier op een algemene regel of om een algemeen principe zou gaan. Het gaat daarentegen om een bijzondere bepaling eigen aan de tuchtprocedure voor advocaten.

Het betreft een soort dispensatierecht dat uitsluitend op het niveau van de eerste aanleg, namelijk door de tuchtraad kan worden verleend. Bijzonder is met name dat de tuchtraad uitsluitend uit advocaten is samengesteld en dus geen magistratuur of iemand anders, vreemd aan het beroep, in zijn rangen telt. Het verlenen van ontheffing van verval wegens laattijdig verzet is dus een prerogatief

van de tuchtraad waarvan de leden oordelen als een soort *“primi inter pares”* (vrij vertaald: ‘de eersten of besten onder de gelijken’); de tuchtraad van beroep (die wordt voorgezeten door een eerste voorzitter bij een hof van beroep, die een Kamervoorzitter kan aanwijzen om hem te vervangen en zetelt met vier assessoren-advocaten – zie art. 465 Ger.W.) heeft over het door de tuchtraad toegestane verval geen rechtsmacht.

Alleen al om reden dat de Tuchtcommissie, anders dan de tuchtraad bij de advocaten, ook externen telt, kan artikel 462, 2^{de} lid Ger.W. hier niet naar analogie worden toegepast.

Zelfs mocht dan nog mogelijk zijn, dan nog zou de analogie met zich brengen dat de Commissie van Beroep over de beslissing omtrent het (al dan niet) verlenen van ontheffing van verval geen uitspraak zou kunnen doen omdat er geen rechtsmiddel tegen openstaat. Uit niets blijkt trouwens dat de appellatant aan de Tuchtcommissie gevraagd heeft het verval te ontheffen.

Het feit dat geen dergelijke mogelijkheid tot ontheffing van verval wegens laattijdig verzet in de wet voorzien is, houdt geen schending in van artikel 6 E.V.R.M. Hoger is er al op gewezen dat de wet de

nodige garanties biedt om de betrokken bedrijfsrevisor toe te laten zich te verdedigen en het tuchtgeschil door een onafhankelijke rechtsinstantie te laten beoordelen. Het hoger geschetste recht van de tuchtraad van advocaten om ontheffing van verval te verlenen, is niet afgeleid uit artikel 6 E.V.R.M. dat geen dergelijk dispensatierecht impliceert.

Er kan niet worden ingegaan op dit middel.

3. De grond van de zaak

Nu het verzet door de Tuchtcommissie terecht als onontvankelijk werd afgewezen, kan de Commissie van beroep niet over de grond van de zaak oordelen.

OM DEZE REDENEN, DE COMMISSIE VAN BEROEP,

Beslist na tegenspraak,

Verklaart het hoger beroep ongegrond en bevestigt de bestreden beslissing van de Tuchtcommissie uitgesproken op 10 juni 2008.

Deze beslissing werd uitgesproken in openbare terechtzitting te Brussel op zeventwintig september 2010 door de Commissie van Beroep, (...).”

401/10/N

Commissie van Beroep van 18 oktober 2010 (definitieve beslissing)

Beroep tegen een terechtwijzing.

“(…)

In de zaak 0401/10/(…)/N van: de heer [X], bedrijfsrevisor, wonende (…), die verschijnt.

* * *

I. Over de rechtspleging.

01. Bij een aangetekend schrijven van 8 juli 2010 heeft bedrijfsrevisor [X] bij de Commissie van beroep een verhaal ingediend tegen de beslissing van de Raad van het Instituut van 5 maart 2010 waarbij deze beslist om hem terecht te wijzen.

De kennisgeving van de beslissing van 5 maart 2010 aan de bedrijfsrevisor gebeurde bij aangetekend schrijven van 2 juli 2010.

02. De Commissie van Beroep wordt geadieerd met toepassing van artikel 37, § 2 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 (IBR-wet).

Het verhaal werd binnen de wettelijke termijn en formeel beschouwd regelmatig ingesteld. Het is ontvankelijk.

03. De bedrijfsrevisor werd gehoord op de terechtzitting van 17 september 2010 waar hij zijn standpunt heeft toegelicht.

Hij heeft op 6 september 2010 een geschrift met bewijsstukken, dat op 8 september 2010 is ingekomen op het Instituut, toegezonden aan de Commissie van Beroep.

04. Op de voormelde terechtzitting werd het standpunt van de Raad van het Instituut toegelicht door bedrijfsrevisor (…).

II. Het onderwerp van het verhaal.

05. Binnen het bestek van een procedure inzake kwaliteitscontrole die in 2009 werd gevoerd en betrekking had op het jaar 2007, werd in het eindverslag van de aangeduide inspecteur-bedrijfsrevisor een opmerking geformuleerd over de niet naleving van de norm “bevestigingen van de leiding van de entiteit”.

Het betreft een norm die van toepassing is vanaf de controle op de jaarrekeningen per 31 december 2006.

Inzonderheid werd vastgesteld dat de door de bedrijfsrevisor ontvangen bevestigingsbrief geen vermeldingen bevatte inzake de naleving van de witwaswetgeving. Ook werd vastgesteld dat op de brief de afzender niet geïdentificeerd was en dat de datum van afsluiting van het boekjaar niet was vermeld. De brief bleek ook niet gedateerd.

Ten slotte werd vastgesteld dat het commissarisverslag hieromtrent niet werd aangepast.

06. De Commissie Kwaliteitscontrole stelde voor om een vervroegde kwaliteitscontrole te houden voor 2011 en meende verder dat er reden was om een terechtwijzing op te leggen voor wat de inbreuk op de norm inzake de bevestigingsbrief betreft.

Tijdens zijn vergadering van 5 maart 2010 heeft de Raad beslist zoals door de Commissie Kwaliteitscontrole was voorgesteld.

07. Bij brief van 2 juli 2010 heeft de Raad aan de bedrijfsrevisor meegedeeld: “De Raad heeft op 5 maart 2010 beslist u, overeenkomstig artikel 37 van voornoemde wet van 22 juli 1953, terecht te wijzen op basis van een overtreding van de controlenorm “Bevestigingen van de leiding van de entiteit” van 15 december 2006.”.

III. De grieven en het verweer.

08. In zijn verzoekschrift aan de Commissie van beroep van 8 juli 2010 stelt de heer [X] dat hij met de terechtwijzing niet akkoord kan gaan omwille van drie door hem aangehaalde redenen.

Hij wijst er op dat geen rekening werd gehouden met een aantal elementen, waaronder een begeleidend schrijven bij een *letter of representation* waaruit volgens hem blijkt dat de door de Raad geïncrimineerde feiten onjuist zijn.

Verder doet hij gelden dat in een gecontroleerd dossier betreffende

een vennootschap in vereffening, waar in de letter of representation de clause inzake de witwaswetgeving ontbreekt, er geen enkel probleem van witwas kon bestaan.

09. De vertegenwoordiger van de Raad handhaaft dat de door de Raad vastgestelde tekortkoming effectief werden begaan en dat de terechtwijzing met reden werd gegeven.

IV. Beoordeling.

10. Artikel 37, § 1 van de IBR-wet bepaalt dat de Raad hetzij ambtshalve, hetzij op verzoek van de Kamer van verwijzing en instaatstelling, een bedrijfsrevisor kan terechtwijzen wanneer de feiten die hem kunnen worden verweten vaststaan hoewel ze geen enkele van de in artikel 73 van dezelfde wet voorziene sancties kunnen verantwoorden.

In alinea 3 van dezelfde paragraaf wordt gesteld dat de terechtwijzing kan worden beslist, onverminderd de eventuele verwijzing van de bedrijfsrevisor naar de tuchtinstanties voor dezelfde feiten als deze die aan de basis liggen van de terechtwijzing.

Artikel 37, § 3 schrijft anderzijds voor dat in geval van beroep, de Commissie de terechtwijzing kan hervormen of bevestigen, dan wel, met unanimitéit, één van de in artikel 73 voorziene sancties in de plaats kan stellen.

11. In het voorliggende geval heeft de Raad een terechtwijzing gegeven in verband met feiten die de kwaliteitscontrole betreffen.

De gecontroleerde activiteiten betroffen het jaar 2007 en de jongste van onregelmatigheid betichte controlehandeling dateert van 28 april 2007.

12. Vooreerst merkt de Commissie op dat verzoeker door de Raad niet werd gehoord omtrent het voorstellen om hem een terechtwijzing op te leggen.

Het lijkt nochtans geen twijfel dat ook in de fase van besluitvorming inzake het opleggen van een terechtwijzing het recht om te worden gehoord door de Raad dient te worden nageleefd als beginsel van behoorlijk bestuur.

De belangen van de betrokken bedrijfsrevisor kunnen immers onmiskenbaar worden geschaad door een terechtwijzing.

13. Het tegensprekelijk debat dat in geval van verhaal voor de Commissie van Beroep wordt georganiseerd ondervangt die verplichting niet.

Bijgevolg dient de bedrijfsrevisor te worden ingelicht over een voorgenomen terechtwijzing en dient hij minstens de gelegenheid te krijgen hierover een schriftelijk standpunt in te nemen.

Zodoende werden de rechten van verdediging van verzoeker geschonden.

14. Verder overweegt de Commissie dat een maatregel van terechtwijzing ook niet kan worden getroffen met betrekking tot beweerde tekortkomingen die begaan werden op een ogenblik waarop de regelgeving die de sanctie invoert nog niet bestond.

De wet heeft in de regel geen terugwerkende kracht. Tenzij anders door de wetgever beslist, knoopt de wet geen rechtsgevolgen vast aan rechtsfeiten die geheel voltrokken waren in de periode die aan zijn inwerkingtreding voorafgaan.

15. Artikel 37 van de IBR-wet is in werking getreden op 31 augustus 2007.

Bijgevolg konden tekortkomingen aan de beroepspllichten die voor deze datum werden begaan niet met een terechtwijzing worden gesanctioneerd (Cass. 1 oktober 2009, www.juridat.be).

16. Aangezien door de Raad niet wordt aangetoond dat enige aan bedrijfsrevisor [X] verweten tekortkoming waarop de terechtwijzing betrekking heeft, werd begaan vanaf 31 augustus 2007, kon een terechtwijzing niet worden opgelegd.

V. Besluit.

17. De wettelijke voorwaarden om een terechtwijzing op te leggen, zijn niet vervuld.

De vordering van verzoeker is gegrond.

18. Uit de redengeving van onderhavige beslissing volgt dat de tekortkoming die verzoeker wordt verweten niet het voorwerp kan zijn van het sanctiestelsel vervat in artikel 37 van de IBR-wet.

Bijgevolg heeft de Commissie van beroep ook geen wettelijke grond om toepassing te maken van de mogelijkheid geboden door artikel 37 om een tuchtsanctie in de plaats te stellen van de terechtwijzing.

19. De bestreden beslissing wordt vernietigd.

OM DEZE REDENEN, DE COMMISSIE VAN BEROEP,

Bestelt na tegenspraak,

Ontvangt de vordering en verklaart ze gegrond.

Vernietigt de bestreden beslissing van 5 maart 2010 van de Raad waarbij verzoeker wordt terechtgewezen.

Deze beslissing werd uitgesproken in openbare terechtzitting te Brussel op de zetel van het Instituut van de bedrijfsrevisoren op 18 oktober 2010 door de Commissie van Beroep, die heeft beraadslaagd en samengesteld was uit:

(...)"



Jaarverslag 2010 van het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris

Het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris is, als entiteit die deel uitmaakt van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, belast met twee soorten wettelijke opdrachten:

1°) het afgeven, op verzoek van de commissaris, van een voorafgaand advies inzake de verenigbaarheid van een activiteit met de onafhankelijkheid in de uitoefening van zijn functies;

- In toepassing van de bepalingen vervat in het Wetboek van vennootschappen (artikel 133, § 10, eerste lid), is het Comité ermee belast om op verzoek van de commissaris een *voorafgaand advies* te verlenen inzake de verenigbaarheid van een activiteit met de onafhankelijkheid in de uitoefening van zijn functies (overschrijding van de "one to one"-regel, zoals bedoeld in artikel 133, § 5 van het Wetboek van vennootschappen).

Artikel 2, zevende lid van het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen geeft aan binnen welke termijn het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris een standpunt dient in te nemen:

"In geval van een vraag om advies van een commissaris met betrekking tot de onafhankelijkheid, ingediend met toepassing van het zesde of tiende lid van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen, zal de Voorzitter van het Comité van de verzoeker binnen de drie werkdagen alle informatie kunnen vragen ter vervollediging van het dossier. Hij zal ook van de aanvrager bevestiging kunnen ontvangen dat hij aan het Comité alle nuttige informatie heeft verstrekt met het oog op een correcte beoordeling van de vraag. Het dossier zal minstens vijf

werkdagen vóór de vergadering aan de leden moeten toegezonden worden. Het Comité moet een advies verstrekken binnen de vijftien werkdagen die volgen op de toezending van een volledig dossier."

- In toepassing 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, is het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris ermee belast om in bepaalde omstandigheden afwijkingen toe te staan aan de bedrijfsrevisoren.

Uit paragraaf 2 van artikel 13 van de wet van 22 juli 1953 blijkt immers: "Het is de bedrijfsrevisor niet toegelaten revisorale opdrachten uit te voeren in de volgende omstandigheden:

- a) de functie van bediende uitoefenen, behoudens bij een andere bedrijfsrevisor of een ander bedrijfsrevisorenkantoor;
- b) rechtstreeks of onrechtstreeks een handelsactiviteit uitoefenen, onder andere in de hoedanigheid van bestuurder van een handelsvennootschap; het uitoefenen van een mandaat van bestuurder in burgerlijke vennootschappen die de rechtsvorm van een handelsvennootschap hebben aangenomen, wordt niet bedoeld door deze onverenigbaarheid;
- c) de functie van Minister of Staatssecretaris bekleden.

Het punt a) is niet van toepassing op een taak in het onderwijs."

De derde paragraaf van het artikel 13 van de wet van 22 juli 1953 verduidelijkt:

"Wat punt a) en punt b) bedoeld in de tweede paragraaf betreft, kan een afwijking wor-

den toegekend door de Raad van het Instituut, na gunstig advies van het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris.”

2°) mogelijkheid om een dossier in te dienen bij het bevoegde tuchtorgaan van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren met betrekking tot de onafhankelijkheid in de uitoefening van de functie van commissaris.

Het Comité kan in dit verband elke nuttige inlichting opvragen bij het Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

In artikel 2, achtste lid van het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen wordt gepreciseerd binnen welke termijn de informatie aan het Comité moet worden medegedeeld:

“Bij de behandeling van een dossier, waarin een verwijzing naar de tuchtcommissie van het Instituut der Bedrijfsrevisoren voorligt, zal de Voorzitter bijkomende inlichtingen kunnen vorderen die hij nuttig acht voor de beoordeling om een tuchtprocedure in te leiden tegen een lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. De aldus gevraagde inlichtingen zullen binnen een termijn van hoogstens vijf werkdagen door de Voorzitter van het Instituut der Bedrijfsrevisoren of door zijn vertegenwoordiger, aan het Comité worden overgemaakt wanneer ze betrekking hebben op een commissaris. De gevraagde inlichtingen met betrekking tot het beroep in zijn geheel worden door de Voorzitter van het Instituut der Bedrijfsrevisoren of door zijn vertegenwoordiger aan het Comité overgemaakt binnen een termijn van uiterlijk één maand.”

Samenwerking en coördinatie op nationaal niveau

Op grond van artikel 33 van de richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen dient elke lidstaat van de Europese Unie één entiteit aan te wijzen die specifiek verantwoordelijk is voor de samenwerking tussen de nationale stelsels van publiek toezicht op Gemeenschapsniveau.

In het kader van de omzetting in Belgisch recht van artikel 33 van de voornoemde richtlijn heeft de wetgever (*in artikel 77, § 1 van de wet van 22 juli 1953*) de Hoge Raad voor de Economische Beroepen belast met:

- de nationale samenwerking tussen de instellingen van het systeem van publiek toezicht en
- de internationale samenwerking tussen stelsels van publiek toezicht van lidstaten van de Europese Unie.

In toepassing van de opdrachten zoals door de wetgever toevertrouwd sinds 2007, heeft de Hoge Raad in de loop van 2010 regelmatige contacten onderhouden met de vertegenwoordigers van de diverse entiteiten van het systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

Tevens heeft de Hoge Raad een tweetal coördinatievergaderingen met de vertegenwoordigers van deze instanties georganiseerd.

Naast een nuttige uitwisseling van informatie, hebben deze coördinatievergaderingen met de diverse vertegenwoordigers van de instellingen van het Belgisch systeem van publiek toezicht

voornamelijk tot doel gehad om een gezamenlijk jaarverslag voor te bereiden. Onderhavig jaarverslag is het derde jaarverslag gezamenlijk gepubliceerd door de diverse entiteiten die deel uitmaken van het Belgisch stelsel van publiek toezicht sinds de invoering en inwerkingtreding van het nieuw wettelijk kader in 2007. Er werd immers besloten dat de individuele jaarverslagen beter konden worden gebundeld in één enkel document (het voorliggende gezamenlijk jaarverslag), zoals gebruikelijk is bij de andere gelijkaardige organen die in de overige lidstaten van de Europese Unie zijn ingesteld, zodat onze zusterinstellingen zowel op Europees niveau als buiten de Europese Unie, of derden in het algemeen, vlotter aan informatie kunnen geraken.

Niettemin dient erop te worden gewezen dat, aangezien de Belgische wetgever uitdrukkelijk heeft bepaald dat elke instelling voor zijn aandeel in het publiek toezicht de eindverantwoordelijkheid zou dragen, elk van de zes entiteiten van het in België opgezette systeem van publiek toezicht inhoudelijk verantwoordelijk is voor zijn jaarverslag.

Verder heeft de Hoge Raad in 2009 het initiatief genomen om een gezamenlijke portaalsite voor de instellingen van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren¹ te lanceren; op deze portaalsite wordt elke instelling voorgesteld, teneinde het Belgisch "oversight"-systeem en zijn werking beter te doen begrijpen en de schijnbare complexiteit ervan te doorbreken.

¹ Het adres van de gezamenlijke portaalsite is: http://www.oversight-audit-belgium.eu/index_nl.php

Internationale samenwerking

Op grond van artikel 33 van de richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen dient elke lidstaat van de Europese Unie één entiteit aan te wijzen die specifiek verantwoordelijk is voor de samenwerking tussen de nationale stelsels van publiek toezicht op Gemeenschapsniveau.

Ook Hoofdstuk XI van de "auditrichtlijn" (artikel 45, 46 en 47) handelt over internationale aspecten, zoals de toelating van auditors van derde landen, de registerinschrijving van en het toezicht op auditors en auditororganisaties van derde landen, de afwijking in geval van gelijkwaardigheid en de samenwerking met bevoegde autoriteiten van derde landen.

In het kader van de omzetting in Belgisch recht van de voornoemde artikelen van de richtlijn, heeft de wetgever (*in artikel 77, § 1 van de wet van 22 juli 1953*) de Hoge Raad voor de Economische Beroepen belast met:

- de nationale samenwerking tussen de instellingen van het systeem van publiek toezicht en
- de internationale samenwerking tussen stelsels van publiek toezicht van lidstaten van de Europese Unie.

In de wet van 22 juli 1953 geeft artikel 77, § 3, eerste lid een aantal bijkomende verduidelijkingen omtrent de samenwerking in de schoot van de Europese Unie:

"Het Instituut, de Minister die bevoegd is voor Economie, de Procureur-generaal, de Kamer van verwijzing en instaatstelling, de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, het Advies- en controlem Comité op de onafhankelijkheid van de commissaris en de tuchtinstanties werken samen met de bevoegde autoriteiten van de lidstaten van de

Europese Unie wanneer dat nodig is voor de vervulling van hun respectievelijke taken. Deze autoriteiten verlenen onderling assistentie. Meer in het bijzonder wisselen zij informatie uit en werken ze samen bij onderzoeken die op de uitvoering van wettelijke controles van jaarrekeningen betrekking hebben."

Artikel 77, § 3, tweede lid van de wet van 22 juli 1953 breidt deze voorschriften uit tot *"de bevoegde autoriteiten van een derde land in geval van een internationaal akkoord mits dit een clause van wederkerigheid bevat"*.

Artikel 77, § 4 van de wet van 22 juli 1953 machtigt de Koning om *"de modaliteiten [te] bepalen inzake de uitwisseling van vertrouwelijke informatie en de samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten bedoeld in paragrafen 2 en 3"* van voormeld artikel 77.

Dit betekent dat elke instelling van het Belgisch systeem van publiek toezicht binnen het bereik van zijn verantwoordelijkheden mag optreden in het kader van de samenwerking tussen autoriteiten uit de andere Europese lidstaten - zelfs uit derde landen - die instaan voor het toezicht op wettelijke auditors.

De Hoge Raad vervult dan ook een coördinerende rol, met als doel een snel contact tot stand te brengen met/tussen de verschillende entiteiten van het systeem van publiek toezicht.

In de loop van 2010 heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, in deze hoedanigheid, contacten met een aantal zusterinstellingen, zowel in als buiten de Europese Unie, verder onderhouden¹.

¹ Zie in het bijzonder in onderhavig jaarverslag, het jaarverslag van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen inzake de internationale samenwerking (punt 6).

Werkprogramma 2011 van de federale Minister bevoegd voor Economie

Op basis 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, gecoördineerd op 30 april 2007, krijgt de federale Minister bevoegd voor Economie als orgaan van het systeem van publiek toezicht normatieve opdrachten toevertrouwd. Deze opdrachten worden toevertrouwd aan de Minister in het kader van het publiek toezicht en worden toegevoegd aan de algemene bevoegdheden van de Minister die Voogdijminister van het beroep is.

1. Norm betreffende de toepassing van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme

De voornoemde wet van 11 januari 1993 en inzonderheid artikel 38 ervan zoals gewijzigd door de wet van 18 januari 2010 vereist dat het Instituut van de Bedrijfsrevisoren via een reglement de toepassingsmodaliteiten van de verplichtingen vermeld in hoofdstuk II van de wet van 11 januari 1993 bepaalt.

Begin 2011 zou er een ontwerp van norm moeten worden voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen. Indien de Hoge Raad dit ontwerp zou goedkeuren, zal de Minister bevoegd voor Economie het ook moeten onderzoeken.

2. Wijziging 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, gecoördineerd op 30 april 2007

De werkzaamheden tot wijziging van de voornoemde wet van 22 juli 1953 zullen worden voortgezet.

3. Voortzetting van de besprekingen op Europees niveau

De Minister zal bijzondere aandacht besteden aan de evolutie van de besprekingen op Europees niveau naar aanleiding van het Groenboek inzake audit. Hij zal ook de werkzaamheden van de AuRC actief volgen met name wat de relaties met de derde landen (adequaatheid en gelijkwaardigheid) betreft.

Werkprogramma 2011 van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen

De bevoegdheden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen worden omschreven in twee wetteksten:

- De wet van 22 juli 1953, zoals herzien in het kader van de omzetting van de "auditrichtlijn" in het Belgisch recht, waarin meer bepaald de samenstelling wordt vastgelegd van het Belgisch systeem van publiek toezicht en de opdrachten terzake van de Hoge Raad worden omschreven.
- De wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, waarin de opdrachten worden omschreven waarmee de wetgever de Hoge Raad heeft belast, op transversale wijze, betreffende alle economische beroepsgroepen.

Het werkprogramma 2011 van de Hoge Raad bestrijkt deze beide bevoegdheidsgebieden.

Publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren

Strijd tegen het witwassen van geld en de financiering van terrorisme

In zijn brief van 16 november 2009 heeft de Hoge Raad het Instituut van de Bedrijfsrevisoren verzocht om een beroepsnorm op te stellen met regels die de bedrijfsrevisoren in acht moeten nemen in het kader van de strijd tegen het witwassen van geld en de financiering van het terrorisme.

Dit schrijven was in het bijzonder gericht op het sensibiliseren van de vertegenwoordigers van het IBR voor de noodzaak om nieuwe toepassingsmaatregelen te nemen zodra de wijziging van de wet van 11 januari 2003 definitief zou zijn goedgekeurd en in het *Belgisch Staatsblad* gepubliceerd; in het wetsontwerp zoals goedgekeurd door de Kamer van Volksvertegenwoor-

digers zijn immers geen overgangsmaatregelen opgenomen.

In zijn brief wijst de Hoge Raad er bovendien op dat hij het, in het kader van de coördinerende rol waarmee de wetgever de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op grond van artikel 54 van de wet van 22 april 1999 heeft belast, op prijs zou stellen indien de drie Instituten die de respectieve onderdelen van de "economische beroepen" groeperen (IBR / IAB / BIBF), overleg plegen met het oog op een geharmoniseerde aanpak terzake.

De Hoge Raad heeft tevens de aandacht gevestigd op de risico-aanpak die de *Financial Action Task Force* (verkort FATF of *Groupement d'Action financière*, verkort GAFI) volgt, met de bedoeling die aanpak in te bouwen in het terzake op te stellen normatief kader.

Een werkgroep is opgericht; in de loop van 2011 zal de Hoge Raad dan ook de maatregelen analyseren die door het beroep worden voorgesteld teneinde de diverse regelgeving, die begin 2010 in Belgisch recht is ingevoerd, globaal te integreren.

Rekening houdend met de bevoegdheden en met de ervaring van de Cel voor Financiële Informatieverwerking (verkort CFI), acht de Hoge Raad het onontbeerlijk om contact op te nemen met deze instelling in het kader van het onderzoek van dit dossier.

Nationale specificiteiten

Net zoals de federale Minister, bevoegd voor Economie, staat de Hoge Raad in voor de goedkeuring van de beroepsnormen die bedrijfsrevisoren moeten hanteren bij de controle van jaarrekeningen, alsook de beroepsnormen met betrekking tot hun andere opdrachten, hun on-

afhankelijkheid en hun beroepsethiek in het algemeen.

In 2009 hebben zowel de Hoge Raad als de federale Minister, bevoegd voor Economie, een norm goedgekeurd die de overschakeling moet regelen naar de *clarified ISA* voor alle wettelijke controles van jaarrekeningen vanaf 2012 (voor opdrachten bij een organisatie van openbaar belang) of vanaf 2014 (voor alle overige opdrachten).

Naast de regelmatige *follow-up* van de stand van zaken van het begeleidingsplan, uitgewerkt door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, is de Hoge Raad ter beschikking om (in het kader van een goedkeuringsprocedure) elk ontwerp van norm betreffende de nationale specificiteiten die zou worden uitgewerkt, te onderzoeken, onder andere in de volgende materies:

- Gestandaardiseerd controleverslag;
- Normen in verband met de controles die bedrijfsrevisoren op grond van specifiek Belgische wettelijke voorschriften dienen te verrichten, zoals de werkzaamheden die een wettelijke auditor, belast met een opdracht bij een onderneming in moeilijkheden, moet uitvoeren.

***A posteriori* nazicht van omzendbrieven, adviezen en mededelingen van het IBR**

De Hoge Raad staat ook in voor het *a posteriori* nazicht van de overige niet-bindende teksten goedgekeurd door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, in de vorm van omzendbrieven, adviezen en mededelingen, om zich ervan te kunnen vergewissen dat deze standpunten niet indruisen tegen het bindend wettelijk en normatief kader. De Hoge Raad is zich bewust van het belang van zijn wettelijke opdracht om systematisch de standpunten door te lichten die de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren in de loop van 2011 inneemt.

Andere werkzaamheden als onderdeel van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren

In 2011 is de Hoge Raad voornemens de voorstellen van Europese richtlijnen met een impact op de wettelijke controle van de jaarrekening te analyseren, met name in het licht van de geza-

menlijke reactie van de diverse entiteiten die deel uitmaken van het stelsel van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, overgemaakt aan de Europese Commissie naar aanleiding van de publieke consultatie, gelanceerd in 2010, door middel van het Groenboek "Beleid inzake controle van financiële overzichten: lessen uit de crisis".

De Hoge Raad heeft bovendien beslist zijn beleid voort te zetten inzake algemene studies die kunnen bijdragen tot een beter inzicht in de werkzaamheden van wettelijke auditors in België. Dit laat toe om de grote lijnen te identificeren op het vlak van de evolutie van het beroep in België.

Verder heeft de Hoge Raad in 2010 de nodige stappen gezet, samen met de Kamer van verwijzing en instaatstelling, om lid te worden van het *International Forum of Independent Audit Regulators* (verkort IFIAR) vanaf 2011. Van zodra de Hoge Raad lid zal zijn, zal hij de werkzaamheden van IFIAR die betrekking hebben op de normatieve aspecten van het beroep opvolgen.

Coördinatie van het Belgisch systeem van publiek toezicht

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen is door de wetgever aangeduid als orgaan dat belast is met de nationale samenwerking tussen de organen van het systeem van publiek toezicht.

In het kader van deze opdracht op nationaal niveau, neemt de Hoge Raad zich voor ontmoetingen te organiseren tussen de diverse instellingen van het systeem van publiek toezicht, om zo concrete gedachtewisselingen mogelijk te maken.

Bovendien steunt de Hoge Raad het principe van de publicatie van een gezamenlijk jaarverslag en werkprogramma, met het oog op een betere zichtbaarheid van de werkzaamheden van het Belgisch systeem van publiek toezicht.

De zichtbaarheid van het Belgisch systeem van publiek toezicht wordt overigens benadrukt door de creatie van een gezamenlijke website, waarbij het mogelijk is om toegang te hebben tot informatie die door elk van de entiteiten van voormeld systeem van publiek toezicht ter beschikking wordt gesteld.

De Hoge Raad is tevens door de wetgever belast met de internationale samenwerking tussen stel-

sels van publiek toezicht van de Lidstaten van de Europese Unie.

In het kader van deze opdracht op internationaal niveau, neemt de Hoge Raad regelmatig deel aan de werkzaamheden van de *European Group of Auditors' Oversight Bodies* (verkort EGAOB).

Opdrachten van de Hoge Raad die voortvloeien uit de wet van 22 april 1999

De Hoge Raad is opgericht in 1985 en zijn bevoegdheidsdomein werd twee maal uitgebreid. Momenteel is de Hoge Raad voor de Economische Beroepen door de wetgever belast met verscheidene opdrachten:

- advies uitbrengen aan de Regering omtrent ontwerpen van koninklijke besluiten;
- adviezen of aanbevelingen verstrekken aan de beroepsinstituten met betrekking tot voorstellen van beroepsnormen, of op eigen initiatief;
- overleg en informatie-uitwisseling organiseren tussen de diverse economische beroepsgroepen.

Vallen onder het begrip "economische beroepen", de leden van de gereguleerde beroepen op het gebied van:

- de audit (bedrijfsrevisoren)
- de boekhouding (accountants en erkende boekhouders) en
- de fiscaliteit (belastingconsulenten en erkende fiscalisten).

De eerste twee activiteiten (audit en boekhouding) zijn opdrachten die zijn voorbehouden aan deze beroepsbeoefenaars. Op fiscaal vlak reguleert de Belgische wet enkel het voeren van de titel.

Deze beroepsbeoefenaars zijn onderverdeeld in drie beroepsorganisaties:

- het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR);
- het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB) en
- het Beroepsinstituut van de erkende Boekhouders en Fiscalisten (BIBF).

*

* *

Zoals in het verleden, neemt de Hoge Raad ook in 2011 de hem door de Belgische wetgever toe- vertrouwdde rol waar.

Volgens de Hoge Raad komen minstens de volgende dossiers in de loop van 2011 ter sprake:

- een nieuw koninklijk besluit over de deontologie van accountants en belastingconsulenten;
- de herziening van de vrijstellingscriteria in het kader van het toegangsexamen voor bedrijfsrevisoren;
- de actualisering van de lijst van onderwijsinstellingen (academische en professioneelgerichte bacheloropleidingen) die in het kader van het toegangsexamen voor accountant en/of belastingconsulent vrijstellingen kunnen krijgen;
- de uit te voeren werkzaamheden voor leden van economische beroepsgroepen (bedrijfsrevisoren, accountants, belastingconsulenten, erkende boekhouders(-fiscalisten)) inzake bestrijding van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme;
- in het verlengde van de wijziging in 2010 van de wet tot bestrijding van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme zou men ook moeten nadenken over de manier waarop een kwaliteitstoetsing zal worden georganiseerd bij alle leden van de economische beroepsgroepen, met inachtneming van de eigen specifieke kenmerken van elke beroepsgroep;
- in het verlengde van de publieke consultatie die de Europese Commissie in 2010 heeft uitgevoerd, zullen de voorstellen van de Commissie moeten onderzocht worden, enerzijds wat betreft de goedkeuring van specifieke maatregelen voor de "micro-entiteiten" en anderzijds wat betreft de eventuele toepassing op Europees vlak van de IFRS-norm voor KMO's; op die manier moet nagegaan worden wat de gevolgen hiervan zijn voor de diverse beroepsbeoefenaars van de "economische beroepen" in België.

Werkprogramma 2011 van de entiteiten die deel uitmaken van het systeem van publiek toezicht en die instaan voor het nazicht van de individuele dossiers

Het systeem van publiek toezicht zoals dat in 2007 in België is opgezet, bestaat uit vier entiteiten die ten aanzien van wettelijke auditors belast zijn met opdrachten die betrekking hebben op individuele aspecten:

- de Procureur-generaal, die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het toezicht op de toelating en de registerinschrijving van wettelijke auditors en auditkantoren;
- de Kamer van verwijzing en instaatstelling, die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het toezicht op de kwaliteitsborging (inclusief de permanente vorming) en op de onderzoeksregelingen;
- de tuchtinstanties (de Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep), die de eindverantwoordelijkheid dragen voor het toezicht op de tuchtregeling;
- het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris, belast met twee opdrachten die niet rechtstreeks in de "auditrichtlijn" zijn bedoeld:
 - het verlenen van een afwijking, op verzoek van een bedrijfsrevisor, op het algemeen principe uit het Wetboek van vennootschappen inzake de "one to one"-regel, waardoor de activiteiten die een bedrijfsrevisor of een bedrijfsrevisorenkantoor (en zijn netwerk) mag uitvoeren, beperkt worden ingeval hij met een opdracht van wettelijke controle is belast (artikel 133, § 10 van het Wetboek van vennootschappen);
 - het verlenen van een afwijking, ingeval de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren dit voorstelt, teneinde een bedrijfsrevisor toe te laten om een functie van bediende (anders dan bij een andere bedrijfsrevisor of een ander bedrijfsrevisorenkantoor) of om een handelsactiviteit

(rechtstreeks of onrechtstreeks) uit te oefenen, zoals bijvoorbeeld de hoedanigheid van bestuurder van een handelsvennootschap (artikel 13, § 3 van de wet van 1953).

* *
*

Op het niveau van de Procureur-generaal, de tuchtinstanties en het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris blijkt het opstellen van een werkprogramma uiterst moeilijk, omdat de werklust van die organen rechtstreeks samenhangt met de individuele dossiers die worden ingediend. *A priori* kunnen inschatten hoe uitgebreid de activiteiten van die toezichthouders zullen zijn, is dan ook bijzonder moeilijk.

Deze drie toezichthouders – die ten aanzien van wettelijke auditors belast zijn met opdrachten die betrekking hebben op individuele aspecten – hebben zich voor 2011 tot doel gesteld alle dossiers die hen worden voorgelegd, binnen de kortst mogelijke termijn te behandelen.

Zij zullen over de draagwijdte van hun werkzaamheden eind 2011 verslag uitbrengen in het kader van het volgende gezamenlijke jaarverslag.

* *
*

Op het niveau van de Kamer van verwijzing en instaatstelling kan worden verwezen naar de conclusie in het jaarverslag 2010 van de Kamer, in de mate dat deze conclusie in de vorm van een werkprogramma voor 2011 is voorgesteld.

Gezamenlijk jaarverslag 2010

Inhoudstafel

Voorwoord	3
Inleiding	5
Voorstelling van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren	7
Gezamenlijk standpunt van de diverse entiteiten van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.	11
Jaarverslagen 2010	51
• Entiteiten belast met normatieve aspecten	53
– Federale Minister bevoegd voor Economie	53
– Hoge Raad voor de Economische Beroepen	57
– Normen goedgekeurd in 2010 en berichten bekendgemaakt in het <i>Belgisch Staatsblad</i>	65
• Entiteiten belast met individuele gevallen	289
– Procureur-generaal	289
– Kamer van verwijzing en instaatstelling	292
– Tuchtinstanties	309
– Jaarverslagen van de diverse tuchtinstanties	309
– Tuchtbeslissingen uitgesproken in de loop van 2010	319
– Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris	401
• Samenwerking en coördinatie op nationaal niveau	403
• Internationale samenwerking	404
Werkprogramma's 2011	405
• Entiteiten belast met normatieve aspecten	407
– Federale Minister bevoegd voor Economie	407
– Hoge Raad voor de Economische Beroepen	409
• Entiteiten belast met individuele gevallen	413
– Procureur-generaal	413
– Kamer van verwijzing en instaatstelling	413
– Tuchtinstanties	413
– Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris	413

