

De heer Kris PEETERS
Vice-Eerste Minister en Minister van Economie
Hertogstraat 61

1000 BRUSSEL

Brussel, 5 januari 2015

Geachte heer Vice-Eerste Minister,

Betreft: Europese audithervorming en implicaties voor België - deontologie

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft de recente Europese hervorming van april 2014 op het vlak van de audit aandachtig gevolgd. Zowel de nieuwe verordening (EU) nr. 537/2014 met specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (afgekort "OOB's") als de wijziging van de bestaande "auditrichtlijn" via de richtlijn 2014/56/EU en de mogelijke implicaties voor de Belgische bedrijfsrevisoren, zijn uitgebreid aan bod gekomen.

In een eerste fase heeft de Hoge Raad het wenselijk geacht om een drietal specifieke thema's van naderbij te bekijken, met name:

- de herziening van de drempels en de gevolgen ervan voor de economische beroepen;
- de deontologie van de bedrijfsrevisor, met onder meer de onafhankelijkheidsvoorschriften, en
- de hervorming van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

In een volgende fase zullen ook nog andere elementen in het kader van de Europese audithervorming worden onderzocht.

Wat de herziening van de drempels betreft, verwijzen we naar de technische studie die de Hoge Raad u op 4 november 2014 heeft overgemaakt. In dit verband houdt de Hoge Raad zich uiteraard ter beschikking om, indien gewenst, bijkomende toelichting omtrent deze technische studie te verstrekken. Er kan alvast opgemerkt worden dat de uitkomst van de drempelherziening in het kader van de omzetting van de boekhoudrichtlijn ook implicaties kan hebben voor het dossier van de audithervorming.

Wat de hervorming van het systeem van publiek toezicht betreft, is de analyse van de nieuwe Europese voorschriften en de toetsing van het bestaande Belgische stelsel van publiek toezicht aan de gang. De Hoge Raad zal u zo snel mogelijk op de hoogte brengen van zijn vaststellingen.

Wat de deontologie van de bedrijfsrevisor betreft, is het wenselijk om vooraf in herinnering te brengen dat uw voorganger, de heer Johan VANDE LANOTTE, op 3 december 2013 een ontwerp van koninklijk besluit betreffende de deontologie van de bedrijfsrevisoren voor advies aan de Hoge Raad had overgemaakt. Dit ontwerp van koninklijk besluit strekte ertoe om het deontologisch kader van de bedrijfsrevisoren te moderniseren en het bestaand koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren op te heffen en te vervangen.

De Hoge Raad heeft de toenmalige Minister, bevoegd voor Economie, via een schrijven van 25 februari 2014 laten weten dat het van primordiaal belang is dat de voor advies voorgelegde tekst past binnen de Europese hervormingsvoorstellen. Aangezien de finale Europese teksten op dat ogenblik nog niet gekend waren, was de Hoge Raad van oordeel nog geen uitspraak te kunnen doen over de voorgestelde aanpassing van het Belgisch deontologisch kader voor de bedrijfsrevisoren.

Inmiddels heeft de Hoge Raad de nieuwe Europese voorschriften op het vlak van deontologie met de nodige aandacht kunnen onderzoeken.

Een belangrijke vaststelling hierbij is dat Europa gekozen heeft voor eigen deontologische voorschriften, die opgenomen zijn in de auditrichtlijn, enerzijds, en in de OOB-verordening, anderzijds. Het komt de Hoge Raad dan ook voor dat deze voorschriften hét referentiekader bij uitstek moeten vormen voor de nationale deontologische regels. Bijkomend kunnen weliswaar ook internationale bepalingen, zoals de *Code of Ethics* goedgekeurd door IESBA (*International Ethics Standards Board of Accountants*) en gepubliceerd door IFAC (*International Federation of Accountants*) een nuttige inspiratiebron zijn bij de modernisering van de deontologie.

Ook heeft de Hoge Raad moeten vaststellen dat het huidige Belgische deontologische kader van de bedrijfsrevisoren vervat is in allerhande teksten, vaak met een uiteenlopend toepassingsgebied en een verschillende afdwingbaarheid. Volledigheidshalve voegen we in bijlage 1 een overzicht van het huidig toepasselijk kader inzake de deontologie van de bedrijfsrevisoren. Volgens de Hoge Raad werkt het disparate karakter van de teksten een optimale naleving ervan door de bedrijfsrevisoren niet in de hand; bovendien bemoeilijkt dit een effectief en efficiënt toezicht, waardoor het vertrouwen in het bedrijfsrevisoraat mogelijks op de helling wordt geplaatst.

Al deze voorschriften worden in min of meerdere mate beïnvloed door het nieuwe Europese kader. De Hoge Raad is dan ook van oordeel dat er nood is aan een grondige en globale herziening van de deontologie van de bedrijfsrevisoren, zodat een coherent en logisch geordend geheel kan worden bekomen dat afgestemd is op de recente Europese evoluties.

Wat de timing voor dergelijke hervorming betreft, kan worden gepreciseerd dat de aanpassingen van de auditrichtlijn in Belgisch recht moeten omgezet zijn tegen uiterlijk 17 juni 2016 en dat de bepalingen uit de OOB-verordening op dat moment rechtstreeks van toepassing zullen zijn.

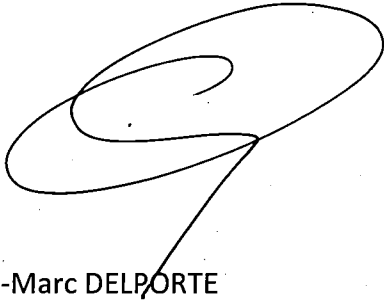
Om de bespreking met het oog op de herziening van de bestaande regels te structureren, heeft de Hoge Raad een schematisch overzicht opgesteld van algemene deontologische thema's die voor het bedrijfsrevisoraat van belang zijn; u vindt dit schema in bijlage 2.

Tevens heeft de Hoge Raad een aantal specifieke aandachtspunten op het vlak van deontologie geselecteerd, die naar aanleiding van de recente Europese audithervorming op Belgisch niveau zeker verder moeten besproken worden; deze topics worden in bijlage 3 van deze brief opgesomd en kort toegelicht.

De Hoge Raad wenst nu reeds te benadrukken dat wanneer de bepalingen uit de verordening of uit de auditrichtlijn worden vergeleken met de bestaande Belgische regelgeving, men niet alleen dient te kijken naar de inhoud van de maatregel, maar ook naar het toepassingsgebied (bijvoorbeeld: geldt de maatregel alleen voor de wettelijke auditor of ook voor zijn netwerk?) én de reikwijdte van de maatregel (bijvoorbeeld: is de maatregel enkel toepasselijk op de gecontroleerde entiteit, of ook op verbonden entiteiten, al dan niet in het buitenland?). Het antwoord op deze vragen is van fundamenteel belang voor de juiste inschatting van de draagwijdte van de Europese maatregelen.

Tot slot geven we nog mee dat de Hoge Raad, op vraag van de Belgische vertegenwoordiging bij de Europese instanties, als technisch expert de Europese werkzaamheden in het kader van de totstandkoming van de teksten van dichtbij heeft gevolgd. Vanuit zijn wettelijke bevoegdheid op het vlak van het reglementair kader, toepasselijk op de bedrijfsrevisoren, maar eveneens vanuit zijn rechtstreekse betrokkenheid bij dit Europese dossier, is de Hoge Raad bereid om zijn rol ten volle te spelen.

Graag zouden we dan ook willen voorstellen om met u en/of uw diensten hierover een grondige discussie in de schoot van de Hoge Raad te organiseren. We danken u alvast bij voorbaat voor de aandacht die u aan de problematiek van de audithervorming wil besteden en kijken met belangstelling uit naar onze verdere contacten.



Jean-Marc DELPORTE

Voorzitter van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen

Bijlagen:

1. Huidig kader inzake de deontologie van de bedrijfsrevisoren
2. Schematisch overzicht van algemene deontologische thema's, van belang voor het bedrijfsrevisorat
3. Selectie vanwege de Hoge Raad van een aantal (deontologische) thema's die naar aanleiding van de recente Europese audithervorming op Belgisch niveau verder moeten besproken worden, met korte toelichting.

Bijlage 1:

Huidig kader inzake de deontologie van de bedrijfsrevisoren

Belgische context

WETTEN

- 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) omvat sinds de omzetting in Belgisch recht van de voorschriften van de richtlijn 2006/43/EG inzake de wettelijke rekeningcontrole (de zogenaamde auditrichtlijn) in 2007, de basisprincipes inzake de onverenigbaarheden en de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisoren (artikelen 13 en 14 van de wet). Deze basisprincipes gelden voor alle controleopdrachten, met inbegrip van het commissarismandaat.

- In het Wetboek van vennootschappen leggen de artikelen 133 en 134 de onafhankelijkheidsregels in het kader van de commissarisfunctie vast:
 - ✓ *artikel 133, § 2*: tijdens zijn mandaat mag de commissaris geen opdracht/taak aanvaarden waardoor zijn onafhankelijkheid zou kunnen in het gedrang worden gebracht; dit geldt eveneens voor personen met wie de commissaris een beroepshalve samenwerkingsverband heeft of voor verbonden entiteiten;
 - ✓ *artikel 133, § 3*: de commissaris mag tot twee jaar na zijn commissarismandaat geen bestuursfunctie aanvaarden bij zijn cliënt (“cooling off”);
 - ✓ *artikel 133, §§ 8 en 9*: sinds 2003 bestaat er een lijst van 7 opdrachten die onverenigbaar zijn met de uitvoering van wettelijke controles van jaarrekeningen (zogenaamde “black list”);
 - ✓ *artikel 133, §§ 5 en 6*: de “one to one”-regel is bedoeld om bijkomende - naast de wettelijke controle van jaarrekeningen – opdrachten te beperken; deze regel is weliswaar enkel toepasselijk voor beursgenoteerde vennootschappen en vennootschappen die deel uitmaken van een groep die verplicht is geconsolideerde jaarrekeningen op te stellen en te publiceren. Desgevallend kan hiervan worden afgeweken in drie situaties, met name ingeval van een gunstige beslissing door het auditcomité, ingeval van positief advies van het Advies- en controlecomité (ACCOM) of ingeval van een college van commissarissen;
 - ✓ *artikel 134*: voorschriften in verband met de bezoldiging van de commissaris (geen voordelen, geen leningen of voorschotten, geen waarborgen).

KONINKLIJKE BESLUITEN

- Het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen omvat de 7 verboden niet-auditdiensten (de zogenaamde “black list”) (artikel 183bis tot 183sexies, zoals aangepast door het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen);
- Het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren is aangepast naar aanleiding van de omzetting van de auditrichtlijn in Belgisch recht in 2007. Dit koninklijk besluit omvat een aantal algemene deontologische bepalingen, verbodsbepalingen, bijzondere regels inzake de onafhankelijkheid bij het uitvoeren van een revisorale opdracht (familiale relaties, zakelijke relaties, financiële relaties) en bijzondere regels van plichtenleer (bedrag van ereloon, verplichte contactname, in opspraak brengen van andere bedrijfsrevisor, ronseling en dienstaanbod,...).

NORMEN VAN HET IBR

- De normen inzake bepaalde aspecten verbonden met de onafhankelijkheid van de commissaris, in werking sinds 29 juni 2008¹, bevatten een aantal voorschriften omtrent het algemeen onafhankelijkheidsprincipe van de commissaris (met conceptueel kader), de prestaties verricht binnen de twee jaar voorafgaand aan een benoeming als commissaris (“pre-cooling off”), de honoraria voor het commissarismandaat en andere diensten (verbod op resultaatsgebonden honoraria voor commissarismandaat, verhouding tussen totale honoraria en totale inkomsten, verhouding tussen audit- en non-audithonoraria, onbetaalde honoraria) en de (interne) rotatie van 6 jaar bij de wettelijke controle van organisaties van openbaar belang.
Deze normen zijn grotendeels geïnspireerd op de aanbeveling van de Europese Commissie van 16 mei 2002 aangaande de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen (PB L 191 van 19 juli 2002, blz. 22).
- De norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA’s in België (Bericht van goedkeuring van 1 april 2010, B.S. van 16 april 2010) (toepasselijk op alle entiteiten voor de controle van financiële overzichten m.b.t. de boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2014), en in het bijzonder ISA 220 inzake de kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten, alsook ISA 200 inzake de algehele

¹ Deze normen dateren van vóór de nieuwe procedure voor de totstandkoming van normen (zoals bepaald in artikel 30, § 1 van de wet van 22 juli 1953; volgens dit artikel moet voortaan een ontwerpnorm vanwege het IBR na een publieke consultatie ter goedkeuring voorgelegd worden aan, enerzijds, de Hoge Raad en, anderzijds, de federale Minister, bevoegd voor Economie).

doelstellingen van de onafhankelijke auditor alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de ISA.

Deze norm is van belang voor de interne organisatie van wettelijke auditors en auditkantoren, voor de organisatie van het werk en voor de reikwijdte van de wettelijke controle.

- De norm van 28 februari 2014 inzake de toepassing van ISQC 1² in België (Bericht van goedkeuring van 29 juli 2014, B.S. van 8 augustus 2014; *erratum* B.S. van 1 september 2014) in verband met de kwaliteitsbeoordeling van controle- en beoordelingsopdrachten betreffende financiële overzichten (toepasselijk op alle entiteiten voor de controle van financiële overzichten m.b.t. de boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2014).

Deze norm is van belang voor de interne organisatie van wettelijke auditors en auditkantoren en de organisatie van het werk.

ADVIEZEN VAN HET ACCOM

- Het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris, opgericht door de Belgische wetgever in 2003 en deel uitmakend van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, heeft een aantal adviezen en interpretaties in verband met de onafhankelijkheid van de commissaris uitgebracht³.

OMZENDBRIEVEN, ADVIEZEN EN MEDEDELINGEN VAN HET IBR

- Ook het Instituut van de Bedrijfsrevisoren brengt omzendingbrieven, mededelingen en adviezen⁴ uit.

² Zo wordt de *International Standard on Quality Control 1*, zoals deze op 15 december 2009 werd aangenomen door de IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*), van toepassing in België.

³ Deze documenten zijn beschikbaar op de website van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, onder "Regelgeving – Rechtsleer – Archief":

<https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/rechtsleer/archief/Pages/default.aspx>

De mandaten van de Voorzitter en de leden van het Advies- en controlecomité zijn in 2008 ten einde gekomen, waardoor er in de afgelopen periode geen nieuwe documenten meer zijn uitgebracht.

⁴ Volgens artikel 30, § 5 van de wet van 22 juli 1953 ontwikkelt de Raad van het IBR 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, onder de vorm van adviezen, omzendingbrieven of mededelingen. Het Instituut maakt de adviezen, omzendingbrieven of mededelingen over aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen. Deze documenten zijn beschikbaar op de website van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, onder "Regelgeving – Rechtsleer":

<https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/rechtsleer/Pages/default.aspx>

- Het nieuwe kader ingevolge de recente Europese audithervorming:
 - ✓ De Europese auditrichtlijn 2014/56/EU van 16 april 2014 (tot wijziging van de bestaande auditrichtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen) (PB L 158 van 27 mei 2014, blz. 196);
 - ✓ De Europese verordening (EU) Nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (PB L 158 van 27 mei 2014, blz. 77).

De *auditrichtlijn* omvat een aantal horizontale maatregelen die van toepassing zijn op alle wettelijke rekeningcontroleurs en auditkantoren.

In de *verordening* zijn een aantal bijkomende voorschriften opgenomen die toepasselijk zijn op de wettelijke rekeningcontrole van organisaties van openbaar belang (OOB's).

Dit nieuw Europees wettelijk kader is in werking getreden op 16 juni 2014; de meeste voorschriften zullen van toepassing moeten zijn tegen uiterlijk 17 juni 2016. Deze hervorming zal een aanzienlijke weerslag hebben op het beroep van wettelijke auditor in Europa, in het bijzonder op het vlak van de onafhankelijkheidsvoorschriften en het toezicht op het beroep.

Als lid van het IFAC (*International Federation of Accountants*, dit is een internationale organisatie die zich toelegt op de harmonisering van het accountancyberoep en in het bijzonder wat betreft de beroepsethiek, de opleiding, de controlewerkzaamheden en de controlenormen), is het Instituut van de Bedrijfsrevisoren verplicht de naleving door de beroepsbeoefenaars van de volgende internationale normen op te volgen, tenzij er op nationaal vlak minstens even veeleisende voorschriften voorhanden zijn (zie *supra*):

- de clarified ISA (*International Standards on Auditing*, zoals goedgekeurd door de IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*) en gepubliceerd door IFAC;
- de ISQC 1 (*International Standard on Quality Control 1*) met betrekking tot de *Quality Control for Firms that perform audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements*, zoals goedgekeurd door de IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*) en gepubliceerd door IFAC;
- de Code of Ethics, goedgekeurd door IESBA (*International Ethics Standards Board for Accountants*) en gepubliceerd door IFAC, van 10 juli 2009, van kracht sinds 1 januari 2011. In november 2014 is een consultatiedocument bekendgemaakt waarbij een wijziging van de Code in het vooruitzicht wordt gesteld ("*Improving the structure of the Code of Ethics for Professional Accountants*") (<http://www.ifac.org/publications-resources/improving-structure-code-ethics-professional-accountants>).

Bijlage 2:

Schematisch overzicht van algemene deontologische thema's, van belang voor het bedrijfsrevisoraat

Netwerk – Definitie

Onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor – relaties en opdrachten: vóór, tijdens en na

- ✓ Opdrachten vóór de aanvaarding van een commissarismandaat
- ✓ Functies uitgeoefend vóór de aanvaarding van een commissarismandaat
- ✓ Functies uitgeoefend alvorens deel uit te maken van het team dat de revisorale opdracht uitvoeren (personeelslid van een auditkantoor of stagiair van een bedrijfsrevisor)
- ✓ Functies, mandaten en opdrachten die de onafhankelijke uitvoering van het commissarismandaat kunnen in het gedrang brengen
- ✓ “*Cooling off*” wanneer een bedrijfsrevisor het beroep verlaat

Honoraria

- ✓ Geen enkel financieel voordeel naast de ontvangen honoraria
- ✓ Voorwaardelijke honoraria
- ✓ Meerderheid van honoraria voortvloeiend uit revisorale opdrachten
- ✓ Maximale verhouding tussen honoraria voor wettelijke controle, ontvangen vanwege een gecontroleerde entiteit en verbonden entiteiten, en de totale honoraria van de bedrijfsrevisor
- ✓ Maximale verhouding tussen honoraria voor niet-controlediensten en de honoraria voor de wettelijke controle
- ✓ Onbetaalde honoraria en risico voor onafhankelijkheid
- ✓ Bedrag van de honoraria voor de wettelijke controle

(On)verenigbare opdrachten

- ✓ Met de wettelijke controle onverenigbare opdrachten
- ✓ Lijst van de onverenigbaarheden (“*black list*”)
- ✓ Lijst van de eventuele onverenigbare opdrachten (“*grey list*”)

Beperking van verenigbare opdrachten

- ✓ Verhouding controle / niet-controle
- ✓ Over welke periode

- ✓ Toepassingsgebied (kantoor of netwerk; betrokken onderneming of groep; alle of bepaalde OOB's)

Gezamenlijke audit

- ✓ Al dan niet verplicht
- ✓ Impact op de duur van de mandaten
- ✓ Evenwicht op het vlak van de uitgevoerde werkzaamheden

Duur van het mandaat van de commissaris - maximumduur

Hernieuwing van het mandaat

Rotatie

- ✓ Externe rotatie
- ✓ Interne rotatie
- ✓ *"Cooling off"*

Bijlage 3:

Selectie vanwege de Hoge Raad van een aantal (deontologische) thema's die naar aanleiding van de recente Europese audithervorming op Belgisch niveau verder moeten besproken worden

➤ **Definitie van OOB's (organisaties van openbaar belang): uitbreiden of niet?**

De auditrichtlijn⁵ definieert de OOB's als volgt:

- a) Entiteiten waarvan de effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt van een lidstaat
- b) Kredietinstellingen
- c) Verzekeringsondernemingen.

Deze definitie uit de auditrichtlijn stemt overeen met de definitie die is opgenomen in de basiswet van 22 juli 1953 op het bedrijfsrevisoraat⁶, met dien verstande dat de definitie uit de wet van 1953 momenteel enkel geldt voor de toepassing van de wet van 1953.

De vraag stelt zich of er voor België ook een definitie van OOB in het Wetboek van vennootschappen moet ingevoegd worden, zodat de definitie ook toepasselijk kan worden op de ondernemingen en niet beperkt is tot de wettelijke auditors.

Daarnaast zal de Belgische wetgever moeten beslissen of deze definitie al dan niet dient uitgebreid te worden: de auditrichtlijn laat de lidstaten via artikel 2, 13, d) immers toe om verder te gaan dan de definitie uit de auditrichtlijn en bepaalde entiteiten eveneens als OOB aan te merken, bijvoorbeeld ondernemingen van groot algemeen belang als gevolg van de bedrijfsactiviteiten, hun omvang of de grootte van hun personeelsbestand.

Uiteraard zal hierbij rekening moeten gehouden worden met het feit dat de ondernemingen die onder de OOB-definitie vallen, alsook hun wettelijke auditors, zullen onderworpen zijn aan het geheel van de bijkomende voorschriften, zoals bepaald in de auditverordening (bijvoorbeeld op het vlak van *governance* voor de ondernemingen en op het vlak van onafhankelijkheid en publiek toezicht voor de wettelijke auditors).

➤ **Toepassing van de verordening: uitbreiden tot niet-OOB's?**

In de Belgische regelgeving gelden tot dusver dezelfde deontologische regels voor alle wettelijke auditors en alle wettelijke controles van de jaarrekening die zij uitvoeren, en dit ongeacht de omvang of de aard van de gecontroleerde entiteiten.

⁵ Artikel 2, 13 van de auditrichtlijn.

⁶ 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).

Op deze algemene regel bestaan weliswaar een aantal specifieke uitzonderingen, zoals bijvoorbeeld de verplichte (interne) rotatie van de wettelijke auditor bij OOB's en de zogenaamde "one to one"-regel voor beursgenoteerde vennootschappen en vennootschappen die behoren tot een groep die moet consolideren.

Vanaf juni 2016 zal Europa deze "éénduidigheid" in zekere zin doorbreken, door de OOB's en hun wettelijke auditors op een aantal punten te onderwerpen aan een strengere regeling.

In België zal moeten nagegaan worden of men al dan niet zal opteren voor de nieuwe Europese aanpak waarbij er bijkomende deontologische eisen worden gesteld aan de OOB's en hun wettelijke auditors ten aanzien van de gemeenschappelijke regels die gelden voor alle ondernemingen en hun wettelijke auditors⁷.

Deze keuze zal repercussies hebben op de gestrengheid van het globale systeem, rekening houdend met het feit dat in België nu reeds bepaalde principes uit de verordening gelden voor niet-OOB's (zoals bijvoorbeeld de lijst met de onverenigbare diensten of de zogenaamde "black list", de "one to one"-regel, enz.). Indien men in België de reeds bestaande regels voortaan zou beperken tot OOB's (zoals bepaald in de Europese verordening), zou dit dus voor een aantal aspecten een versoepeling van de Belgische regeling impliceren en de vraag is of dit een aanvaardbare evolutie zou zijn.

De lidstaten kunnen er ook voor opteren om alle ondernemingen (OOB's én niet-OOB's) onder dezelfde bijkomende regeling van de OOB-verordening te brengen.

Of nog, men kan ervoor kiezen om voor bepaalde maatregelen de niet-OOB's onder de regeling van de OOB's te laten vallen, terwijl voor andere maatregelen de niet-OOB's buiten de verordening vallen.

Met dergelijke keuzemogelijkheid zal omzichtig moeten omgegaan worden.

➤ "**Black list**" – lijst van verboden niet-controlediensten

Eén van de belangrijkste nieuwigheden op Europees vlak is het invoeren voor de OOB's en hun wettelijke auditors van het verbod op het verlenen van bepaalde niet-controlediensten naast de wettelijke controle⁸. Zo bijvoorbeeld zal de wettelijke auditor in een OOB geen belastingadvies aan zijn auditcliënt mogen verstrekken.

In België is reeds sinds 2003 een zogenaamde "black list" ingevoerd, dit is een lijst van 7 niet-controlediensten die de wettelijke auditor (of zijn netwerk) niet aan zijn auditcliënten mag verstrekken. De Belgische verbodsbepaling geldt voor alle ondernemingen (OOB's én niet-OOB's) en hun commissaris met zijn netwerk.

⁷ Als de bepalingen uit de verordening worden vergeleken met de bestaande Belgische regelgeving, dient men niet alleen te kijken naar de inhoud van de maatregel, maar ook naar het toepassingsgebied (bijvoorbeeld: geldt de maatregel alleen voor de wettelijke auditor of ook voor zijn netwerk?) en de reikwijdte van de maatregel (bijvoorbeeld: is de maatregel enkel toepasselijk op de gecontroleerde entiteit, of ook op verbonden entiteiten, al dan niet in het buitenland?). Het antwoord op deze vragen is van fundamenteel belang voor de juiste inschatting van de draagwijdte van de maatregelen.

⁸ Artikel 5 van de OOB-verordening.

Tot op heden is in België belastingadvies verenigbaar voor de commissaris (mits het naleven uiteraard van de “one to one”-regel in bepaalde vennootschappen).

Mogelijks zal het al dan niet invoeren van het verbod op het verstrekken van belastingadvies aan auditcliënten tot discussie aanleiding geven.

De verordening laat de lidstaten toe om, onder bepaalde voorwaarden weliswaar, belastingadvies naast de wettelijke controle toch toe te laten (optie voorzien in artikel 5, 3 van de verordening).

De Belgische wetgever zal dus moeten beslissen in welke mate het Europese verbod al dan niet versoepeld zal worden⁹.

De lidstaten kunnen overigens ook strenger zijn en bijkomend nog andere niet-controlediensten aan de Europese “black list” toevoegen.

➤ **Beperking tot 70% voor de verhouding tussen honoraria voor niet-controlediensten en de honoraria voor de wettelijke controle bij OOB's – “one to one”**

Voor verenigbare niet-controlediensten geldt voortaan in Europa, althans voor OOB's, een beperking van 70 % van de gemiddelde honoraria voor de wettelijke controle¹⁰. De berekening gebeurt op groepsniveau (dit wil zeggen, zowel de gecontroleerde entiteit als haar moederondernemingen en ondernemingen waarover de OOB controle heeft) maar geldt enkel voor de wettelijke auditor of het auditkantoor. Voorwaarde is dat zowel de controlediensten als de niet-controlediensten aan de OOB worden verstrekt door dezelfde wettelijke auditor/hetzelfde auditkantoor gedurende een periode van drie of meer opeenvolgende boekjaren.

Deze 70 %-limiet geldt echter niet voor verenigbare niet-controlediensten die worden voorgeschreven door de nationale of Uniewetgeving¹¹.

De beperking is een minimum; lidstaten mogen strengere eisen vaststellen.

Daarnaast voorziet de verordening in een optie voor de lidstaten om, bij wijze van uitzondering, op verzoek van de wettelijke auditor of het auditkantoor via een bevoegde autoriteit een vrijstelling op deze regel toe te staan voor een periode van maximaal twee boekjaren.

In België bestaat sinds 2002 de zogenaamde “one to one”-regel voor beursgenoteerde vennootschappen en vennootschappen die behoren tot een groep die moet consolideren

⁹ Als de bepalingen uit de verordening worden vergeleken met de bestaande Belgische regelgeving, dient men niet alleen te kijken naar de inhoud van de maatregel, maar ook naar het toepassingsgebied (bijvoorbeeld: geldt de maatregel alleen voor de wettelijke auditor of ook voor zijn netwerk?) en de reikwijdte van de maatregel (bijvoorbeeld: is de maatregel enkel toepasselijk op de gecontroleerde entiteit, of ook op verbonden entiteiten, al dan niet in het buitenland?). Het antwoord op deze vragen is van fundamenteel belang voor de juiste inschatting van de draagwijdte van de maatregelen.

¹⁰ Artikel 4 van de OOB-verordening.

¹¹ Bijvoorbeeld: de Verordening (EG) Nr. 809/2004 van de Commissie van 29 april 2004 tot uitvoering van Richtlijn 2003/71/EG van het Europees Parlement en de Raad wat de in het prospectus te verstrekken informatie, de vormgeving van het prospectus, de opneming van informatie door middel van verwijzing, de publicatie van het prospectus en de verspreiding van reclame betreft.

(artikel 133, §§ 5 tot 7 van het Wetboek van vennootschappen). Hoewel de limiet in België momenteel soepeler is (tot 100 %) dan hetgeen de OOB-verordening vooropstelt, geldt een ruimer toepassingsgebied¹²: de beperking geldt immers zowel voor commissaris als voor zijn netwerk.

Afwijkingen op de “one to one” in België zijn mogelijk via de toestemming van het auditcomité, een gunstig advies van het ACCOM of een college van commissarissen.

Dit Belgisch systeem van afwijkingen zal *sowieso* moeten herbekeken worden, aangezien de verordening eventuele afwijkingen enkel via een bevoegde autoriteit toestaat (althans voor de OOB's)(= optie voor de lidstaten), en dus niet via het auditcomité of via een college van commissarissen.

Ook het feit dat de wet voor de zogenaamde acquisitie-audits in een uitzondering op de “one to one”-regel voorziet (artikel 133, § 7 van het Wetboek van vennootschappen), zal moeten getoetst worden op de conformiteit met de verordening.

➤ Financiële (on)afhankelijkheid van de wettelijke auditor

Om te voorkomen dat een wettelijke auditor of een auditkantoor te afhankelijk zou worden van een bepaalde gecontroleerde OOB, wordt in Europa een regeling ingevoerd met een maximale verhouding tussen de totale honoraria, ontvangen van een OOB, en de totale inkomsten van de wettelijke auditor/auditkantoor¹³.

Als de wettelijke controle van een bepaalde OOB zorgt voor meer dan 15 % van de totaalinkomsten van de wettelijke auditor, dan moet dit met het auditcomité worden besproken. Desgevallend wordt een kwaliteitsbeoordeling door een andere auditor opgelegd.

In België is een algemeen verbod op de financiële afhankelijkheid van de bedrijfsrevisor ingeschreven in het **reglement van plichtenleer van 1994** (artikel 13); dit principieel verbod geldt voor alle activiteiten van de bedrijfsrevisoren maar bevat geen specifiek percentage.

Voor de commissarissen en hun netwerk voorzien de **Belgische normen** (toepasselijk zowel op OOB's als niet OOB's) in een grens van 20 %. Zoals in de verordening, wordt dit bekeken gedurende een periode van drie jaar.

Er dringt zich in België, althans voor de OOB's, een bijsturing op¹⁴; ook de eventuele tussenkomst van het auditcomité moet worden toegevoegd.

¹² Als de bepalingen uit de verordening worden vergeleken met de bestaande Belgische regelgeving, dient men niet alleen te kijken naar de inhoud van de maatregel, maar ook naar het toepassingsgebied (bijvoorbeeld: geldt de maatregel alleen voor de wettelijke auditor of ook voor zijn netwerk?) en de reikwijdte van de maatregel (bijvoorbeeld: is de maatregel enkel toepasselijk op de gecontroleerde entiteit, of ook op verbonden entiteiten, al dan niet in het buitenland?). Het antwoord op deze vragen is van fundamenteel belang voor de juiste inschatting van de draagwijdte van de maatregelen.

¹³ Artikel 4, 3 van de OOB-verordening.

¹⁴ Als de bepalingen uit de verordening worden vergeleken met de bestaande Belgische regelgeving, dient men niet alleen te kijken naar de inhoud van de maatregel, maar ook naar het toepassingsgebied (bijvoorbeeld: geldt de maatregel alleen voor de wettelijke auditor of ook voor zijn netwerk?) en de reikwijdte van de maatregel (bijvoorbeeld: is de maatregel enkel

➤ **Rotatie (*externe rotatie* = op het niveau van het kantoor; *interne rotatie* = op het niveau van de auditpartner)**

De Europese verordening voert een (princiële) maximumduur in van 10 jaar voor de samenwerking tussen een OOB en zijn wettelijke auditor (*externe rotatie*); bovendien moet de voornaamste vennoot binnen het kantoor die verantwoordelijk is voor de wettelijke controle uiterlijk na 7 jaar vervangen worden (*interne rotatie*). Er is een “*cooling off*”-periode van 4 jaar voor de wettelijke auditor of het auditkantoor of, indien van toepassing, de leden van zijn Europese netwerk, om opnieuw een wettelijke controleopdracht te mogen uitvoeren bij dezelfde OOB¹⁵.

De lidstaten beschikken echter over heel wat flexibiliteit op het vlak van deze maatregelen (verlenging tot 20 jaar in geval van aanbestedingsperiode / verlenging tot 24 jaar in geval van college; strengere eisen; overgangperiode,...).

In België bevatten de normen van het IBR inzake de onafhankelijkheid van de commissaris – voor wat betreft de OOB’s – een “*interne rotatie*”-regel na 6 jaar voor de vaste vertegenwoordiger van het kantoor. In het geval het mandaat wordt uitgeoefend door een commissaris-natuurlijke persoon, impliceert dit een “*externe rotatie*”. De “*cooling off*”-periode bedraagt 2 jaar.

Volledigheidshalve moet eveneens verwezen worden naar de communautaire regelgeving: op gewestelijk vlak schrijven twee Waalse decreten van 30 april 2009 over controleopdrachten bij OOB’s, intercommunales of openbare huisvestingsmaatschappijen in het Waalse gewest een verplichte “*externe rotatie*” voor na afloop van 6 jaar.

Rekening houdend met de diverse opties die voor de lidstaten mogelijk zijn (waardoor de uniforme toepassing in de diverse lidstaten mogelijks in het gedrang komt), alsook met allerhande specifieke overgangsmaatregelen, maar vooral met de uiteenlopende visies omtrent het nut en de haalbaarheid van de rotatie, dient deze problematiek aandachtig te worden geanalyseerd.

toepasselijk op de gecontroleerde entiteit, of ook op verbonden entiteiten, al dan niet in het buitenland?). Het antwoord op deze vragen is van fundamenteel belang voor de juiste inschatting van de draagwijdte van de maatregelen.

¹⁵ Artikel 17 van de OOB-verordening.