

**Technische studie inzake de problematiek van de herziening van de drempels
en de gevolgen voor de economische beroepen**

4 november 2014

<i>Inhoudstafel</i>	<i>Paragrafen</i>
<i>A. Inleiding</i>	<i>01 tot 02</i>
<i>B. Categorieën van vennootschappen in het Europees boekhoudrecht – Historiek</i>	<i>03 tot 07</i>
<i>C. Categorieën van vennootschappen in het Belgisch boekhoudrecht – Historiek</i>	<i>08 tot 14</i>
<i>D. Europese herziening van de drempels</i>	<i>15 tot 20</i>
<i>E. Huidige situatie in België in het licht van de reglementering inzake de drempels</i>	<i>21 tot 24</i>
<i>F. Mogelijke impact van de Europese hervorming inzake de drempels voor België</i>	<i>25 tot 34</i>
F.1. Statutaire jaarrekeningen	<i>26 tot 29</i>
F.2. Geconsolideerde jaarrekeningen	<i>30 tot 32</i>
F.3. Andere wijzigingen buiten de drempelverhoging	<i>33 tot 34</i>
<i>G. Het begrip organisatie van openbaar belang</i>	<i>35 tot 42</i>
G.1. Huidige situatie in Belgisch recht	<i>36</i>
G.2. Onlangs door Europa goedgekeurde regels betreffende het begrip OOB	<i>37</i>
G.3. Becijferde inschatting van het aantal potentiële OOB's in België	<i>38 tot 39</i>
G.4. Betrokken auditkantoren	<i>40</i>
G.4.1. Wat betreft vennootschappen die op Euronext Brussels zijn genoteerd	<i>41</i>
G.4.2. Wat betreft vennootschappen die hun rekeningen moeten laten controleren door een bedrijfsrevisor, erkend door NBB en/of FSMA	<i>42</i>
<i>H. Conclusie</i>	<i>43 tot 44</i>
Bijlagen	

A. Inleiding

01. Diverse hervormingen hebben recent het Europese landschap op het vlak van boekhouding en audit gewijzigd:

- de Richtlijn 2012/6/EU van het Europees Parlement en de Raad van 14 maart 2012 tot wijziging van Richtlijn 78/660/EEG van de Raad betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen wat **micro-entiteiten** betreft (*PBEU* L81 van 21 maart 2012);
- de Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en van de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot **intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG** van de Raad (*PBEU* L182 van 29 juni 2013);
- **de wijzigingen aan de “auditrichtlijn”** door de richtlijn 2014/56/EU van 16 april 2014 (*PBEU* L158 van 27 mei 2014);
- de goedkeuring van de **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** en tot intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie (*PBEU* L158 van 27 mei 2014).

Bij de vele maatregelen die in het Belgisch recht dienen te worden omgezet, is er één die voor talrijke actoren van het bedrijfsleven een weerslag zal hebben, namelijk waar het gaat om het **bepalen van de drempels teneinde de verschillende categorieën van vennootschappen te onderscheiden en de dienovereenkomstige verplichtingen op het gebied van boekhouding en wettelijke jaarrekeningcontrole.**

Behalve een directe weerslag op het gebied van boekhouding en wettelijke jaarrekeningcontrole (allebei bedoeld in de boekhoudrichtlijn van 2013) heeft deze drempelberekening ook gevolgen op andere reglementeringen die in België zijn goedgekeurd en die niet voortvloeien uit Europese boekhoudrichtlijnen in de mate dat ze voor de definitie van wat onder “kleine ondernemingen” wordt verstaan, verwijzen naar de drempels voor de boekhouding en de audit.

02. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft de wettelijke opdracht¹ bij te dragen tot de ontwikkeling van het wettelijk en reglementair kader, toepasselijk op de economische beroepen (de bedrijfsrevisoren die gemachtigd zijn wettelijke jaarrekeningcontroles te verrichten, erkende boekhouders(-fiscalisten), accountants en bedrijfsrevisoren die gemachtigd zijn om voor derden de boekhouding te voeren, alsook de belastingconsulenten), door het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de Regering of aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen (Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) / Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB) / Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten (BIBF)).

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen achtte het relevant om bij te dragen tot een goed begrip van de inzet van deze hervorming aan de hand van een technische studie, binnen de grenzen van de bevoegdheden van de Hoge Raad en zonder afbreuk te doen aan elke stellingname in de schoot van andere instanties, zoals de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven of elk ander overleg- of adviesorgaan.

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

De weerslag op andere reglementeringen, gebaseerd op de criteria die in Belgisch recht voortvloeien uit de toepassing van de 4^{de} Europese richtlijn, maakt bijgevolg geen deel uit van de analyse in het kader van deze studie.

In onderhavige studie komen aan bod:

- het historisch referentiekader op Europees vlak (punt B van de studie);
- de huidige situatie in Belgisch recht (in toepassing van het vroeger Europees referentiekader (punt C van de studie);
- de wijzigingen op Europees vlak (punten D en G van de studie);
- een statistische analyse op basis van cijfers die verstrekt werden door de Balanscentrale van de Nationale Bank van België, en dit op het vlak van het aantal vennootschappen die vallen onder de verschillende categorieën in het licht van de huidige criteria (punt E) maar eveneens een simulatie van deze cijfers in het licht van de herziening van de drempels op Europees vlak (punt F van de studie)

waardoor het mogelijk moet zijn de eventuele weerslag van deze hervorming op de diverse economische beroepen in kaart te brengen.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen houdt zich ter beschikking van de Regering om over bepaalde, meer specifieke aspecten van de problematiek een advies te formuleren.

B. Categorieën van vennootschappen in het Europees boekhoudrecht – Historiek

03. Historisch gezien steunt het **onderscheid tussen kleine, middelgrote en grote ondernemingen/groepen** in de richtlijn 78/660/EEG (gewoonlijk “vierde richtlijn” genoemd) en de richtlijn 83/349/EEG (gewoonlijk “zevende richtlijn” genoemd) op drie objectieve groottecriteria voor vennootschappen, namelijk het balanstotaal, de omzet (zonder BTW) en het gemiddeld aantal tijdens het boekjaar tewerkgestelde werknemers (in voltijdse equivalenten).

Cijfermatig worden elk van deze drie criteria om de vijf jaar herzien, in functie van de economische en monetaire evolutie in de Gemeenschap: in 1984, 1990, 1994, 1999, 2003 en 2006 besliste de Europese Raad, op voorstel van de Commissie en met toepassing van artikel 53, § 2 van de vierde richtlijn, tot dergelijke vijfjaarlijkse herziening van de drempels.

Bijlage 1 van deze studie geeft in een tabel² de evolutie van deze drempels op Europees niveau weer.

04. De definities van de categorieën van vennootschappen worden in de vierde richtlijn gehanteerd voor twee soorten van maatregelen:

- ***Wat betreft de opstelling en openbaarmaking van de jaarrekening:***

Op het niveau van de lidstaten zijn maatregelen mogelijk om de boekhoudkundige informatie die de “kleine” vennootschappen moeten opnemen in de jaarrekening, te versoepelen:

- de gezamenlijke lezing van de artikelen 11 en 47 laat de opstelling en openbaarmaking van een “verkorte” balans toe;
- de gezamenlijke lezing van de artikelen 27 en 47 laat de opstelling en openbaarmaking van een “verkorte” resultatenrekening toe;

² De tabel in bijlage 1 is geïnspireerd op een artikel dat in 2013 is verschenen: Catherine DENDAUV, “Droit comptable européen : une réforme en trois étapes”, *Comptabilité et Fiscalité Pratiques*, oktober 2013, nr. 8/2013.

- de gezamenlijke lezing van de artikelen 44 en 47 laat de opstelling en openbaarmaking van een “verkorte” toelichting toe.

- **Wat betreft de controle van de rekeningen:**

Artikel 51 van de vierde richtlijn bepaalt dat de vennootschappen bedoeld in de richtlijn (handelsvennootschappen met beperkte aansprakelijkheid of handelsvennootschappen met onbeperkte aansprakelijkheid waarvan alle aandeelhouders vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid zijn) hun jaarrekening moeten laten controleren en staat elke lidstaat toe (tweede lid) om van dit voorschrift af te wijken in de vorm van een vrijstelling van deze verplichting voor “kleine ondernemingen”.

Dergelijke afwijking is echter niet toegestaan voor vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereguleerde markt in de zin van artikel 4, § 1, punt 14 van de richtlijn 2004/39/EG (artikel 53*bis* van de vierde richtlijn).

05. In juli 2002 hebben het Europees Parlement en de Raad een verordening goedgekeurd over de toepassing van de internationale standaarden (verkort IFRS-normen) - dus niet de richtlijn 83/349/EEG, gewoonlijk “zevende richtlijn” genoemd - voor de opstelling van geconsolideerde rekeningen van bepaalde categorieën van vennootschappen (minstens de vennootschappen waarvan de effecten zijn genoteerd op een gereguleerde markt). Een samenvatting van de belangrijkste elementen van deze verordening is opgenomen in **bijlage 2** van deze studie.

Er moet opgemerkt worden dat deze verordening van 2002 op geen enkele manier wordt beïnvloed door de goedkeuring in 2013 en 2014 door Europa van de nieuwe maatregelen.

06. In 2012 werd met de goedkeuring van de richtlijn “micro-entiteiten”³ in de vierde boekhoudrichtlijn een nieuwe vennootschapscategorie ingevoerd; deze mogelijkheid is echter optioneel voor de lidstaten.

De bepalingen van de richtlijn “micro-entiteiten” (achteraf omgedoopt tot “**micro-ondernemingen**”) geven de lidstaten de **mogelijkheid** om de boekhoudregels te **versoepelen** voor hun kleinste ondernemingen die onder de voornoemde Europese criteria vallen.

Micro-ondernemingen moeten evenwel onderworpen blijven aan alle nationale verplichtingen om een boekhouding bij te houden [in België “boeken” genoemd] die hun handelsverrichtingen en hun financiële toestand weergeeft. Voorts dienen beleggingsondernemingen en participatieondernemingen te worden uitgesloten van de voordelen van de vereenvoudigingen die op micro-ondernemingen van toepassing zijn.

In verband met de keuze van de lidstaten om deze vennootschapscategorie (al dan niet) in het nationale recht op te nemen en de administratieve last op bepaalde (steeds optionele) gebieden te verlichten, stelt één van de consideransen die aan de richtlijn voorafgaan, dat “*de lidstaten rekening dienen te houden met de specifieke omstandigheden en behoeften van hun eigen markt wanneer zij beslissen of en hoe zij een regeling inzake micro-entiteiten zullen implementeren*”.

Die regels zijn thans opgenomen in de nieuwe boekhoudrichtlijn van 2013, in zoverre die onder meer de vierde Europese vennootschapsrichtlijn vervangt.

³ Richtlijn 2012/6/EU van het Europees Parlement en de Raad van 14 maart 2012 tot wijziging van Richtlijn 78/660/EEG van de Raad betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen wat micro-entiteiten betreft (*PBEU* L81 van 21 maart 2012).

07. De nieuwe boekhoudrichtlijn van 2013 definieert ook het begrip **organisatie van openbaar belang**, met de bedoeling aan dergelijke vennootschappen met een “openbaar belang” bijkomende eisen op te leggen. Die eisen krijgen de vorm van regels in verband met de voorstelling van financiële overzichten of waarderingmethoden die in de boekhouding moeten worden toegepast (voor hun statutaire jaarrekening, want voor hun geconsolideerde jaarrekeningen wordt dit geregeld door de Europese verordening van 2002).

De “auditrichtlijn” van 2006 bevat van haar kant regels in verband met de interne organisatie van de vennootschap, waaronder de regels in verband met de oprichting van een auditcomité de best bekende zijn. De aanpassing van de “auditrichtlijn” in 2014 leidde tot een hertekening hiervan, alsook tot de goedkeuring van een specifieke verordening toepasselijk, enerzijds, op organisaties van openbaar belang en, anderzijds, op wettelijke auditors van jaarrekeningen met één of meer controleopdrachten bij organisaties van openbaar belang.

Bijlage 3 bij deze studie bevat een vergelijkende tabel in verband met de definitie van organisatie van openbaar belang in het kader van de ontwerpen die tussen 2011 en 2014 in Europa werden besproken (open *versus* gesloten definitie).

C. Categorieën van vennootschappen in het Belgisch boekhoudrecht – Historiek

08. Momenteel kent België, enerzijds, twee vennootschapstypes in de zin van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen: **de kleine ondernemingen en de overige ondernemingen** en, anderzijds, twee groepstypes in de zin van artikel 16 van het Wetboek van vennootschappen: **de kleine groepen en de overige groepen**.

Voor de statutaire jaarrekening situeert het belangrijkste **boekhoudkundig** verschil zich in het type schema voor de openbaarmaking van de jaarrekening: het verkort schema of het volledig schema. Ingeval van een verkort schema mag volgens het Belgisch boekhoudrecht enkel de “brutomarge” worden gepubliceerd in de plaats van de omzet en de kost van de grond- en hulpstoffen en van diensten en diverse goederen, overeenkomstig een optie die in de Europese richtlijn wordt geboden.

Voor de statutaire jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening situeert het belangrijkste verschil zich in de **auditregels**: wel of geen verplichting om de jaarrekening door een bedrijfsrevisor te laten controleren.

Artikel 141 van het Wetboek van vennootschappen bevat in dit verband specifieke regels om te bepalen welke ondernemingen / groepen hun jaarrekening moeten laten controleren.

09. Bijlage 4 van deze studie herneemt een aantal uittreksels uit het Wetboek van vennootschappen:

- enerzijds artikelen 15 (definitie van “kleine onderneming”) en 16 (definitie van “kleine groep”) van het Wetboek van vennootschappen in verband met de drempelberekening;
- anderzijds artikel 141 van het Wetboek van vennootschappen dat de criteria vastlegt om te bepalen welke ondernemingen/groepen hun jaarrekening moeten laten controleren.

10. De evolutie in de tijd van deze drempelberekening in België is schematisch samengevat in een tabel⁴ opgenomen in **bijlage 5** van deze studie.

11. Er moet opgemerkt worden dat, hoewel toegestaan door de vierde Europese richtlijn, België in het verleden voor de statutaire jaarrekening geen criteria voor **middelgrote ondernemingen** heeft vastgelegd, omdat er qua voorstelling van de financiële overzichten weinig verschil is ten opzichte van de overzichten die grote ondernemingen moeten opstellen. **Vennootschappen die men zou kwalificeren als “middelgrote ondernemingen” worden momenteel, in Belgisch recht, dan ook gelijkgesteld met “grote ondernemingen” en moeten dezelfde verplichtingen naleven.**

12. Wat de opties voor de lidstaten in verband met de verordening “IFRS” van 2002 betreft, is een opsomming van de in België genomen maatregelen opgenomen in **bijlage 6** van deze studie.

13. Tot nu toe heeft België nog niets beslist omtrent een eventuele versoepeling voor de ondernemingscategorie “micro-ondernemingen”. Aangezien het gaat om optionele maatregelen overgelaten aan de lidstaten, kan geen enkele tekortkoming op het vlak van de omzetting in Belgisch recht worden ingeroepen.

14. Het Wetboek van vennootschappen bevat vandaag evenmin een definitie van het begrip “organisatie van openbaar belang”. Bij de omzetting in Belgisch recht van de maatregelen toepasselijk op de “organisaties van openbaar belang” is immers geopteerd voor een integratie van de regels in de diverse betrokken reglementeringen, zoals de vennootschappen met effecten genoteerd op een gereguleerde markt, de kredietinstellingen en de verzekeringsmaatschappijen.

In zijn jaarverslag 2010 - waarvan een uittreksel in **bijlage 7** van onderhavige studie - heeft de Hoge Raad in zijn hoedanigheid van één van de instanties die deel uitmaken van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren het begrip organisatie van openbaar belang in het Belgisch recht geanalyseerd.

Bij de grote ondernemingen moeten de vennootschappen die als organisatie van openbaar belang (verkort OOB) te kwalificeren zijn, geïdentificeerd worden, want hiervoor gelden bijkomende, specifiek voor deze categorie geldende verplichtingen. Die verplichtingen zijn opgenomen in de nieuwe Europese verordening van 2014, maar ook in andere Europese voorschriften, zoals in de boekhoudrichtlijn van 2013 of bepaalde Europese verordeningen en richtlijnen met betrekking tot financiële diensten en kapitaalmarkten.

Wat betreft de maatregelen uit de “OOB-verordening” die specifiek zijn voor organisaties van openbaar belang, is het zo dat zolang op nationaal niveau een beslissing uitblijft, die regels zullen gelden voor vennootschappen die op een gereguleerde markt zijn genoteerd, voor kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen.

Wat betreft de omzetting van de maatregelen uit de “boekhoudrichtlijn”, blijken *a priori* twee werkwijzen mogelijk te zijn:

⁴ De tabel in bijlage 5 is geïnspireerd op een artikel dat in 2013 is verschenen: Catherine DENDAUW, “Droit comptable européen : une réforme en trois étapes”, *Comptabilité et Fiscalité Pratiques*, oktober 2013, nr. 8/2013.

- verder de maatregelen in de betrokken specifieke regelgevingen integreren (waarbij het mogelijk is om een onderscheid te maken qua toepassingsgebied naargelang het type van maatregel);
- het begrip “organisatie van openbaar belang” in Belgisch recht definiëren (*a priori* in het Wetboek van vennootschappen in te voegen als de definitie er komt).

D. Europese herziening van de drempels

15. Uit de overweging (10) voorafgaand aan de boekhoudrichtlijn 2013, die berust op het “denk eerst klein”-principe, blijkt dat de richtlijn 2013 “ervoor dient te zorgen dat de voorschriften voor kleine ondernemingen overal in de Unie grotendeels uniform zijn”. Dit is het geval voor de statutaire jaarrekening die door de “kleine” ondernemingen wordt opgesteld en openbaar gemaakt.

Het is in deze context dat het aanvankelijke ontwerp van richtlijn ter vervanging van de vierde en zevende Europese richtlijn - zoals gepubliceerd in oktober 2011 - de lidstaten voor de drempelberekening geen enkele marge liet, welke mogelijkheid wél bestond in de artikelen 11 en 27 van de vierde Europese vennootschapsrichtlijn. Uit de aanvankelijke tekst van 2011 bleek dat de criteria door Europa zouden moeten worden vastgelegd en ongewijzigd in het nationaal recht zouden moeten worden omgezet.

In tegenstelling tot het aanvankelijke ontwerp tot hervorming, voorziet de eindversie in een zekere soepelheid op het vlak van de drempels.

16. Een vergelijking van de Europese teksten **op het vlak van de drempels**, zoals samengevat in **bijlage 8** van onderhavige studie, laat toe een beter zicht te krijgen op de evolutie van de teksten. De tekstonderdelen die een zekere vorm van flexibiliteit toelaten zijn door ons onderstreept.

Hieruit blijkt dat de lidstaten maar een krappe marge krijgen. Enkel voor de drempel voor kleine ondernemingen (artikel 3, § 2) en voor kleine groepen wordt de lidstaten uitdrukkelijk een marge toegestaan tussen de maximumbedragen (12 en 6 miljoen) en de minimumbedragen (8 en 4 miljoen). Dit is het gevolg van de beslissing van Europa om de regels op het vlak van de voorstelling van de statutaire jaarrekening opgesteld en openbaar gemaakt door “kleine ondernemingen” in ruime mate te harmoniseren.

17. Om goed te begrijpen waar het bij deze drempelberekening om gaat, **legt de nieuwe richtlijn duidelijke en voor elke ondernemingscategorie** (micro / klein / middelgroot / groot / organisaties van openbaar belang) **specifieke regels vast qua voorstelling van de balans, de resultatenrekening en/of de inhoud van de toelichting.**

Er wordt echter voor de categorie kleine ondernemingen / middelgrote ondernemingen / grote ondernemingen geen enkele specifieke waarderingsmethode vastgelegd. Voor de categorie micro-ondernemingen (als die op nationaal niveau zijn gedefinieerd) geldt er wel een verbod voor één waarderingsmethode, namelijk een waardering op basis van de reële waarde (*fair value* - artikel 36, § 3 van de nieuwe boekhoudrichtlijn).

In de nieuwe boekhoudrichtlijn is de erkenning van de groep “middelgrote ondernemingen” een optie. Zowel artikel 14, lid 2, als artikel 31, § 2 van de nieuwe richtlijn staat afwijkingen toe, maar dat wordt verwoord als een keuzemogelijkheid voor elke lidstaat. De laatste zin van de twaalfde considerans is in dat opzicht overigens expliciet: “De lidstaten die middelgrote en grote

ondernemingen aan dezelfde voorschriften onderwerpen, hoeven in hun nationale wetgeving geen afzonderlijke categorieën voor middelgrote en grote ondernemingen af te bakenen.”

Dat was ook al zo in de vierde Europese richtlijn.

18. Een vergelijking van de Europese teksten **inzake verplichte jaarrekeningcontrole**, zoals samengevat in **bijlage 9** van onderhavige studie, laat toe om een beter zicht te krijgen op hun evolutie. De tekstonderdelen die een zekere vorm van flexibiliteit toelaten zijn door ons onderstreept.

19. De vrijstellingsbepaling van artikel 51, § 2 van de vroegere vierde Europese richtlijn staat voortaan in artikel 2 van de auditrichtlijn, weliswaar in een tegenovergestelde benadering. Vroeger was het mogelijk om kleine ondernemingen en kleine groepen vrij te stellen van de verplichte wettelijke jaarrekeningcontrole (optie gelicht in het Belgisch recht), maar voortaan is voor kleine ondernemingen of kleine groepen een jaarrekeningcontrole enkel mogelijk als die uitdrukkelijk in de nationale reglementering is opgenomen of indien daartoe door de betrokken entiteit op vrijwillige basis besloten wordt .

Uit een studie⁵ die de Europese Commissie in 1998 publiceerde, blijkt dat enkel Denemarken, Finland en in zekere mate Zweden geen gebruik hebben gemaakt van de afwijkingsmogelijkheid van artikel 51, § 2 van de vierde Europese richtlijn om kleine ondernemingen vrij te stellen van de verplichte wettelijke controle van hun statutaire jaarrekening.

Uit een andere studie⁶ die de Europese Commissie in 1998 publiceerde, blijkt dat enkel Zweden geen gebruik heeft gemaakt van de afwijkingsmogelijkheid van artikel 6 van de zevende Europese richtlijn om kleine groepen vrij te stellen van de verplichte wettelijke controle van hun geconsolideerde jaarrekening.

Deze vaststellingen lopen uiteraard niet vooruit op de keuzes die door elke lidstaat zullen moeten gemaakt worden op nationaal niveau in het kader van de omzetting van de nieuwe richtlijnen.

20. De evolutie van deze drempelberekening in Europa (vroegere richtlijnen / nieuwe richtlijn) voor micro-ondernemingen / kleine ondernemingen / middelgrote ondernemingen / grote ondernemingen maar ook voor kleine groepen / middelgrote en grote groepen) kan schematisch in een tabel⁷ opgenomen in **bijlage 10** van deze studie worden voorgesteld.

Belangrijk in dit verband is niet alleen de klassieke beslissing op Europees niveau van de drempelverhoging (bij de vijfjaarlijkse herberekening) die leidt tot een toename van het aantal “kleine” ondernemingen (die zouden overgaan van de groep van middelgrote (of grote) ondernemingen naar de groep van de kleine ondernemingen), maar ook en vooral de beslissing van Europa om de drempels waaronder groepen als “kleine groepen” worden beschouwd (het

⁵ *Implementation of the Fourth Directive in EU Member States – Summary of findings from a study on the implementation of Fourth Directive 78/660/EEC in the Member State of the European Union As per 1 January 1998, Internal Market DG European Commission, januari 2000, 82 p.*

⁶ *Implementation of the Seventh Directive in EU Member States – Summary of findings from a study on the implementation of Fourth Directive 83/349/EEC in the Member State of the European Union As per 1 January 1998, Internal Market DG European Commission, januari 2000, 42 p.*

⁷ De tabel in bijlage 10 is geïnspireerd op een artikel dat in 2013 is verschenen: Catherine DENDAUW, “Droit comptable européen : une réforme en trois étapes”, *Comptabilité et Fiscalité Pratiques*, oktober 2013, nr. 8/2013.

criterium van balanstotaal wijzigt van 17,5 miljoen naar een bedrag tussen 4 en 6 miljoen, het criterium van totaal netto-omzetcijfer wijzigt van 35 miljoen naar een bedrag tussen 8 en 12 miljoen en het aantal tewerkgestelde personen van 250 naar 50 personen), te verminderen hetgeen leidt tot een vermindering van het aantal “kleine groepen” (die zouden overgaan van kleine groep naar middelgrote of grote groep).

E. Huidige situatie in België in het licht van de reglementering inzake de drempels

21. In het Belgisch recht wordt de drempelberekening geregeld in de artikelen 15 en 16 van het Wetboek van vennootschappen (KMO's *versus* grote ondernemingen, met een definitie van “kleine vennootschappen” / kleine groepen *versus* grote groepen, met een definitie van “kleine groepen”).

Artikel 141 van het Wetboek van vennootschappen legt de criteria vast die bepalen welke entiteiten/groepen verplicht zijn hun jaarrekening te laten controleren.

Elders worden terzake gelijkaardige regels vastgesteld voor andere organisaties dan handelsvennootschappen. Dat is het geval voor VZW's, stichtingen en IVZW's. Het gaat hier om een nationaal ingevoerde regeling die geenszins voortvloeit uit Europese richtlijnen.

22. Bij de Balanscentrale van de Nationale Bank van België werden cijfergegevens opgevraagd om een idee te hebben van de huidige situatie inzake neerlegging van statutaire jaarrekeningen, in het licht van de drempelcriteria die momenteel in België toepasselijk zijn.

Huidige situatie (basis = neergelegde jaarrekeningen over het boekjaar 2012):
Cijfers die de Balanscentrale op 20 mei 2014 aan de Hoge Raad heeft meegedeeld

Statutaire jaarrekening	Verkort schema	Volledig schema
Aantal ondernemingen (exclusief VZW's en specifieke sectoren)	360.589	23.688
Aantal ondernemingen (VZW's)	5.293	1.378
Totaal	365.882	25.066

Volgens de Balanscentrale telt men momenteel **23.688 grote ondernemingen** en **360.589 kleine ondernemingen**: tot die cijfers komt men op basis van het type neergelegde jaarrekening (verkort/volledig), want de groottecriteria worden berekend op geconsolideerde en niet op individuele basis (*cf.* Wetboek van vennootschappen, art. 15, § 5).

Andere vennootschappen (zowat 2.100) leggen bij de Balanscentrale een statutaire jaarrekening neer die niet volgens een standaardschema (verkort of volledig) is opgemaakt:

Huidige situatie (basis = neergelegde jaarrekeningen over het boekjaar 2012):
Cijfers die de Balanscentrale op 20 mei 2014 aan de Hoge Raad heeft meegedeeld

Specifieke statutaire rekeningen / afwijkingen	
• Financiële sector (behalve verzekeringen)	197
• Verzekeringen	83

• Overige sectoren ⁸	65
• Consortia	70
• Verenigingen	823
• Buitenlandse vennootschappen ⁹	857
Totaal	2.095

De herziening van de drempels zal potentieel gevolgen hebben voor de 384.277 vennootschappen die momenteel een statutaire jaarrekening neerleggen (360.589 kleine ondernemingen en 23.688 grote ondernemingen). Voor de overige ondernemingen gelden immers specifieke regels, waarvan *a priori* niet wordt verwacht dat ze gaan evolueren in het kader van deze hervorming.

23. Bij de Balanscentrale van de Nationale Bank van België werden gelijkaardige cijfergegevens opgevraagd om een idee te hebben van de huidige situatie inzake de neerlegging van geconsolideerde jaarrekeningen, in het licht van de drempelcriteria die momenteel in België toepasselijk zijn.

Huidige situatie (basis = neergelegde jaarrekeningen over het boekjaar 2012):
Cijfers die de Balanscentrale op 20 mei 2014 aan de Hoge Raad heeft meegedeeld

Geconsolideerde jaarrekeningen	
• Financiële sector (behalve verzekeringen)	380
• Verzekeringen	13
• Overige sectoren die rekeningen publiceren, opgesteld overeenkomstig Belgische voorschriften die voortvloeien uit de boekhoudrichtlijn	635
Totaal	1.028

De facto stemt enkel de rubriek “overige sectoren” overeen met geconsolideerde financiële overzichten die conform de Belgische boekhoudregels, die voortvloeien uit de boekhoudrichtlijn, zijn neergelegd (hierna de “*Belgian gaap*”) (635 geconsolideerde jaarrekeningen).

Na analyse van een lijst op de website van de Balanscentrale, exclusief laattijdige neerleggingen (in de loop van 2013 betreffende verschillende boekjaren) en als “N.K.” aangemerkte geconsolideerde financiële overzichten [boekhoudstelsel (hierna “*gaap*”) “*not known*”] van 48 groepen die in 2013 een geconsolideerde jaarrekening hebben neergelegd, blijkt inderdaad dat:

- 28 % zijn opgesteld conform IFRS (waarvan iets meer dan één derde (101 van de in totaal 290 jaarrekeningen) afkomstig van beursgenoteerde vennootschappen)
- 61,3 % zijn opgesteld in *Belgian gaap* (of 635 groepen)
- 5 % zijn opgesteld in *US gaap* (of 52 groepen)
- 4,5 % zijn opgesteld in *gaap* van een lidstaat van de Europese Unie (Nederland (18), Frankrijk (8), Groothertogdom Luxemburg (7), Groot-Brittannië (6), Duitsland (4), Oostenrijk (1), Spanje (1), Finland (1))

⁸ Volgens de Balanscentrale zijn dit vennootschappen die niet verplicht zijn om hun jaarrekening volgens een standaardschema neer te leggen, meer bepaald ziekenfondsen of vennootschappen waarvan de NACE-code niet bekend is (gelet op het soort jaarrekeningen gaat het onder meer om vastgoedbevaks,...).

⁹ Volgens de Balanscentrale zijn dit jaarrekeningen die openbaar worden gemaakt door vennootschappen met een bijkantoor in België, in de vorm waarin zij zijn opgesteld, gecontroleerd en gepubliceerd volgens het recht van de lidstaat waaronder ze vallen.

- 1,2 % zijn opgesteld in “andere” *gaap* (Japan (6), Korea (6), Zwitserland (2), Canada (1), Nieuw-Zeeland (1)).

De herziening van de drempels voor geconsolideerde jaarrekeningen zou potentieel gevolgen kunnen hebben:

- Ingeval tot een drempelverhoging beslist wordt (die leidt tot een vermindering van het aantal groepen onderworpen aan de consolidatie van hun rekeningen), voor de 635 groepen die momenteel een geconsolideerde jaarrekening neerleggen of
- Ingeval tot een drempelverlaging beslist wordt (die leidt tot een toename van het aantal groepen onderworpen aan de consolidatie van hun rekeningen), voor alle vennootschappen aan het hoofd van of deel uitmakend van een groep die momenteel een statutaire jaarrekening neerleggen (360.589 kleine ondernemingen en 23.688 grote ondernemingen, hetzij 384.277 ondernemingen). Er zou dan moeten gepreciseerd worden welke zouden tegemoetkomen aan de nieuwe drempels die op nationaal niveau worden bepaald.

De overige groepen die een geconsolideerde jaarrekening neerleggen (380 uit de financiële sector - exclusief verzekeringen - en 13 uit de verzekeringssector) zijn onderhevig aan specifieke regels waarvan *a priori* niet wordt verwacht dat ze gaan evolueren in het kader van deze hervorming.

24. Op het vlak van de controle van de rekeningen, blijkt het aantal gecontroleerde vennootschappen moeilijk kwantificeerbaar bij de Balanscentrale van de Nationale Bank van België, aangezien het auditverslag geen gestandaardiseerd onderdeel uitmaakt van de jaarrekening. Bovendien is er het feit dat bepaalde vennootschappen hun omzetcijfer niet vermelden (optie voor de vennootschappen die een verkort schema van de jaarrekening neerleggen).

De enige instantie die *a priori* beschikt over statistische info in dit verband is het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Elke bedrijfsrevisor is immers verplicht om jaarlijks een mandaatmelding¹⁰ in te vullen en over te maken met het oog op de berekening van het bedrag van de bijdragen verschuldigd door elk revisorenkantoor en/of elke bedrijfsrevisor (waarvan een deel in verhouding staat tot de ontvangen honoraria). Deze bron van informatie is eveneens nuttig om de draagwijdte van de periodieke kwaliteitscontrole te bepalen.

Uit het jongste jaarverslag dat het IBR heeft bekendgemaakt, blijkt dat het aantal door de bedrijfsrevisoren gecontroleerde vennootschappen¹¹ hoger is dan 25.000. Dit aantal valt niet volledig te rijmen met het totaal aantal volledige statutaire jaarrekeningen, statutaire rekeningen (afwijkend schema of andere) en geconsolideerde jaarrekeningen omwille van het feit dat de consolidatiecriteria worden berekend op een geconsolideerde basis (artikelen 15, § 5 en 141 van het Wetboek van vennootschappen) en dat bepaalde vennootschappen of groepen op vrijwillige basis worden gecontroleerd (beslissing eigen aan de vennootschap of aan de groep waartoe de Belgische vennootschap behoort).

Deze 25.000 mandaten van wettelijke rekeningcontrole worden uitgevoerd door actieve bedrijfsrevisoren-natuurlijke personen; hun aantal betreft de laatste jaren ongeveer een 950-tal personen.

¹⁰ Artikel 2, § 3 van het koninklijk besluit van 7 juni 2007 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (*Belgisch Staatsblad*, 29 juni 2007, 3^{de} editie).

¹¹ Bron: Instituut van de Bedrijfsrevisoren – Jaarverslag 2013, p. 5.

F. Mogelijke impact van de Europese hervorming inzake de drempels voor België

25. In de artikelen 15 en 16 van het Wetboek van vennootschappen staan de regels voor de drempelberekening (KMO's *versus* grote ondernemingen / kleine groepen *versus* grote groepen) die in het kader van de omzetting van de boekhoudrichtlijn van 2013 in Belgisch recht zullen moeten worden aangepast; bij de Balanscentrale van de Nationale Bank van België werden cijfergegevens opgevraagd om een idee te hebben van de potentiële evolutie inzake neerlegging van jaarrekeningen.

Zoals hierboven *sub 16.* aangegeven, beschikken de lidstaten onder de nieuwe boekhoudrichtlijn van 2013 over minder marge.

Wat de statutaire jaarrekening betreft, beschikken de lidstaten enkel voor de drempel voor kleine ondernemingen (artikel 3, § 2) over een marge tussen de maximumbedragen (12 en 6 miljoen) en de minimumbedragen (8 en 4 miljoen).

Wat de geconsolideerde jaarrekening betreft, is de marge die de Europese boekhoudrichtlijn toestaat groter (zie hierboven **23.**).

26. Ook al geeft de nieuwe richtlijn in haar definitieve versie enige marge aan de lidstaten, toch zullen de criteria als gevolg van de omzetting van de nieuwe richtlijn in Belgisch recht sterk verschillen van de thans geldende criteria, want bij de laatste verhoging van de drempels door Europa (in 2006), zijn die in België niet aangepast.

F.1. Statutaire jaarrekeningen

27. De marge waarover de lidstaten in het kader van de omzetting van de voorschriften inzake de drempelberekening voor statutaire jaarrekeningen beschikken, situeert zich op vier niveaus:

- het begrip micro-ondernemingen (al dan niet) definiëren; indien niet, worden micro-ondernemingen beschouwd als kleine ondernemingen;
- keuzemogelijkheid qua criteria (laag, hoog of tussen beide in) voor het begrip kleine ondernemingen;
- het begrip middelgrote ondernemingen (al dan niet) definiëren; indien niet, worden middelgrote ondernemingen beschouwd als grote ondernemingen;
- het begrip organisaties van openbaar belang (al dan niet) uitbreiden.

In die context moet worden nagegaan hoe de versoepeling als gevolg van de invoering van één (of meer) nieuwe vennootschapscategorie(ën) kan worden afgewogen tegen de toenemende complexiteit van de boekhoudschema's, wanneer voor deze nieuwe categorieën één (of meer) bijkomend(e) schema('s) wordt (worden) gecreëerd, bovenop de huidige volledige schema's (voor grote ondernemingen) en verkorte schema's (voor kleine ondernemingen).

In het kader van die oefening moet ook rekening worden gehouden met andere factoren (onder andere, voor wat betreft de economische beroepen, in verband met de al dan niet verplichte wettelijke jaarrekeningcontrole), teneinde de problematiek globaal te onderzoeken.

28. Aan de Balanscentrale van de Nationale Bank van België werd een dubbele simulatie gevraagd, teneinde de draagwijdte van de verwachte bewegingen te kunnen inschatten.

Deze cijfers zijn samengevat in 4 tabellen:

- A. Behoud van de **2 enige categorieën** die momenteel bestaan (de kleine ondernemingen en de overige) en hypothese van **minimale verhoging** [4 miljoen (balanstotaal) / 8 miljoen (totale omzet)] ;
- B. Behoud van de **2 enige categorieën** die momenteel bestaan (de kleine ondernemingen en de overige) en hypothese van **maximale verhoging** [6 miljoen (balanstotaal) / 12 miljoen (totale omzet)] ;
- C. Opdeling in **4 categorieën** (micro / kleine / middelgrote / grote ondernemingen) en hypothese van **minimale verhoging** [4 miljoen (balanstotaal) / 8 miljoen (totale omzet)] ;
- D. Opdeling in **4 categorieën** (micro / kleine / middelgrote / grote ondernemingen) en hypothese van **maximale verhoging** [6 miljoen (balanstotaal) / 12 miljoen (totale omzet)].

Andere keuzes zijn mogelijk (3 categorieën in plaats van 4 (geen micro-ondernemingen of geen middelgrote ondernemingen). In deze hypothesen moeten de cijfers met betrekking tot de micro-ondernemingen en de kleine ondernemingen (indien geen micro-ondernemingen) worden samengeteld, of moeten de cijfers met betrekking tot de middelgrote ondernemingen en de grote ondernemingen (indien geen middelgrote ondernemingen) worden samengeteld.

Zo ook kan de verhoging van de drempels voor de kleine ondernemingen worden vastgelegd op een intermediair niveau tussen de minimale en de maximale verhoging.

Voor de huidige situatie, zoals weergegeven onder punt **E.** van deze studie, wordt bij de 384.277 vennootschappen die momenteel statutaire jaarrekeningen neerleggen het onderscheid gemaakt tussen de 360.589 kleine ondernemingen die een verkort schema neerleggen (VKT) en de 23.688 grote ondernemingen die een volledig schema neerleggen (VOL).

Simulatie op grond van de nieuwe drempels (basis = over het boekjaar 2012 neergelegde jaarrekeningen):
Cijfers die de Balanscentrale op 20 mei 2014 aan de Hoge Raad heeft meegedeeld

A.
Indien drempels voor kleine ondernemingen: 4 miljoen (balanstotaal) / 8 miljoen (totale omzet)
Minimale opdeling (optie = de 2 thans in Belgisch recht bestaande ondernemingscategorieën)

	VOL	VKT	Totaal		
Kleine	15.271	247.069	262.340	375.666	97,76%
? geen omzet		113.326	113.326		
Grote	8.417	194	8.611		2,24%
Totaal	23.688	360.589	384.277		100,00%

“VOL”: volledig schema

“VKT”: verkort schema

“? geen (vermelding van) omzet”: ondernemingen die een verkort schema neerleggen en die gekozen hebben voor de vermelding van de bruto-marge, in de plaats van het omzetcijfer. Traditioneel gaat de Balanscentrale ervan uit dat 80% onder hen micro-entiteiten zijn en dat 20 % onder hen kleine ondernemingen zijn.

: niet toepasselijk (verplichte vermelding van de omzet in het volledig schema van de statutaire jaarrekening)

B.

Indien drempels voor kleine ondernemingen: 6 miljoen (balanstotaal) / 12 miljoen (totale omzet) Minimale opdeling (optie = de 2 thans in Belgisch recht bestaande ondernemingscategorieën)

	VOL	VKT	Totaal		
Kleine	17.181	247.142	264.323	377.649	98,28%
? geen omzet		113.326	113.326		
Grote	6.507	121	6.628		1,72%
Totaal	23.688	360.589	384.277		100,00%

“VOL”: volledig schema

“VKT”: verkort schema

“? geen (vermelding van) omzet”: ondernemingen die een verkort schema neerleggen en die gekozen hebben voor de vermelding van de bruto-marge, in de plaats van het omzetcijfer. Traditioneel gaat de Balanscentrale ervan uit dat 80% onder hen micro-entiteiten zijn en dat 20 % onder hen kleine ondernemingen zijn.

: niet toepasselijk (verplichte vermelding van de omzet in het volledig schema van de statutaire jaarrekening)

Er kan herinnerd worden aan het feit dat in de huidige situatie, zoals weergegeven onder punt E. van deze studie, voor de 384.277 vennootschappen die momenteel een statutaire jaarrekening neerleggen, een onderscheid wordt gemaakt tussen 360.589 kleine ondernemingen die een verkort schema neerleggen (VKT) en 23.688 grote ondernemingen die een volledig schema neerleggen (VOL).

Op basis van de criteria die momenteel toepasselijk zijn overeenkomstig artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen, is de Balanscentrale overgegaan tot een simulatie van de opsplitsing tussen kleine ondernemingen en micro-ondernemingen.

De 360.589 “kleine” ondernemingen zouden als volgt worden opgedeeld:

- 321.235 micro-ondernemingen en
- 53.990 kleine ondernemingen.

C.

Indien drempels voor kleine ondernemingen: 4 miljoen (balanstotaal) / 8 miljoen (totale omzet) Maximale opdeling (optie = invoering van 4 categorieën van vennootschappen in Belgisch recht)

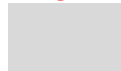
	VOL	VKT	Totaal			
Micro-ondernem.	7.538	228.703	236.241	321.235	61,48%	83,59%
? geen omzet		84.994	84.994			
Kleine	7.733	18.366	26.099	54.431	6,79%	14,16%
? geen omzet		28.332	28.332			
Middelgrote	6.371	192	6.563		1,71%	1,71%
Grote	2.046	2	2.048		0,53%	0,53%
Totaal	23.688	360.589	384.277		70,51%	100,00%

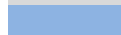
“VOL”: volledig schema

“VKT”: verkort schema

“? geen (vermelding van) omzet”: ondernemingen die een verkort schema neerleggen en die gekozen hebben voor de vermelding van de bruto-marge, in de plaats van het omzetcijfer. Traditioneel gaat de Balanscentrale ervan uit dat 80% onder hen micro-entiteiten zijn en dat 20 % onder hen kleine ondernemingen zijn.



Aangezien deze opdeling slechts approximatief is, werd deze zichtbaar in de tabel weergegeven.

 : niet toepasselijk (verplichte vermelding van de omzet in het volledig schema van de statutaire jaarrekening)

 : effect dat verband houdt met de keuze van de drempels

D.

Indien drempels voor kleine ondernemingen: 6 miljoen (balanstotaal) / 12 miljoen (totale omzet)
Maximale opdeling (optie = invoering van 4 categorieën van vennootschappen in Belgisch recht)


	VOL	VKT	Totaal			
Micro-ondernem.	7.538	228.703	236.241	321.235	61,48%	83,59%
? geen omzet		84.994	84.994		22,12%	
Kleine	9.643	18.439	28.082	56.414	7,31%	14,68%
? geen omzet		28.332	28.332		7,37%	
Middelgrote	4.461	119	4.580		1,19%	1,19%
Grote	2.046	2	2.048		0,53%	0,53%
Totaal	23.688	360.589	384.277		70,51%	29,49% 100,00%

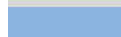
“VOL”: volledig schema

“VKT”: verkort schema

“? geen (vermelding van) omzet”: ondernemingen die een verkort schema neerleggen en die gekozen hebben voor de vermelding van de bruto-marge, in de plaats van het omzetcijfer. Traditioneel gaat de Balanscentrale ervan uit dat 80% onder hen micro-entiteiten zijn en dat 20 % onder hen kleine ondernemingen zijn.

Aangezien deze opdeling slechts approximatief is, werd deze zichtbaar in de tabel weergegeven.

 : niet toepasselijk (verplichte vermelding van de omzet in het volledig schema van de statutaire jaarrekening)

 : effect dat verband houdt met de keuze van de drempels

29. Er zal ook nog moeten worden nagegaan welke van deze vennootschappen te beschouwen zijn als organisaties van openbaar belang naar Belgisch recht (die *a priori* veeleer behoren tot de grote ondernemingen).

30. Ook moet worden uitgemaakt of (bepaalde) kleine ondernemingen (in voorkomend geval met uitzondering van de micro-ondernemingen) al dan niet aan een wettelijke jaarrekeningcontrole worden onderworpen, zoals toegestaan door artikel 2 van de herziene auditrichtlijn.

Uit de simulatie blijkt dat het totaal aantal “middelgrote ondernemingen” en “grote ondernemingen” aanzienlijk zal verminderen, ongeacht de weerhouden hypothese.

Bijgevolg is het zo dat, indien de wettelijke controle van de rekeningen behouden blijft voor dezelfde categorieën die momenteel reeds bedoeld worden, het aantal vennootschappen onderworpen aan een externe audit van de rekeningen aanzienlijk zal verminderen.

Dit blijft niet zonder gevolg voor de 950 actieve bedrijfsrevisoren-natuurlijke personen, maar eveneens, in voorkomend geval, voor de personen die ze tewerkstellen.

Dit zou eveneens een weerslag kunnen hebben op de andere onderdelen van de economische beroepen. De statistische gegevens in verband met de samenstelling van de economische beroepen op 31 december 2013 zijn opgenomen in **bijlage 11** van deze studie.

F.2. Geconsolideerde jaarrekeningen

31. Artikel 22 van de nieuwe boekhoudrichtlijn schrijft voor dat elke groep - die wordt omschreven als "de moederonderneming en al haar dochterondernemingen" - geconsolideerde financiële overzichten en een geconsolideerd bestuursverslag moet opstellen.

Dit voorschrift wordt genuanceerd aan de hand van vrijstellingen van consolidatie, vermeld in artikel 23 van de richtlijn:

- **kleine groepen** worden in ieder geval vrijgesteld van de verplichting om geconsolideerde financiële overzichten en een geconsolideerd bestuursverslag op te stellen;
- de richtlijn staat de lidstaten toe **middelgrote groepen** vrij te stellen van de verplichting om geconsolideerde financiële overzichten en een geconsolideerd bestuursverslag op te stellen, behalve wanneer een verbonden onderneming een organisatie van openbaar belang is.

Wordt eveneens vrijgesteld van consolidatie, elke onder het nationale recht vallende moederonderneming (de vrijgestelde onderneming) die ook een dochteronderneming is, mits aan bepaalde voorwaarden vermeld in artikel 23 van de nieuwe richtlijn is voldaan.

Onder bepaalde voorwaarden hoeft een onderneming die deel uitmaakt van de groep, trouwens niet in de geconsolideerde financiële overzichten te worden opgenomen (artikel 23, §§ 9 en 10 van de nieuwe boekhoudrichtlijn).

32. De marge waarover de lidstaten in het kader van de omzetting van de voorschriften inzake de drempels voor de geconsolideerde jaarrekeningen beschikken, situeert zich op verschillende niveaus:

- het begrip van kleine groep (al dan niet) invoeren / (al dan niet) behouden;
- ingeval beslist wordt het begrip kleine groep te weerhouden, keuzemogelijkheid qua criteria (laag, hoog of tussen beide in) voor het begrip kleine groepen;
- het begrip middelgrote groepen (al dan niet) invoeren / (al dan niet) behouden; indien niet, worden middelgrote groepen beschouwd als grote groepen. Het is eveneens mogelijk om deze twee categorieën van groepen samen te brengen;
- het begrip organisaties van openbaar belang (al dan niet) definiëren / (al dan niet) uitbreiden.

In het kader van de marge die op Europees vlak wordt toegelaten, zoals beschreven in het voorgaande lid, zal de beslissing die in België moet genomen worden, vertrekken van de huidige situatie:

- definitie van "kleine groep" onder artikel 16 van het Wetboek van vennootschappen;
- 635 groepen die ertoe gehouden zijn om geconsolideerde jaarrekeningen op te stellen en openbaar te maken.

33. Aan de Balanscentrale van de Nationale Bank van België werd een simulatie gevraagd, maar die bleek niet haalbaar omdat een berekening op groepsbasis niet mogelijk is bij gebrek aan

gestandaardiseerd schema, enerzijds, en een berekening op geconsolideerde basis (zoals voorgeschreven door artikel 15, 5 en artikel 141, 2° van het Wetboek van vennootschappen), geen simulatie toelaat.

De impact van een drempelaanpassing voor geconsolideerde jaarrekeningen is zéér moeilijk te becijferen, omdat elke dochteronderneming (ongeacht haar grootte) van een consolidatieplichtige onderneming - net als de consoliderende onderneming - verplicht is bepaalde wettelijke voorschriften na te leven, waaronder de wettelijke jaarrekeningcontrole.

F.3. Andere wijzigingen buiten de drempelverhoging

34. Er zijn twee specifieke elementen die niet in de Europese teksten terug te vinden zijn:

- het criterium van 100 VTE (artikel 15, § 1) en
- de berekening op geconsolideerde basis (artikel 15, § 5).

Aangezien in de boekhoudrichtlijn van 2013 is gekozen voor een ruime harmonisatie op het vlak van de voorstelling van de statutaire jaarrekening die door de “kleine” ondernemingen wordt bekendgemaakt, zullen met betrekking tot de drempelberekening voor de boekhouding op nationaal niveau geen bijkomende strengere criteria meer kunnen worden opgelegd.

Er zal met de impact van deze beperking moeten rekening gehouden worden bij het bepalen van de drempels voor het aanduiden van de ondernemingen en de groepen, onderworpen aan de wettelijke jaarrekeningcontrole.

G. Het begrip organisatie van openbaar belang

35. Bij de “grote ondernemingen” dient men te bepalen welke vennootschappen als organisatie van openbaar belang (verkort OOB) te kwalificeren zijn, want hiervoor gelden bijkomende, specifiek voor deze categorie geldende verplichtingen.

Die verplichtingen zijn opgenomen in de nieuwe Europese verordening van 2014, maar ook in andere Europese bepalingen, zoals in de boekhoudrichtlijn van 2013 of bepaalde Europese verordeningen en richtlijnen met betrekking tot financiële diensten en kapitaalmarkten.

G.1. Huidige situatie in Belgisch recht

36. In zijn jaarverslag 2010 - waarvan een uittreksel in **bijlage 7** van deze studie - heeft de Hoge Raad in zijn hoedanigheid van één van de instanties van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren een analyse gemaakt van het begrip organisatie van openbaar belang in het Belgisch recht.

Wat de omzetting van de maatregelen uit de boekhoudrichtlijn betreft, zijn er twee pistes mogelijk:

- verder de maatregelen integreren in de diverse betrokken regelgevingen (waarbij het mogelijk is om voor elk type van maatregel het toepassingsgebied aan te passen);
- het begrip organisatie van openbaar belang in Belgisch recht definiëren (*a priori*, indien dit het geval zou zijn, integreren in het Wetboek van vennootschappen).

G.2. Onlangs door Europa goedgekeurde regels betreffende het begrip OOB

37. Bijlage 3 van deze studie bevat een vergelijkende tabel in verband met de definitie van organisatie van openbaar belang in het kader van de ontwerpen die tussen 2011 en 2014 in Europa werden besproken (open versus gesloten definitie). Zie eveneens in dit verband *supra* **07**.

G.3. Becijferde inschatting van het aantal potentiële OOB's in België

38. De onderstaande tabel (opgemaakt aan de hand van de gegevens die midden juni 2014 op de website van de Nationale Bank van België (verkort NBB) en de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (verkort FSMA) beschikbaar waren) geeft een concreter beeld van de omvang van de diverse ondernemingscategorieën die op één of andere manier onder toezicht staan, hetzij van de NBB, hetzij van de FSMA:

Genoteerde vennootschappen met België als lidstaat van oorsprong	181
Kredietinstellingen	39
Erkende verzekeringsondernemingen naar Belgisch recht	80
Erkende herverzekeringsondernemingen naar Belgisch recht	1
Verzekeringsholdings naar Belgisch recht	7
ICB's (Instellingen voor collectieve belegging)	147
IBP's (Instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening)	195
Beursvennootschappen	20
Vereffeningsinstellingen en gelijkgestelde instellingen	4
Betalingsinstellingen naar Belgisch recht	6
Instellingen voor elektronisch geld naar Belgisch recht	5
Erkende onderlinge borgstellingsmaatschappijen	6
<i>Instellingen met vergunning om rekeningen van gedematerialiseerde effecten voor derden bij te houden – Rechtspersonen naar Belgisch recht vergund</i>	38
<i>Erkende rekeninghouders van gedematerialiseerde effecten bedoeld in het Wetboek van vennootschappen</i>	57

Beide laatste categorieën bestaan hoofdzakelijk uit ondernemingen die al voorkomen in andere categorieën uit de tabel.

39. De ruimte die de omschrijving van het begrip organisatie van openbaar belang laat, namelijk “door de lidstaten als organisaties van openbaar belang aangemerkte entiteiten, **bijvoorbeeld ondernemingen die van groot algemeen belang zijn als gevolg van de aard van hun bedrijfsactiviteiten, hun omvang of de grootte van hun personeelsbestand**” zou ook kunnen worden onderzocht, onder meer

- voor bepaalde bedrijfssectoren (zoals de sector van de entiteiten bedoeld in het Waals decreet van 30 april 2009, waarnaar in **bijlage 7** wordt verwezen, bijvoorbeeld intercommunales of sociale huisvestingsmaatschappijen);
- voor bepaalde specifieke becijferde groottecriteria die op nationaal niveau als pertinent worden beschouwd.

G.4. Betrokken auditkantoren

40. Voor de auditkantoren met een jaarrekeningcontroleopdracht in de hierboven vermelde categorieën dient een onderscheid te worden gemaakt tussen beursgenoteerde vennootschappen en de overige categorieën, want die ondernemingen (met uitzondering van de beursgenoteerde vennootschappen) worden gecontroleerd door bedrijfsrevisoren die door de NBB en/of de FSMA zijn erkend.

G.4.1. Wat betreft vennootschappen die op Euronext Brussels zijn genoteerd

41. In zijn jaarverslag 2010 heeft de Hoge Raad in zijn hoedanigheid van één van de instanties van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren een empirische studie gepubliceerd waarin de typologie van de wettelijke auditors van jaarrekeningen wordt onderzocht, meer bepaald bij beursgenoteerde vennootschappen op Euronext Brussels – waarvan verschillende uittreksels in **bijlage 12**.

Die studie geeft aan dat er een betekenisvolle concentratie is van de wettelijke jaarrekeningcontrole bij de “*Big four*” (Deloitte, E&Y, KPMG en PwC). Dat is zeker het geval voor de vennootschappen uit de Bel-20, die exclusief door één van deze internationale netwerken worden gecontroleerd.

G.4.2. Wat betreft vennootschappen die hun rekeningen moeten laten controleren door een bedrijfsrevisor, erkend door NBB en/of FSMA

42. Aan de hand van de gegevens die midden juni 2014 op de website van de NBB en van de FSMA beschikbaar waren, kan men vaststellen dat de “*Big four*” (Deloitte, E&Y, KPMG en PwC) in de overgrote meerderheid van de gevallen instaan voor de jaarrekeningcontrole:

- Deloitte (161 mandaten)
- E&Y (80 mandaten)
- KPMG (63 mandaten)
- PwC (71 mandaten).

Andere auditkantoren hebben enkele opdrachten:

- Onder de vertegenwoordigers van internationale structuren die deel uitmaken van het “*Forum of firms*”:
 - BDO – 5 mandaten
 - Crowe Horwath (Callens, Pirenne & Theunissen) (in samenwerking met Jean-Louis Prignon) - 13 mandaten
 - Grant Thornton (in samenwerking met A. Clybouw) (in samenwerking met Karel Nijs) – 7 mandaten
 - Mazars (in samenwerking met Dirk Smets) – 18 mandaten
 - RSM – 1 mandaat
- Onder de vertegenwoordigers van internationale structuren die geen deel uitmaken van het “*Forum of firms*”:
 - Nvt.
- Onder de vertegenwoordigers van louter nationale structuren:
 - David De Schacht & Jurgen De Raedemaeker (momenteel bij DSD) – 2 mandaten
 - Eric Mathay (BMA) – 1 mandaat
 - José Poulain (kantoor met 2 revisoren) – 1 mandaat
- Onder de alleenwerkende bedrijfsrevisoren:
 - Nvt.

H. Conclusie

43. Diverse hervormingen hebben recent het Europese landschap op het vlak van boekhouding en audit gewijzigd:

- de Richtlijn 2012/6/EU van het Europees Parlement en de Raad van 14 maart 2012 tot wijziging van Richtlijn 78/660/EEG van de Raad betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen wat **micro-entiteiten** betreft (*PBEU* L81 van 21 maart 2012);
- de Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en van de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot **intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG** van de Raad (*PBEU* L182 van 29 juni 2013);
- **de wijzigingen aan de “auditrichtlijn”** door de richtlijn 2014/56/EU van 16 april 2014 (*PBEU* L158 van 27 mei 2014);
- de goedkeuring van de **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** en tot intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie (*PBEU* L158 van 27 mei 2014).

Bij de vele maatregelen die in het Belgisch recht dienen te worden omgezet, is er één die voor talrijke actoren van het bedrijfsleven een weerslag zal hebben, namelijk waar het gaat om het **bepalen van de drempels teneinde de verschillende categorieën van vennootschappen te onderscheiden en de dienovereenkomstige verplichtingen op het gebied van boekhouding en wettelijke jaarrekeningcontrole.**

Behalve een directe weerslag op het gebied van boekhouding en wettelijke jaarrekeningcontrole (allebei bedoeld in de boekhoudrichtlijn van 2013) heeft deze drempelberekening ook gevolgen op andere reglementeringen die in België zijn goedgekeurd en die niet voortvloeien uit Europese boekhoudrichtlijnen in de mate dat ze voor de definitie van wat onder “kleine ondernemingen” wordt verstaan, verwijzen naar de drempels voor de boekhouding en de audit.

44. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen achtte het relevant om bij te dragen tot een goed begrip van de inzet van deze hervorming aan de hand van een technische studie, binnen de grenzen van de bevoegdheden van de Hoge Raad en zonder afbreuk te doen aan elke stellingname in de schoot van andere instanties, zoals de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven of elk ander overleg- of adviesorgaan.

De weerslag op andere reglementeringen, gebaseerd op de criteria die in Belgisch recht voortvloeien uit de toepassing van de 4^{de} Europese richtlijn, maakt bijgevolg geen deel uit van de analyse in het kader van deze studie.

In onderhavige studie komen aan bod:

- het historisch referentiekader op Europees vlak (punt B van de studie);
- de huidige situatie in Belgisch recht (in toepassing van het vroeger Europees referentiekader) (punt C van de studie);
- de wijzigingen op Europees vlak (punten D en G van de studie);

- een statistische analyse op basis van cijfers die verstrekt werden door de Balanscentrale van de Nationale Bank van België, en dit op het vlak van het aantal vennootschappen die vallen onder de verschillende categorieën in het licht van de huidige criteria (punt E) maar eveneens een simulatie van deze cijfers in het licht van de herziening van de drempels op Europees vlak (punt F van de studie)

waardoor het mogelijk moet zijn de eventuele weerslag van deze hervorming op de diverse economische beroepen in kaart te brengen.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen houdt zich ter beschikking van de Regering om over bepaalde, meer specifieke aspecten van de problematiek een advies te formuleren.

Bijlagen

Blz.

A. Inleiding

B. Categorieën van vennootschappen in het Europees boekhoudrecht – Historiek

<i>Bijlage 1</i>	<i>Historische evolutie van de drempels op Europees niveau</i>	22
<i>Bijlage 2</i>	<i>Samenvatting van de kernelementen uit de Europese verordening “IFRS” van 2002</i>	23
<i>Bijlage 3</i>	<i>Het begrip organisatie van openbaar belang in het kader van de Europese debatten</i>	25

C. Categorieën van vennootschappen in het Belgisch boekhoudrecht – Historiek

<i>Bijlage 4</i>	<i>Een aantal uittreksels uit het Wetboek van vennootschappen</i>	30
<i>Bijlage 5</i>	<i>Historische evolutie van de drempels op Belgisch niveau</i>	33
<i>Bijlage 6</i>	<i>Maatregelen goedgekeurd in Belgisch recht in toepassing van de Europese verordening “IFRS” van 2002</i>	34
<i>Bijlage 7</i>	<i>Analyse van het begrip organisatie van openbaar belang in Belgisch recht (Uittreksel uit het Jaarverslag 2010 van de Hoge Raad als onderdeel van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren)</i>	36

D. Europese herziening van de drempels

<i>Bijlage 8</i>	<i>Vergelijkende analyse van de Europese teksten (oud en nieuw) op het vlak van de drempels</i>	42
<i>Bijlage 9</i>	<i>Vergelijkende analyse van de Europese teksten (oud en nieuw) op het vlak van de rekeningcontrole</i>	47
<i>Bijlage 10</i>	<i>Evolutie van de debatten op Europees niveau op het vlak van de drempels</i>	50

E. Huidige situatie in België in het licht van de reglementering inzake de drempels

F. Mogelijke impact van de Europese hervorming inzake de drempels voor België

<i>Bijlage 11</i>	<i>De economische beroepen in cijfers op 31 december 2013</i>	51
-------------------	---	----

G. Het begrip organisatie van openbaar belang

<i>Bijlage 12</i>	<i>Uittreksel uit een empirische studie met een analyse van de typologie van de wettelijke rekeningcontroleurs bij de vennootschappen die genoteerd zijn op Euronext Brussels (Uittreksel uit het Jaarverslag 2010 van de Hoge Raad als onderdeel van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren)</i>	53
-------------------	--	----

H. Conclusie

Bijlage 1
Historische evolutie van de drempels op Europees niveau

	1978	1984	1990	1994	1999	2003	2006	2012 Richtlijn Micro- entiteiten
4 ^{de} Europese richtlijn 7 ^{de} Europese richtlijn	Europese reken- eenheid	Ecu	Ecu	Ecu	Euro	Euro	Euro	Euro
Micro-entiteiten	Overschrijdt niet meer dan twee van de volgende drie criteria							
Balanstotaal								350.000
Totale omzet exclusief BTW								700.000
Aantal personen VTE								10
Art. 11 - Kleine ondernemingen	Overschrijdt niet meer dan twee van de volgende drie criteria							
Balanstotaal	1.000.000	1.550.000	2.000.000	2.500.000	3.125.000	3.650.000	4.400.000	
Totale omzet exclusief BTW	2.000.000	3.200.000	4.000.000	5.000.000	6.250.000	7.300.000	8.800.000	
Aantal personen VTE	50	50	50	50	50	50	50	
Art. 27 – Middelgrote ondernemingen / Kleine groepen	Overschrijdt niet meer dan twee van de volgende drie criteria							
Balanstotaal	4.000.000	6.200.000	8.000.000	10.000.000	12.500.000	14.600.000	17.500.000	
Totale omzet exclusief BTW	8.000.000	12.800.000	16.000.000	20.000.000	25.000.000	29.200.000	35.000.000	
Aantal personen VTE	250	250	250	250	250	250	250	
Art. 27 – Grote ondernemingen / Middelgrote groepen	Overschrijdt minstens twee van de volgende drie criteria							
Balanstotaal	4.000.000	6.200.000	8.000.000	10.000.000	12.500.000	14.600.000	17.500.000	
Totale omzet exclusief BTW	8.000.000	12.800.000	16.000.000	20.000.000	25.000.000	29.200.000	35.000.000	
Aantal personen VTE	250	250	250	250	250	250	250	

Bijlage 2
Samenvatting van de kernelementen uit de Europese verordening « IFRS » van 2002

In juli 2002 hebben het Europees Parlement en de Raad een verordening¹ goedgekeurd over de toepassing van de internationale standaarden (verkort IFRS-normen) - dus niet de richtlijn 83/349/EEG, gewoonlijk de “zevende richtlijn” genoemd - voor de opstelling van geconsolideerde jaarrekeningen.

Deze Europese verordening is in die zin bijzonder, dat voor het eerst in Europa een duidelijk onderscheid wordt gemaakt tussen de boekhoudnormen voor beursgenoteerde vennootschappen en voor bepaalde andere vennootschapscategorieën (die onder de Europese verordening van 2002 vallen), en deze voor de overige vennootschappen (die onder de bestaande Europese richtlijnen vallen).

De Europese verordening van 2002 stelt dat voor elk boekjaar, beginnend op of na 1 januari 2005, **vennootschappen** die onder het nationaal recht van een lidstaat vallen, hun **geconsolideerde jaarrekening moeten opstellen** in overeenstemming met de internationale standaarden die door Europa zijn goedgekeurd, **indien hun effecten [aandelen en/of obligaties] op de balansdatum zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt van een lidstaat.**

*

* *

Naast deze verplichting voor vennootschappen waarvan de effecten op één van de beurzen in de Europese Unie zijn genoteerd, **kunnen de lidstaten** krachtens de Europese verordening de toepassing van **de internationale standaarden** zoals die door de Europese Commissie zijn goedgekeurd, **ook voor andere vennootschapscategorieën voor de opstelling van hun geconsolideerde jaarrekening invoeren, hetzij als verplichting, hetzij als keuzemogelijkheid.**

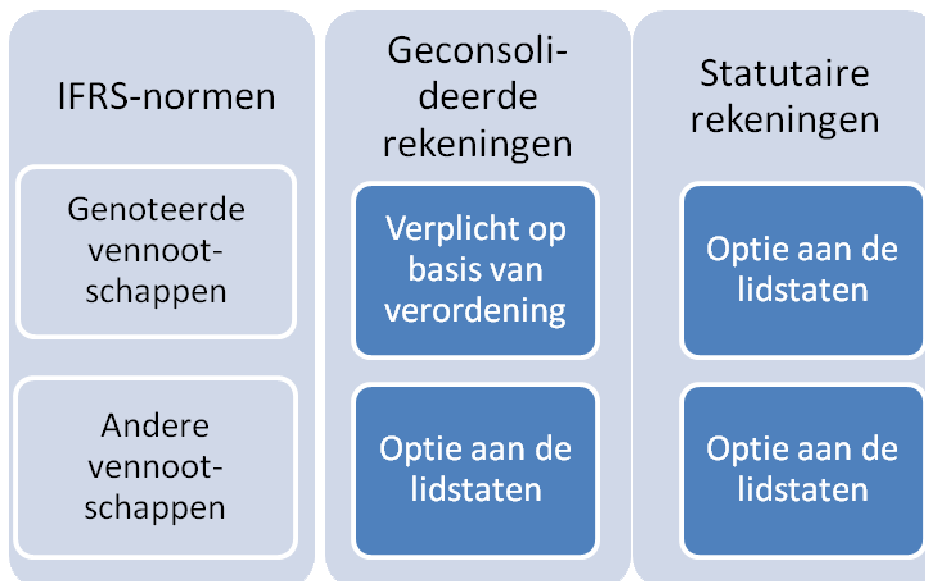
Krachtens de Europese verordening **kunnen** de lidstaten ook de toepassing van de internationale standaarden zoals die door de Europese Commissie zijn goedgekeurd, **voor de opstelling van een statutaire jaarrekening toestaan of verplicht stellen.**

*

* *

¹ Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen, *PBEG* L243 van 11 september 2002. Deze verordening is achteraf gewijzigd door de verordening (EG) nr. 297/2008 van het Europees Parlement en de Raad van 11 maart 2008 tot wijziging van Verordening (EG) nr. 1606/2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen, wat de aan de Commissie verleende uitvoeringsbevoegdheden betreft, *PBEG* L97 van 9 april 2008.

Hieronder volgt een schematische voorstelling² van de regels voor de toepassing van de internationale standaarden van de Europese verordening van 2002:



De goedkeuring van deze verordening had uiteraard tot gevolg dat het toepassingsgebied van de zevende richtlijn in (min of meer) belangrijke mate werd beknot, in functie van de beslissing van de individuele lidstaten om het toepassingsbereik van die verordening al dan niet uit te breiden.

² Deze tabel is – weliswaar na vertaling – overgenomen uit een artikel dat in 2013 is verschenen: Catherine DENDAUV, “Droit comptable européen : une réforme en trois étapes”, *Comptabilité et Fiscalité Pratiques*, oktober 2013, nr. 8/2013.

Bijlage 3

Het begrip organisatie van openbaar belang (verkort OOB) in het kader van de Europese debatten

Artikel 2, 13) van de « auditrichtlijn » van 2006	Artikel 2, 13) van de « auditrichtlijn » - initieel voorstel tot herziening van 2011	Artikel 2, 1) van de boekhoudrichtlijn van 2013	Artikel 2, 13) van de « auditrichtlijn » herzien in 2014
<i>Open definitie</i>	<i>Gesloten definitie</i>	<i>Open definitie</i>	<i>Open definitie</i>
«organisaties van openbaar belang»,	«organisaties van openbaar belang»:	« organisaties van openbaar belang», ondernemingen die onder het toepassingsgebied van artikel 1 vallen en die:	« 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,	a) door de wetgeving van een lidstaat geregelde organisaties waarvan de verhandelbare effecten worden toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt van een lidstaat in de zin van artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG;	a) onder het recht van een lidstaat vallen en waarvan de effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt van een lidstaat in de zin van artikel 4, lid 1, punt 14), van Richtlijn 2004/39/EG van het Europees Parlement en de Raad van 21 april 2004 betreffende markten voor financiële instrumenten ⁽¹⁾ ;	a) onder het recht van een lidstaat vallende entiteiten waarvan de effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt van een lidstaat in de zin van artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG;

⁽¹⁾ PB L 145 van 30.4.2004, p. 1.

Artikel 2, 13) van de « auditrichtlijn » van 2006	Artikel 2, 13) van de « auditrichtlijn » - initieel voorstel tot herziening van 2011	Artikel 2, 1) van de boekhoudrichtlijn van 2013	Artikel 2, 13) van de « auditrichtlijn » herzien in 2014
<p>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</p>	<p>b) kredietinstellingen in de zin van artikel 4, punt 1, van Richtlijn 2006/48/EG van het Europees Parlement en de Raad^(*);</p>	<p>b) kredietinstellingen zijn in de zin van artikel 4, punt 1), van Richtlijn 2006/48/EG van het Europees Parlement en de Raad van 14 juni 2006 betreffende de toegang tot en de uitoefening van de werkzaamheden van kredietinstellingen⁽¹⁾, en die geen kredietinstellingen als bedoeld in artikel 2 van die richtlijn zijn,</p>	<p>b) kredietinstellingen in de zin van artikel 3, lid 1, punt 1, van Richtlijn 2013/36/EU van het Europees Parlement en de Raad[†], en die geen kredietinstelling zijn als bedoeld in artikel 2 van die richtlijn;</p>
<p>verzekeringsondernemingen in de zin van artikel 2, lid 1, van Richtlijn 91/674/EEG.</p>	<p>c) verzekeringsondernemingen in de zin van artikel 13 van Richtlijn 2009/138/EG van het Europees Parlement en de Raad^(**);</p>	<p>c) verzekeringsondernemingen zijn in de zin van artikel 2, lid 1, van Richtlijn 91/674/EEG van de Raad van 19 december 1991 betreffende de jaarrekening van verzekeringsondernemingen⁽²⁾, of</p>	<p>c) verzekeringsondernemingen in de zin van artikel 2, lid 1, van Richtlijn 91/674/EEG; of</p>

* PB L 126 van 26.5.2000, p. 1. Richtlijn laatst gewijzigd door de richtlijn 2006/29/EG van de Commissie (PB L 70 van 9.3.2006, p. 50).

(*) PB L 177 van 30.6.2006, p. 1.

⁽¹⁾ PB L 177 van 30.6.2006, p. 1.

[†] Richtlijn 2013/36/EU van het Europees Parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende toegang tot het bedrijf van kredietinstellingen en het prudentieel toezicht op kredietinstellingen en beleggingsondernemingen, tot wijziging van Richtlijn 2002/87/EG en tot intrekking van de Richtlijnen 2006/48/EG en 2006/49/EG (PB L 176 van 27.6.2013, blz. 338).

(**) PB L 335 van 17.12.2009, p. 1.

⁽²⁾ PB L 374 van 31.12.1991, p. 7.

Artikel 2, 13) van de « auditrichtlijn » van 2006	Artikel 2, 13) van de « auditrichtlijn » - initieel voorstel tot herziening van 2011	Artikel 2, 1) van de boekhoudrichtlijn van 2013	Artikel 2, 13) van de « auditrichtlijn » herzien in 2014
–	d) door de wetgeving van een lidstaat geregelde organisaties die betalingsinstellingen zijn zoals gedefinieerd in artikel 4, punt 4, van Richtlijn 2007/64/EG van het Europees Parlement en de Raad ^(***) , tenzij artikel 15, lid 2, van dat artikel van toepassing is;	–	–
–	e) door de wetgeving van een lidstaat geregelde organisaties die instellingen voor elektronisch geld zijn zoals gedefinieerd in artikel 2, punt 1, van Richtlijn 2009/110/EG van het Europees Parlement en de Raad ^(****) , tenzij artikel 15, lid 2, van Richtlijn 2007/64/EG van toepassing is;	–	–
–	f) beleggingsondernemingen zoals gedefinieerd in artikel 4, lid 1, punt 1), van Richtlijn 2004/39/EG;	–	–

(***)PB L 319 van 5.12.2007, p. 1.

(****) PB L 267 van 10.10.2009, p. 7.

Artikel 2, 13) van de « auditrichtlijn » van 2006	Artikel 2, 13) van de « auditrichtlijn » - initieel voorstel tot herziening van 2011	Artikel 2, 1) van de boekhoudrichtlijn van 2013	Artikel 2, 13) van de « auditrichtlijn » herzien in 2014
–	g) alternatieve beleggingsfondsen van de EU als gedefinieerd in artikel 4, lid 1, onder k), van Richtlijn 2011/61/EG van het Europees Parlement en de Raad ^(****) ;	–	–
–	h) instellingen voor collectieve belegging in effecten (icbe) als gedefinieerd in artikel 1, lid 2, van Richtlijn 2009/65/EG van het Europees Parlement en de Raad ^(****) ;	–	–
–	i) door de wetgeving van een lidstaat geregelde organisaties die centrale effectenbewaarinstellingen zijn;	–	–
–	j) centrale tegenpartijen zoals gedefinieerd in artikel 2, lid 1, van Verordening X/XXXX van het Europees Parlement en de Raad ^(*****) [zie voorstel voor een verordening betreffende otc-derivaten, centrale tegenpartijen en transactieregisters, COM(2010) 484];	–	–

(*****) PB L 174 van 1.7.2011, p. 1.

(*****) PB L 302 van 17.11.09, p. 32.

(*****) PB L

Artikel 2, 13) van de « auditrichtlijn » van 2006	Artikel 2, 13) van de « auditrichtlijn » - initieel voorstel tot herziening van 2011	Artikel 2, 1) van de boekhoudrichtlijn van 2013	Artikel 2, 13) van de « auditrichtlijn » herzien in 2014
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;	–	d) door de lidstaten zijn aangemerkt als organisaties van openbaar belang, bijvoorbeeld ondernemingen die van groot algemeen belang zijn als gevolg van de aard van hun bedrijfsactiviteiten, hun omvang of de grootte van hun personeelsbestand;	d) door de lidstaten als organisaties van openbaar belang aangemerkte entiteiten, bijvoorbeeld ondernemingen die van groot algemeen belang zijn als gevolg van de aard van hun bedrijfsactiviteiten, hun omvang of de grootte van hun personeelsbestand;

Bijlage 4
Een aantal uittreksels uit het Wetboek van vennootschappen

Boek I – Inleidende bepalingen

(...)

Titel II - Definities

(...)

Hoofdstuk III – Grootte van vennootschappen en groepen

Afdeling I. – Kleine vennootschappen

Artikel 15

§ 1. Kleine vennootschappen zijn deze vennootschappen met rechtspersoonlijkheid die voor het laatst (en het voorlaatst) afgesloten boekjaar, niet meer dan één der volgende criteria overschrijden:

- jaargemiddelde van het personeelsbestand: 50;
- jaaronzet, exclusief de belasting over de toegevoegde waarde: 7.300.000 euro;
- balanstotaal: 3.650.000 euro;

tenzij het jaargemiddelde van het personeelsbestand meer dan 100 bedraagt.

§ 2. Voor vennootschappen die met hun bedrijf starten, worden voor de toepassing van de in § 1 vermelde criteria, deze cijfers bij het begin van het boekjaar te goeder trouw geschat.

§ 3. Heeft het boekjaar een duur van minder of meer dan twaalf maanden, dan wordt het bedrag van de omzet exclusief de belasting over de toegevoegde waarde bedoeld in § 1, vermenigvuldigd met een breuk waarvan de noemer twaalf is en de teller het aantal maanden van het boekjaar, waarbij elke begonnen maand voor een volle maand wordt geteld.

§ 4. Het gemiddelde aantal werknemers bedoeld in § 1 is het gemiddelde van het per einde van elke maand van het boekjaar in het krachtens het koninklijk besluit nr. 5 van 23 oktober 1978 betreffende het bijhouden van sociale documenten gehouden personeelsregister ingeschreven aantal werknemers uitgedrukt in voltijdse equivalenten.

Het aantal werknemers uitgedrukt in voltijdse equivalenten is gelijk aan het arbeidsvolume teruggebracht tot voltijds tewerkgestelde equivalenten, te berekenen voor de deeltijdse werknemers op basis van het conventioneel aantal te presteren uren, gerelateerd ten opzichte van de normale arbeidsduur van een vergelijkbare voltijdse werknemer (referentiewerknemer).

Wanneer de opbrengsten die voorspruiten uit het gewoon bedrijf van een vennootschap voor meer dan de helft bestaan uit opbrengsten die niet aan de omschrijving beantwoorden van de post “omzet”, dan moet voor de toepassing van § 1 onder omzet worden verstaan : het totaal van de opbrengsten met uitsluiting van de uitzonderlijke opbrengsten.

Het balanstotaal bedoeld in § 1 is de totale boekwaarde van de activa zoals ze blijkt uit het balansschema dat vastgesteld is bij koninklijk besluit op grond van artikel 92, § 1.

§ 5. Als de vennootschap met één of meer andere vennootschappen verbonden is in de zin van artikel 11, worden de criteria inzake omzet en balanstotaal bedoeld in § 1 berekend op geconsolideerde basis. Wat het criterium personeelsbestand betreft, wordt het aantal werknemers opgeteld dat door elk van de betrokken verbonden vennootschappen jaarlijks gemiddeld wordt tewerkgesteld.

§ 6. De Koning kan de in § 1 vermelde cijfers en de wijze waarop ze worden berekend, wijzigen. Deze koninklijke besluiten worden genomen na overleg in de Ministerraad en na advies van de Centrale Raad voor het bedrijfsleven. Voor de wijziging van § 4, eerste en tweede lid, wordt bovendien het advies van de Nationale Arbeidsraad gevraagd.

Afdeling II. - Kleine groepen

Artikel 16

§ 1. Een vennootschap samen met haar dochtervennootschappen, of vennootschappen die samen een consortium uitmaken, worden geacht een kleine groep te vormen, indien deze vennootschappen samen, op geconsolideerde basis, niet meer dan één van de volgende criteria overschrijden:

- jaaronzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde: 29.200.000 euro;
- balanstotaal: 14.600.000 euro;
- jaargemiddelde van het personeelsbestand: 250.

De in het eerste lid bedoelde cijfers worden voor de boekjaren die ingaan vóór 1 januari 2000, als volgt verhoogd:

- jaaronzet, exclusief de belasting over de toegevoegde waarde: 49 500 000 EUR;
- balanstotaal: 25 000 000 EUR;
- jaargemiddelde van het personeelsbestand: 500.

§ 2. De in § 1 bedoelde cijfers worden getoetst op de datum van de afsluiting van de jaarrekening van de consoliderende vennootschap, op basis van de laatste opgemaakte jaarrekeningen van de te consolideren vennootschappen; pas als twee jaar lang de criteria worden overschreden, heeft zulks uitwerking.

§ 3. Het gemiddelde aantal werknemers bedoeld in § 1 is het gemiddelde van het per einde van elke maand van het boekjaar in het krachtens het koninklijk besluit nr. 5 van 23 oktober 1978 betreffende het bijhouden van sociale documenten gehouden personeelsregister ingeschreven aantal werknemers, uitgedrukt in voltijdse equivalenten.

Het aantal werknemers uitgedrukt in voltijdse equivalenten is gelijk aan het arbeidsvolume teruggebracht tot voltijds tewerkgestelde equivalenten, te berekenen voor de deeltijdse werknemers op basis van het conventioneel aantal te presteren uren, gerelateerd ten opzichte van de normale arbeidsduur van een vergelijkbare voltijdse werknemer (referentiewerknemer).

Wanneer de opbrengsten die voortspruiten uit het gewoon bedrijf van een vennootschap voor meer dan de helft bestaan uit opbrengsten die niet aan de omschrijving beantwoorden van de post

“omzet”, dan moet voor de toepassing van § 1 onder omzet worden verstaan: het totaal van de opbrengsten met uitsluiting van de uitzonderlijke opbrengsten.

Het balanstotaal bedoeld in § 1 is de totale boekwaarde van de activa zoals ze blijkt uit het balansschema dat vastgesteld is bij koninklijk besluit ter uitvoering van artikel 117, § 1.

§ 4. De Koning kan de in § 1 vermelde cijfers en de wijze waarop ze worden berekend, wijzigen. Deze koninklijke besluiten worden genomen na overleg in de Ministerraad en na advies van de Centrale Raad voor het bedrijfsleven.

(...)

Boek IV – Bepalingen gemeenschappelijk aan de rechtspersonen geregeld in dit wetboek

(...)

Titel VII – De controle van de jaarrekening en van de geconsolideerde jaarrekening

(...)

HOOFDSTUK II. – Controle op de jaarrekening

Artikel 141

Dit hoofdstuk is niet van toepassing op:

- 1° vennootschappen onder firma, gewone commanditaire vennootschappen en coöperatieve vennootschappen met onbeperkte aansprakelijkheid waarvan alle onbeperkt aansprakelijke vennoten natuurlijke personen zijn;
- 2° de niet genoteerde kleine vennootschappen in de zin van artikel 15, met dien verstande dat voor de toepassing van dit hoofdstuk iedere vennootschap afzonderlijk wordt beschouwd, behoudens de vennootschappen die deel uitmaken van een groep die gehouden is een geconsolideerde jaarrekening op te stellen en te publiceren;
- 3° economische samenwerkingsverbanden, waarvan geen enkel lid onderworpen is aan de controle door een commissaris;
- 4° landbouwvennootschappen.

Bijlage 5
Historische evolutie van de drempels op Belgisch niveau

	1975	1983	1986	1990	1991	1995	1999	2000 ¹	2005 ²
	BEF	BEF	BEF	BEF	BEF	BEF	BEF	Euro	
Wet van 17 juli 1975									
Artikel 12, § 2 Kleine vennootschappen	Overschrijdt niet meer dan twee van de volgende drie criteria								
Balanstotaal	25.000.000	40.000.000	70.000.000		85.000.000	100.000.000		3.125.000	
Totale omzet exclusief BTW	50.000.000	80.000.000	145.000.000		170.000.000	200.000.000		6.250.000	
Aantal personen VTE	50	50	50		50	50		50	
KB van 6 maart 1990				BEF	BEF	BEF	BEF	Euro	
Artikel 9 Kleine groepen	Overschrijdt niet meer dan twee van de volgende drie criteria								
Balanstotaal				280.000.000	340.000.000	400.000.000		12.500.000	
Totale omzet exclusief BTW				580.000.000	680.000.000	800.000.000		25.000.000	
Aantal personen VTE				250	250	250		250	
Wetboek van vennootschappen							BEF	Euro	Euro
Artikel 15 Kleine vennootschappen	Overschrijdt niet meer dan twee van de volgende drie criteria								
Balanstotaal							100.000.000	3.125.000	3.650.000
Totale omzet exclusief BTW							200.000.000	6.250.000	7.300.000
Aantal personen VTE							50	50	50
Artikel 16 Kleine groepen	Overschrijdt niet meer dan twee van de volgende drie criteria								
Balanstotaal							400.000.000	12.500.000	14.600.000
Totale omzet exclusief BTW							800.000.000	25.000.000	29.200.000
Aantal personen VTE							250	250	250

¹ Omzetting van de richtlijn 1999/60/EG

² Omzetting van de richtlijn 2003/38/EG

Bijlage 6
Maatregelen goedgekeurd in Belgisch recht in toepassing van de Europese verordening « IFRS » van 2002

België heeft - gelet op de goedkeuring van de Europese verordening van 2002 - voor de toepassing van de internationale standaarden diverse regels goedgekeurd.

Momenteel kan hierover het volgende worden vermeld:

- Het koninklijk besluit¹ van 4 december 2003 heeft het **mogelijk** gemaakt voor de betrokken Belgische vennootschappen (met name de Belgische vennootschappen waarvan de effecten genoteerd zijn op een beursmarkt) om vooruit te lopen op de Europeesrechtelijke verplichting door de toepassing van de Europees goedgekeurde internationale verslaggevingsnormen reeds facultatief toe te staan voor het opstellen van hun geconsolideerde jaarrekening.
- Het koninklijk besluit² van 5 december 2004 is bedoeld voor een **verplicht** gebruik, door kredietinstellingen en beleggingsondernemingen van internationale standaarden voor de opstelling van de geconsolideerde jaarrekening voor het boekjaar dat begint op of na 1 januari 2006. De verplichte toepassing door alle kredietinstellingen en beleggingsondernemingen (ongeacht of ze al dan niet genoteerd zijn) waarborgt de vergelijkbaarheid van de financiële informatieverstrekking inzonderheid voor prudentiële doeleinden en bevordert voor dit type van ondernemingen de mogelijkheden om toegang te hebben tot de interne kapitaalmarkt.
- Het koninklijk besluit³ van 18 januari 2005 geeft de **mogelijkheid** aan niet-beursgenoteerde vennootschappen om hun geconsolideerde jaarrekening op te stellen overeenkomstig de internationale boekhoudnormen goedgekeurd door de Europese Commissie op de datum van de afsluiting van hun balans. Wanneer beslist wordt om over te gaan tot de internationale boekhoudnormen, zoals goedgekeurd op Europees niveau, is dergelijke **beslissing onherroepbaar**. Verder legt het koninklijk besluit een vermelding op in de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening ingeval van deze mogelijkheid gebruik gemaakt wordt. Er moet immers gepreciseerd worden dat de onderneming daartoe over de nodige administratieve en organisatorische middelen beschikt, alsmede een beschrijving van deze middelen, en dat zij het geheel van de normen vastgesteld door de *International Accounting Standards Board* toepast die, op de datum van de afsluiting van de balans, werden aangenomen door de Europese Commissie. Bij gebrek aan specifieke vermelding treedt het koninklijk besluit in werking binnen de 10 dagen na de bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad*.
- Het koninklijk besluit⁴ van 1 september 2006 bepaalt dat de beheervenootschappen van instellingen voor collectieve belegging, opgericht naar Belgisch recht, zullen onderworpen zijn, zoals dit reeds het geval is voor de kredietinstellingen en de beleggingsondernemingen, aan de

¹ Koninklijk besluit van 4 december 2003 tot uitvoering van artikel 10, § 1, 2° van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten (*Belgisch Staatsblad* van 9 januari 2004).

² Koninklijk besluit van 5 december 2004 tot wijziging van het koninklijk besluit van 23 september 1992 op de geconsolideerde jaarrekening van de kredietinstellingen (*Belgisch Staatsblad* van 28 december 2004).

³ Koninklijk besluit van 18 januari 2005 houdende toepassing van de internationale boekhoudnormen (*Belgisch Staatsblad* van 9 februari 2005, 2^{de} editie).

⁴ Koninklijk besluit van 1 september 2006 tot wijziging van het koninklijk besluit van 23 september 1992 op de geconsolideerde jaarrekening van de kredietinstellingen en de beleggingsondernemingen (*Belgisch Staatsblad*, 15 september 2006).

verplichting om de internationale boekhoudnormen te hanteren voor het opstellen van hun geconsolideerde rekeningen. Deze verplichting is van toepassing voor het boekjaar dat begint op of na 1 januari 2007. Dit verplicht gebruik van de internationale standaarden heeft betrekking zowel op de genoteerde als de niet-genoteerde vennootschappen, dit om de vergelijkbaarheid van de financiële informatieverstrekking en de toegang tot de kapitaalmarkt te waarborgen.

- Het koninklijk besluit⁵ van 27 september 2009 is bedoeld om de verzekeringsondernemingen naar Belgisch recht en de herverzekeringsondernemingen naar Belgisch recht (ongeacht of ze genoteerd zijn of niet) te **verplichten** om de internationale standaarden te gebruiken voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening met betrekking tot het boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2012.
- De wet⁶ van 19 april 2014 betreffende de alternatieve instellingen voor collectieve belegging en hun beheerders **maakt** het gebruik van de internationale standaarden **mogelijk**.
- De wet⁷ van 12 mei 2014 betreffende de gereguleerde vastgoedvennootschappen **legt** de toepassing van de IFRS-normen **op** voor de opstelling van de geconsolideerde jaarrekening van de openbare gereguleerde vastgoedvennootschappen (in het kort, openbare GVV).

⁵ Koninklijk besluit van 27 september 2009 op de geconsolideerde jaarrekening van de verzekeringsondernemingen en de herverzekeringsondernemingen (*Belgisch Staatsblad* van 7 oktober 2009).

⁶ Wet van 19 april 2014 betreffende de alternatieve instellingen voor collectieve belegging en hun beheerders (*Belgisch Staatsblad* van 17 juni 2014).

⁷ Wet van 12 mei 2014 betreffende de gereguleerde vastgoedvennootschappen (*Belgisch Staatsblad* van 30 juni 2014).

Bijlage 7
Analyse van het begrip organisatie van openbaar belang in Belgisch recht

Bron:

Uittreksel uit het Jaarverslag van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen als onderdeel van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, pp.197-202

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

- **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.”.

- **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).
- **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.
- **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.
- **“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 vennoot/ 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.
- **“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 nevendiensten 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 wet¹ van 17 december 2008.

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 Waalse gewestregering ingevoerd via twee decreten:

- het decreet² 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 Huisvestingscode en
- het decreet³ 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 overheid .

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 :

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.

² *Belgisch Staatsblad* van 26 mei 1999.

³ *Belgisch Staatsblad* van 27 mei 1999.

- 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.

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 gereguleerde 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 of 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 Gewest⁵ staat.

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".

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

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.

⁵ Zie in verband hiermee de volgende internetpagina op de website van het Waals Gewest: <http://marchespublics.wallonie.be/fr/informations-generales/pratiques-de-marche/marches-reviseurs/marche-reviseurs-cadastre-et-rapports-de-transparences.html>.

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.

- **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 Gewest⁶ staan.

⁶ Zie in verband hiermee de volgende internetpagina op de website van het Waals Gewest: <http://marchespublics.wallonie.be/fr/informations-generales/pratiques-de-marche/marches-reviseurs/marche-reviseurs-cadastre-et-rapports-de-transparences.html>.

Bijlage 8
Vergelijkende analyse van de Europese teksten (oud en nieuw) op het vlak van de drempels

Voorafgaande bemerking

De Europese maatregelen die flexibiliteit of marges toelaten op nationaal vlak zijn onderlijnd.

4 ^{de} richtlijn – Uittreksels	Nieuwe richtlijn
<p><i>Artikel 1bis</i></p> <p>De lidstaten kunnen overeenkomstig leden 2 en 3 voorzien in ontheffingen van bepaalde door deze richtlijn opgelegde verplichtingen ten aanzien van vennootschappen die op de balansdatum twee van de drie volgende criteria niet overschrijden (micro-entiteiten):</p> <p>a) balanstotaal: 350 000 EUR;</p> <p>b) netto-omzet: 700 000 EUR;</p> <p>c) gemiddeld personeelsbestand gedurende het boekjaar: 10.</p> <p><i>Artikel 11, eerste lid</i></p> <p>De Lid-Staten <u>kunnen toestaan</u> dat vennootschappen die op de balansdatum twee van de volgende drie criteria niet overschrijden:</p> <ul style="list-style-type: none"> — balanstotaal: 4 400 000 EUR, — netto-omzet: 8 800 000 EUR, — gemiddeld personeelsbestand gedurende het boekjaar: 50, <p>een verkorte balans opstellen waarin slechts de met letters en romeinse cijfers aangeduide posten uit de artikelen 9 en 10 worden opgenomen, met afzonderlijke vermelding van de bij de posten D II van de activa en C van de passiva in artikel 9, alsmede bij post D II van artikel 10 tussen haakjes gevraagde informatie, maar zulks door middel van een totaalbedrag voor elke betrokken post.</p> <p>De Lid-Staten kunnen toestaan dat artikel 15, lid 3, onder a), en lid 4, niet van toepassing is op de verkorte balans.</p>	<p><i>Artikel 3</i></p> <p>Categorieën van ondernemingen en groepen</p> <p>1. Wanneer zij gebruik maken van één of meer van de keuzemogelijkheden in artikel 36, omschrijven de lidstaten micro-ondernemingen als ondernemingen die op de balansdatum de grensbedragen voor ten minste twee van de drie volgende criteria niet overschrijden:</p> <p>a) balanstotaal: 350 000 EUR;</p> <p>b) netto-omzet: 700 000 EUR;</p> <p>c) gemiddeld personeelsbestand gedurende het boekjaar: 10.</p> <p>2. Kleine ondernemingen zijn ondernemingen die op de balansdatum de grensbedragen voor ten minste twee van de volgende drie criteria niet overschrijden:</p> <p>a) balanstotaal: 4 000 000 EUR;</p> <p>b) netto-omzet: 8 000 000 EUR;</p> <p>c) gemiddeld personeelsbestand gedurende het boekjaar: 50.</p> <p><u>De lidstaten kunnen drempelwaarden bepalen die de drempelwaarden in punten a) en b) van de eerste alinea overschrijden. De drempelwaarden mogen evenwel niet hoger zijn dan 6 000 000 EUR voor het balanstotaal en 12 000 000 EUR voor de netto-omzet.</u></p>
<p><i>Artikel 27, eerste lid</i></p> <p>De Lid-Staten <u>kunnen toestaan</u> dat</p>	<p>3. Middelgrote ondernemingen zijn ondernemingen die geen micro-ondernemingen of kleine ondernemingen zijn</p>

vennootschappen die op de balansdatum twee van de volgende drie criteria niet overschrijden:

- balanstotaal: 17 500 000 EUR,
- netto-omzet: 35 000 000 EUR,
- gemiddeld personeelsbestand gedurende het boekjaar: 250,

als volgt van de in de artikelen 23 tot en met 26 opgenomen schema's afwijken:

- a) in artikel 23: samenvoeging van de posten 1 tot en met 5 in een post „Bruto resultaat”;
- b) in artikel 24: samenvoeging van de posten A 1, A 2 en B 1 tot en met B 4 in een post „Bruto baten”, onderscheidenlijk „Bruto lasten”;
- c) in artikel 25: samenvoeging van de posten 1, 2, 3 en 6 in een post „Bruto resultaat”;
- d) in artikel 26: samenvoeging van de posten A 1, B 1 en B 2 in een post „Bruto baten”, onderscheidenlijk „Bruto lasten”.

en die op de balansdatum de grensbedragen voor ten minste twee van de volgende drie criteria niet overschrijden:

- a) balanstotaal: 20 000 000 EUR;
- b) netto-omzet: 40 000 000 EUR;
- c) gemiddeld personeelsbestand gedurende het boekjaar: 250.

4. Grote ondernemingen zijn ondernemingen die op de balansdatum ten minste twee van de volgende drie criteria overschrijden:

- a) balanstotaal: 20 000 000 EUR;
- b) netto-omzet: 40 000 000 EUR;
- c) gemiddeld personeelsbestand gedurende het boekjaar: 250.

5. Kleine groepen zijn groepen bestaande uit in een consolidatie op te nemen moeder- en dochterondernemingen die, op geconsolideerde basis, op de balansdatum van de moederonderneming de grensbedragen voor ten minste twee van de volgende drie criteria niet overschrijden:

- a) balanstotaal: 4 000 000 EUR;
- b) netto-omzet: 8 000 000 EUR;
- c) gemiddeld personeelsbestand gedurende het boekjaar: 50.

De lidstaten kunnen drempelwaarden bepalen die de drempelwaarden in punten a) en b) van de eerste alinea overschrijden. De drempelwaarden mogen evenwel niet hoger zijn dan 6 000 000 EUR voor het balanstotaal en 12 000 000 EUR voor de netto-omzet.

6. Middelgrote groepen zijn groepen, andere dan kleine groepen, die bestaan uit in een consolidatie op te nemen moeder- en dochterondernemingen die, op geconsolideerde basis, op de balansdatum van de moederonderneming de grensbedragen voor ten minste twee van de volgende drie criteria niet overschrijden:

- a) balanstotaal: 20 000 000 EUR;
- b) netto-omzet: 40 000 000 EUR;
- c) gemiddeld personeelsbestand gedurende het boekjaar: 250.

7. Grote groepen zijn groepen bestaande uit in een consolidatie op te nemen moeder- en

	<p>dochterondernemingen die, op geconsolideerde basis, op de balansdatum van de moederonderneming de grensbedragen voor ten minste twee van de volgende drie criteria overschrijden:</p> <p>a) balanstotaal: 20 000 000 EUR; b) netto-omzet: 40 000 000 EUR; c) gemiddeld personeelsbestand gedurende het boekjaar: 250.</p>
	<p>8. De lidstaten staan toe dat de in artikel 24, lid 3, bedoelde verrekening en elke uit artikel 24, lid 7, voortvloeiende weglating niet worden verricht wanneer in de leden 5 tot en met 7 genoemde grensbedragen worden berekend. In dergelijke gevallen worden de grensbedragen betreffende het balanstotaal en de netto-omzet vermeerderd met 20 %.</p>
<p><i>Artikel 11, derde lid</i></p> <p>Voor de lidstaten die de euro niet aannemen, wordt de tegenwaarde in de nationale munteenheid van de in de eerste alinea genoemde bedragen verkregen door toepassing van de wisselkoers die bekend wordt gemaakt in het <i>Publicatieblad van de Europese Unie</i> op de dag van de inwerkingtreding van enige richtlijn waarmee deze bedragen worden vastgesteld.</p> <p><i>Artikel 12, § 2</i></p> <p>2. Voor de omrekening in nationale valuta mogen de in artikel 11 genoemde bedragen in Europese rekeneenheden met ten hoogste 10 % worden verhoogd..</p> <p><i>Artikel 27, tweede en derde lid</i></p> <p>Artikel 12 is van toepassing.</p> <p>Voor de lidstaten die de euro niet aannemen, wordt de tegenwaarde in de nationale munteenheid van de in de eerste alinea genoemde bedragen verkregen door toepassing van de wisselkoers die bekend wordt gemaakt in het <i>Publicatieblad van de Europese Unie</i> op de dag van de inwerkingtreding van enige richtlijn waarin deze bedragen worden vastgesteld.</p>	<p>9. Voor de lidstaten die de euro niet hebben ingevoerd, is de tegenwaarde van de in de leden 1 tot en met 7 vastgestelde bedragen in de nationale munteenheid, de waarde die wordt verkregen door toepassing van de wisselkoers die wordt bekendgemaakt in het <i>Publicatieblad van de Europese Unie</i> per datum van inwerkingtreding van de richtlijnen waarin die bedragen worden vastgesteld.</p> <p>Voor de omzetting in de nationale munteenheid van de lidstaten die de euro niet hebben ingevoerd, mogen de bedragen in euro die zijn vastgesteld in de leden 1, 3, 4, 6 en 7 met niet meer dan 5 % worden vermeerderd of verminderd om in de nationale munteenheid ronde bedragen te verkrijgen.</p>

<p><i>Artikel 12, § 1</i></p> <p>1. Indien een vennootschap op de balansdatum twee van de drie in artikel 11 genoemde criteria overschrijdt of niet meer overschrijdt, heeft dit voor de toepassing van de in voornoemd artikel bedoelde afwijking slechts gevolg indien deze omstandigheid zich gedurende twee achtereenvolgende boekjaren voordoet.</p> <p><i>Artikel 27, lid 2</i></p> <p>Artikel 12 is van toepassing.</p>	<p>10. Indien een onderneming of een groep op de balansdatum twee van de drie in de leden 1 tot en met 7 genoemde criteria overschrijdt of niet meer overschrijdt, heeft dit voor de toepassing van de in deze richtlijn bedoelde afwijkingen slechts gevolg indien deze omstandigheid zich gedurende twee achtereenvolgende boekjaren voordoet.</p>
<p><i>Artikel 12, § 3</i></p> <p>3. Het in artikel 11 bedoelde balanstotaal bestaat in het schema van artikel 9, uit de posten A tot en met E van de activa en in het schema van artikel 10 uit de posten A tot en met E.</p> <p><i>Artikel 27, lid 2</i></p> <p>Artikel 12 is van toepassing.</p>	<p>11. Het in de leden 1 tot en met 7 bedoelde balanstotaal bestaat hetzij uit de totale waarde van de activa bedoeld onder de posten A tot en met E onder "Activa" in de balansindeling zoals vastgesteld in bijlage III, hetzij uit de activa bedoeld onder de posten A tot en met E in de balansindeling zoals opgenomen in bijlage IV.</p>
	<p>12. Voor de berekening van de in de leden 1 tot en met 7 vermelde drempelwaarden <u>kunnen de lidstaten eisen</u> dat ondernemingen waarvoor de netto-omzet niet relevant is, inkomsten uit andere bronnen omvatten. <u>De lidstaten kunnen eisen</u> dat moederondernemingen hun drempelwaarden niet op individuele basis maar op geconsolideerde basis berekenen. <u>De lidstaten kunnen ook eisen</u> dat verbonden ondernemingen hun drempelwaarden op geconsolideerde of op geaggregeerde basis berekenen indien dergelijke ondernemingen zijn opgericht met als enig doel de verslaggeving van bepaalde informatie te ontwijken.</p>
<p><i>Artikel 53, § 2</i></p> <p>De Raad gaat om de vijf jaar op voorstel van de Commissie over tot onderzoek naar, en in voorkomend geval, tot herziening van de in de richtlijn genoemde in Europese rekeneenheden uitgedrukte bedragen, rekening houdend met de economische en monetaire ontwikkeling in de</p>	<p>13. De Commissie evalueert ten minste om de vijf jaar de in de leden 1 tot en met 7 van dit artikel bedoelde drempelwaarden met het oog op aanpassing aan de gevolgen van de inflatie en stelt, waar passend, overeenkomstig artikel 49 gedelegeerde handelingen tot wijziging van</p>

Gemeenschap.

die drempelwaarden vast, rekening houdend met de inflatiemaatstaven als gepubliceerd in het *Publicatieblad van de Europese Unie*.

Bijlage 9
Vergelijkende analyse van de Europese teksten (oud en nieuw)
op het vlak van rekeningcontrole

Voorafgaande bemerking

De Europese maatregelen die flexibiliteit of marges toelaten op nationaal vlak zijn onderlijnd.

4 ^{de} richtlijn – Uittreksels	Nieuwe boekhoudrichtlijn
	Considerans 43 voorafgaand aan de richtlijn (<i>partim</i>)
	(43) De jaarlijkse financiële overzichten en geconsolideerde financiële overzichten moeten worden gecontroleerd. Met het voorschrift dat een controleoordeel moet vermelden of het jaarlijks, respectievelijk het geconsolideerd financieel overzicht, volgens de toepasselijke voorschriften voor de financiële verslaglegging een getrouw beeld geeft, mag niet worden verstaan dat de werkingssfeer van dat controleoordeel wordt ingeperkt, maar dat de context waarin het oordeel wordt uitgesproken, wordt verduidelijkt. De jaarlijkse financiële overzichten van kleine ondernemingen dienen niet onder deze controleplicht te vallen, aangezien de controle voor ondernemingen van deze categorie zware administratieve lasten kan meebrengen en in vele kleine ondernemingen dezelfde personen zowel aandeelhouder als bestuurder zijn, waardoor ze minder behoefte hebben aan derden die financiële overzichten waarborgen. <u>Deze richtlijn mag de lidstaten echter niet beletten om een controle voor kleine ondernemingen verplicht te stellen, met inachtneming van de specifieke omstandigheden en behoeften van kleine ondernemingen en van de gebruikers van hun financiële overzichten. (...)</u>
<i>Artikel 51</i>	<i>Artikel 34</i> Algemeen voorschrift
1. De jaarrekening van een vennootschap moet worden gecontroleerd door een persoon (personen) die op grond van Achtste Richtlijn	1. De lidstaten zorgen ervoor dat de financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en van middelgrote en grote

<p>84/253/EEG van de Raad van 10 april 1984 inzake de toelating van personen, belast met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden door de lidstaten is (zijn) gemachtigd om wettelijke controles te verrichten.</p>	<p>ondernemingen worden gecontroleerd door een of meer wettelijke auditors of auditkantoren die door de lidstaten zijn toegelaten tot het uitvoeren van wettelijk controles op grond van Richtlijn 2006/43/EG.</p>
<p>De externe accountants geven tevens een oordeel over de samenhang, of het ontbreken daarvan, tussen het jaarverslag en de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar.</p>	<p>De wettelijke auditor(s) of auditkanto(o)r(en) zal, respectievelijk zullen:</p> <p>a) een oordeel geven over:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) of het bestuursverslag strookt met de financiële overzichten voor hetzelfde boekjaar; en ii) of het bestuursverslag volgens de geldende wettelijke vereisten is opgesteld; <p>b) verklaren of er, in het licht van de tijdens de controle verkregen kennis en begrip omtrent de onderneming en haar omgeving, materiële onjuistheden in het bestuursverslag zijn vastgesteld, met opgave van de aard van deze onjuistheden.</p>
<p><u>2. De Lid-Staten kunnen vennootschappen als bedoeld in artikel 11 van de in lid 1 bedoelde verplichting ontheffen.</u></p> <p>Artikel 12 is van toepassing.</p>	
<p>3. In het in lid 2 bedoelde geval nemen de Lid-Staten in hun wetgeving passende sancties op voor het geval dat de jaarrekening en het jaarverslag van de betrokken vennootschappen niet overeenkomstig deze richtlijn zijn opgesteld.</p>	<p><i>Artikel 51</i> Sancties</p> <p>De lidstaten voorzien in sancties die van toepassing zijn op inbreuken op de overeenkomstig deze richtlijn vastgestelde nationale bepalingen en nemen de nodige maatregelen om ervoor te zorgen dat die sancties worden gehandhaafd. De sancties waarin wordt voorzien, zijn doeltreffend, evenredig en afschrikkend.</p>

7^{de} richtlijn – Uittreksels	Nieuwe boekhoudrichtlijn
<i>Artikel 6</i>	
<p>1. Onverminderd artikel 4, lid 2, en artikel 5 kunnen de Lid-Staten vrijstelling van de in artikel 1, lid 1, bedoelde verplichting verlenen, indien op de balansdatum van de moederonderneming de</p>	

gezamenlijke ondernemingen die in de consolidatie moeten worden opgenomen, blijktens hun laatst vastgestelde jaarrekening, twee van de drie in artikel 27 van Richtlijn 78/660/EEG bedoelde criteria niet overschrijden.	
<i>Artikel 37</i>	<i>Artikel 34</i> Algemeen voorschrift
1. De geconsolideerde jaarrekening van een vennootschap moet worden gecontroleerd door een persoon (of personen) die op grond van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad van 10 april 1984 inzake de toelating van personen, belast met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden door de lidstaat onder de wetgeving waarvan de moederonderneming valt, is (zijn) gemachtigd om wettelijke controles te verrichten.	2. De eerste alinea van lid 1 is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot geconsolideerde financiële overzichten. De tweede alinea van lid 1 is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot geconsolideerde financiële overzichten en geconsolideerde bestuursverslagen.

Auditrichtlijn van 2006	Herziene auditrichtlijn
<i>Artikel 2</i> Definities	<i>Artikel 2</i> Definities
In de zin van deze richtlijn wordt verstaan onder: 1. „wettelijke controle van jaarrekeningen”: een controle van een jaarrekening of een geconsolideerde jaarrekening, voorzover deze wordt voorgeschreven door het Gemeenschapsrecht;	In de zin van deze richtlijn wordt verstaan onder: 1. „wettelijke controle van jaarrekeningen (financiële overzichten)”: een controle van een jaarrekening (een jaarlijks financieel overzicht) of een geconsolideerde jaarrekening (een geconsolideerd financieel overzicht), voor zover deze: a) door het recht van de Unie wordt voorgeschreven; b) <u>door nationaal recht wordt voorgeschreven met betrekking tot kleine ondernemingen</u> ; c) op vrijwillige basis op verzoek van kleine ondernemingen wordt uitgevoerd en voldoet aan nationale wettelijke voorschriften die gelijkwaardig zijn aan die welke gelden voor de in punt b) bedoelde controle, voor zover die controle bij nationale wetgeving als wettelijke controle is voorgeschreven;

Bijlage 10
Evolutie van de debatten op Europees niveau op het vlak van de drempels

	Historische richtlijnen	Richtlijn Micro-entiteiten 2012	Initieel voorstel van boekhoud-richtlijn		Definitieve versie van de criteria Boekhoudrichtlijn – juni 2013	
Europese richtlijnen: 4 ^{de} & 7 ^{de}	Euro	Euro	Euro	Nieuwe (2013/34/EU) Europese richtlijn	Euro	
Artikel 1bis Micro-entiteiten	Overschrijden niet meer dan 2 van de 3 criteria			Artikel 3, § 1 Micro-ondernemingen	Overschrijden niet meer dan 2 van de 3 criteria	
Balanstotaal		350.000		Balanstotaal	350.000	
Totale omzet exclusief BTW		700.000		Totale omzet exclusief BTW	700.000	
Aantal personen VTE		10		Aantal personen VTE	10	
Art. 11 - Art. 3, § 1 (voorstel) Kleine ondernemingen	Overschrijden niet meer dan 2 van de 3 criteria			Art. 3, § 2 & § 5 Kleine ondernemingen / Kleine groepen	Overschrijden niet meer dan 2 van de 3 criteria	
					Min	Max
Balanstotaal	4.400.000		5.000.000	Balanstotaal	4.000.000	6.000.000
Totale omzet exclusief BTW	8.800.000		10.000.000	Totale omzet exclusief BTW	8.000.000	12.000.000
Aantal personen VTE	50		50	Aantal personen VTE	50	
Art. 27 – Art. 3, § 2 (voorstel) Middelgrote ondernemingen / Kleine groepen	Overschrijden niet meer dan 2 van de 3 criteria			Art. 3, § 3 & § 6 Middelgrote ondernemingen / Middelgrote groepen	Overschrijden niet meer dan 2 van de 3 criteria	
Balanstotaal	17.500.000		20.000.000	Balanstotaal	20.000.000	
Totale omzet exclusief BTW	35.000.000		40.000.000	Totale omzet exclusief BTW	40.000.000	
Aantal personen VTE	250		250	Aantal personen VTE	250	
- Art. 3, § 3 (voorstel) Grote ondernemingen / Middelgrote groepen	Overschrijden meer dan 2 van de 3 criteria			- Art. 3, § 4 & § 7 Grote ondernemingen / Grote groepen	Overschrijden meer dan 2 van de 3 criteria	
Balanstotaal	17.500.000		20.000.000	Balanstotaal	20.000.000	
Totale omzet exclusief BTW	35.000.000		40.000.000	Totale omzet exclusief BTW	40.000.000	
Aantal personen VTE	250		250	Aantal personen VTE	250	

Bijlage 11
De economische beroepen in cijfers (op 31 december 2013)

Instituut van de Bedrijfsrevisoren

	Totaal	NI	Fr
A. Aantal leden (natuurlijke personen) :	1.055	690	365
B. Aantal leden (rechtspersonen) :	512		
C. Aantal stagiairs (natuurlijke personen) :	447	339	108

Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten

A. Aantal leden (natuurlijke personen)	Totaal	NI	Fr
	6.498	4.145	2.353
- Accountants en belastingconsulenten :	3.900	2.439	1.461
- Accountants :	1.341	723	618
- Belastingconsulenten :	1.257	983	274

<i>Deellijst « externen »</i>	Totaal	NI	Fr
	4.354	2.655	1.699
- Accountants en belastingconsulenten :	3.019	1.831	1.188
- Accountants :	785	403	382
- Belastingconsulenten :	550	421	129

<i>Andere (interne en andere)</i>	Totaal	NI	Fr
	2.144	1.490	654
- Accountants en belastingconsulenten :	881	608	273
- Accountants :	556	320	236
- Belastingconsulenten :	707	562	145

B. Aantal leden (rechtspersonen)	Totaal	NI	Fr
	3.295	2.077	1.218
- Accountants en belastingconsulenten :	2041	1.318	723
- Accountants :	941	527	414
- Belastingconsulenten :	313	232	81

C. Aantal stagiairs (natuurlijke personen)	Totaal	NI	Fr
	1.819	1.202	617
- Accountants :	1.391	852	539
- Belastingconsulenten :	428	350	78

Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten

A. Aantal leden (natuurlijke personen)	Totaal	NI	Fr
		4.974	2.746
- Erkende boekhouders :	912	498	414
- Erkende boekhouders-fiscalisten :	4.062	2.248	1.814

« Externe » leden	Totaal	NI	Fr
		4.959	2.737
- Erkende boekhouders :	909	497	412
- Erkende boekhouders-fiscalisten :	4.050	2.240	1.810

« Interne » ¹ leden	Totaal	NI	Fr
		15	9
- Erkende boekhouders :	3	1	2
- Erkende boekhouders-fiscalisten :	12	8	4

B. Aantal erkende rechtspersonen	Totaal	NI	Fr
		3.560	2.059
- Erkende boekhouders :	622	435	187
- Erkende boekhouders-fiscalisten :	2.938	1.624	1.314

C. Aantal stagiairs	Totaal	NI	Fr
		1.008	449
- Stagiairs erkende boekhouders :	76	52	24
- Stagiairs erkende boekhouders-fiscalisten :	932	397	535

¹ Maatregel ingevoerd en van kracht in de loop van het jaar 2013 – De cijfergegevens zijn nog niet representatief voor de werkelijke aantallen.

Bijlage 12
Uittreksel uit een empirische studie met een analyse van de typologie van de wettelijke
rekeningcontroleurs bij de vennootschappen die genoteerd zijn op Euronext Brussels

Bron:

*Uittreksel uit het Jaarverslag van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen als onderdeel van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren
Volledige studie : pp.197-233.*

La date de clôture de l'étude retenue est le 30 juin 2010 afin de permettre la prise en considération des comptes annuels relatifs à l'exercice 2009 dans la mesure où l'assemblée générale des actionnaires doit déjà avoir été organisée pour cette date. Les entreprises ne clôturant pas leurs comptes en fin d'année civile ont été intégrées dans l'étude en prenant comme référence de dernier exercice clôturé en date du 30 juin 2010.

(...)

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

(...)

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

(...)

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.

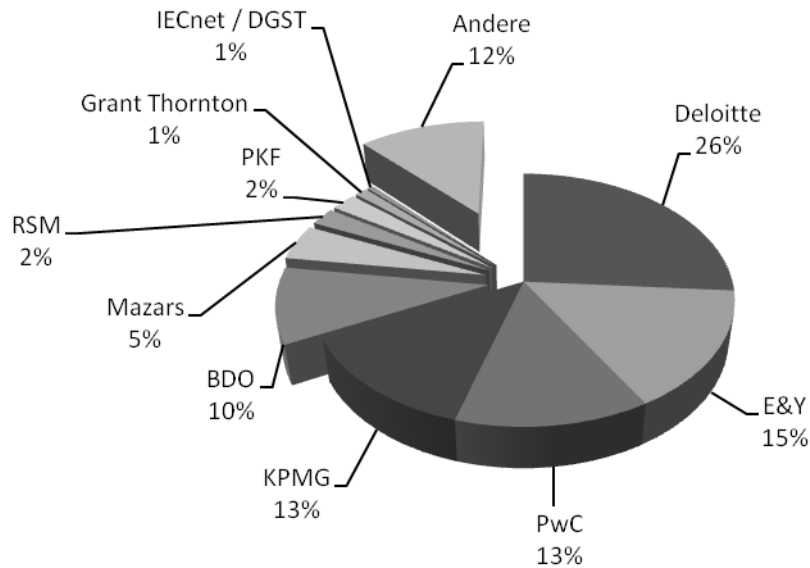
(...)

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%).

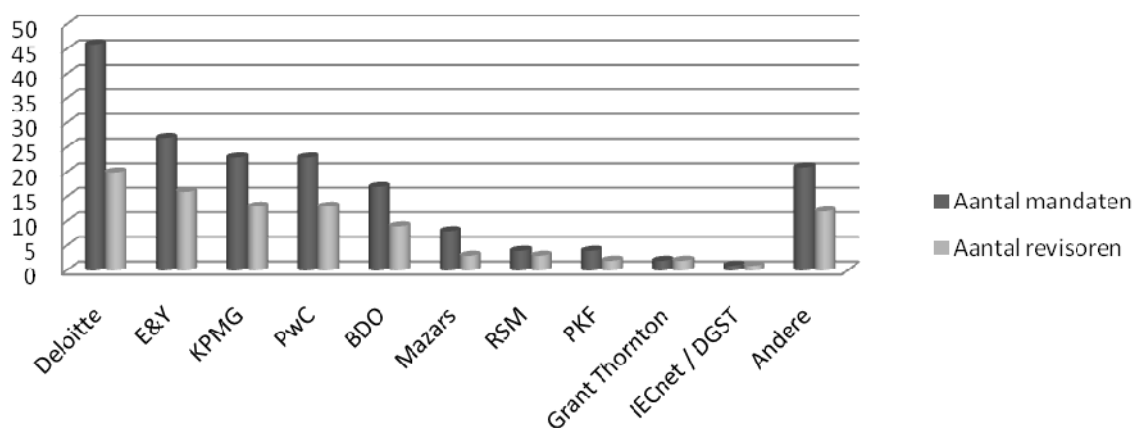
Grafisch kunnen de resultaten als volgt worden voorgesteld :

Controle van rekeningen van Belgische vennootschappen genoteerd op Euronext



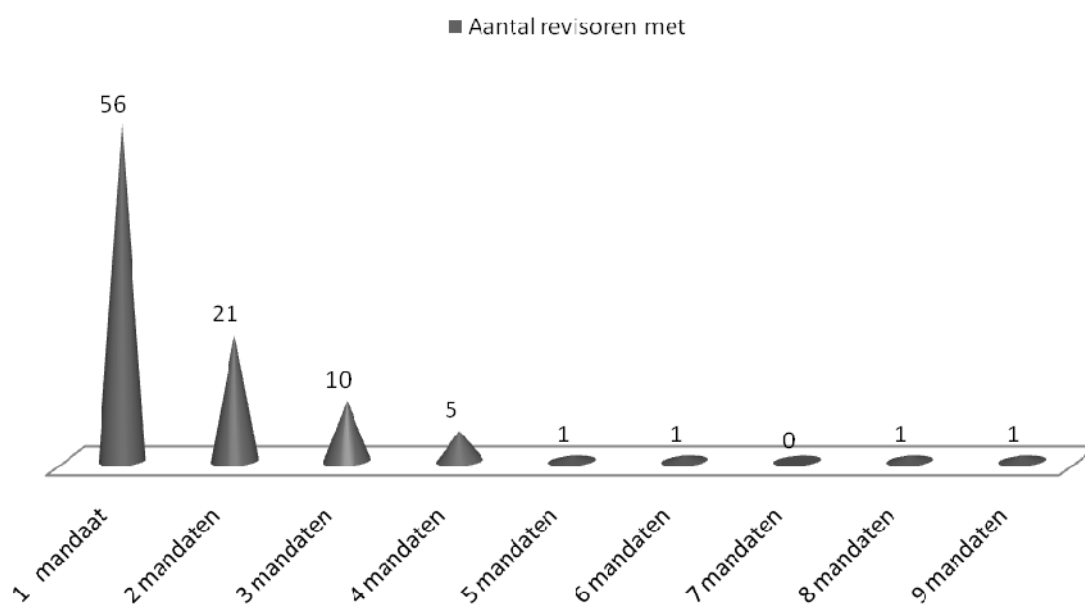
Daarnaast geeft het onderzoek van het aantal bedrijfsrevisoren binnen één zelfde structuur belast met controleopdrachten bij Belgische vennootschappen waarvan de aandelen zijn genoteerd op Euronext Brussel, het volgende resultaat :

Controleopdrachten in Belgische vennootschappen genoteerd op Euronext



Dit wijst op een geringe concentratie, gemiddeld twee commissarismandaten per bedrijfsrevisor belast met dergelijke opdrachten.

In Belgische vennootschappen met aandelen genoteerd op Euronext Brussel



Hierbij valt niettemin op te merken dat de verschillen relevant kunnen zijn: ook al hebben de meeste revisoren slechts één mandaat in deze vennootschaps categorie (in 56 gevallen), er zijn een aantal revisoren met zelfs 9 controleopdrachten in deze vennootschaps categorie. 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 intuïtu personae waarnam) onder personen die voor dezelfde internationale structuur werken (één van de “Big four”).

*

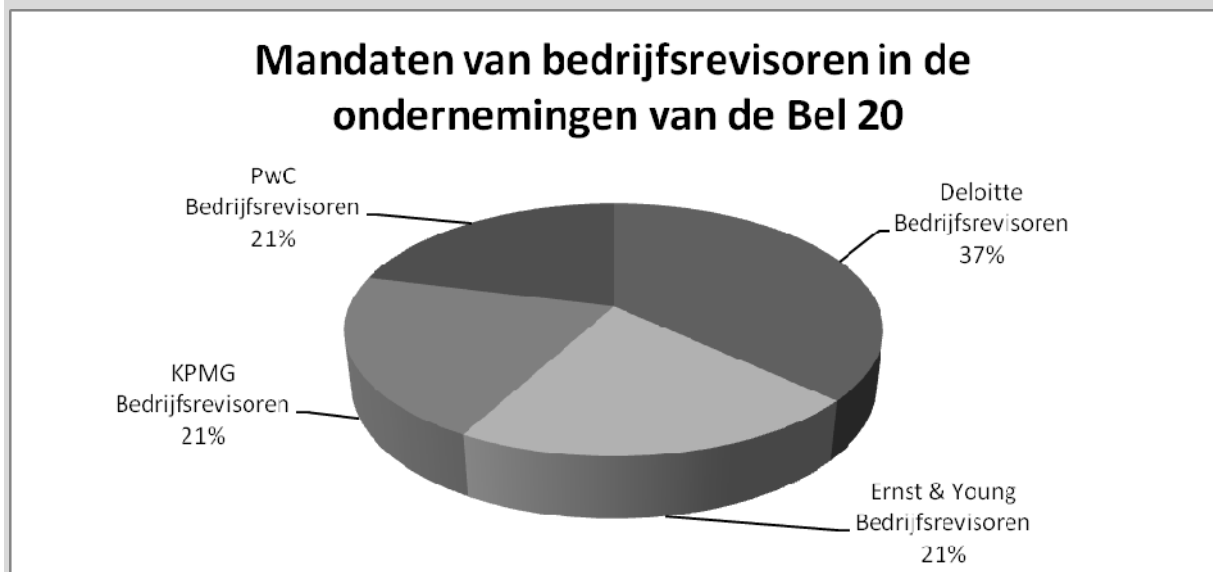
* *

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 vennootschaps categorie 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).