



RAAD VAN STATE  
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT  
section de législation

advies 59.906/1/V  
van 16 september 2016

avis 59.906/1/V  
du 16 septembre 2016

over

sur

een voorontwerp van wet 'tot  
organisatie van het beroep van  
en het publiek toezicht op de  
bedrijfsrevisoren'

un avant-projet de loi 'portant  
organisation de la profession et  
de la supervision publique des  
réviseurs d'entreprises'

Op 25 juli 2016 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Economie verzocht binnen een termijn van dertig dagen, van rechtswege verlengd tot 8 september 2016,<sup>(\*)</sup> en nogmaals verlengd tot 15 september 2016, een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren’.

Het voorontwerp is door de eerste vakantiekamer onderzocht op 8 september 2016. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraad, voorzitter, Koen MUYLLE en Patricia DE SOMERE, staatsraden, Marc RIGAUX en Michel TISON, assessoren, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Paul DEPUYDT, eerste auditeur-afdelingshoofd.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Patricia DE SOMERE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 16 september 2016.

\*

Le 25 juillet 2016, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre de l'Economie à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, prorogé de plein droit jusqu'au 8 septembre 2016,<sup>(\*\*)</sup> et encore prorogé jusqu'au 15 septembre 2016, sur un avant-projet de loi ‘portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises’.

L'avant-projet a été examiné par la première chambre des vacations le 8 septembre 2016. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseiller d'État, président, Koen MUYLLE et Patricia DE SOMERE, conseillers d'État, Marc RIGAUX et Michel TISON, assesseurs, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Paul DEPUYDT, premier auditeur chef de section.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Patricia DE SOMERE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 16 septembre 2016.

\*

---

<sup>(\*)</sup> Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, *in fine*, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat deze termijn van rechtswege wordt verlengd met vijftien dagen wanneer hij begint te lopen tussen 15 juli en 31 juli of wanneer hij verstrijkt tussen 15 juli en 15 augustus.

<sup>(\*\*)</sup> Ce délai résulte de l'article 84, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 2°, *in fine*, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, qui précise que ce délai est prolongé de plein droit de quinze jours lorsqu'il prend cours du 15 juillet au 31 juillet ou lorsqu'il expire entre le 15 juillet et le 15 août.

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond<sup>1</sup>, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

Gelet op het bijzonder hoge aantal adviesaanvragen die met toepassing van artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State aanhangig zijn gemaakt in de zomermaanden, waaronder talrijke substantiële voorontwerpen van wet, decreet en ordonnantie, heeft de afdeling Wetgeving zich bovendien noodgedwongen moeten beperken tot een summier onderzoek van het ontwerp, zelfs met betrekking tot de in artikel 84, § 3, eerste lid, van die wetten opgesomde punten. Uit de vaststelling dat over een bepaling in dit advies niets wordt gezegd, mag niet zonder meer worden afgeleid dat er niets over gezegd kan worden en indien er wel iets over wordt gezegd, dat er niets meer over te zeggen valt.

\*

### STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet heeft betrekking op de organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

Naast de functie van de bedrijfsrevisor (artikel 4 van het ontwerp) wordt de toekenning van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor, de inschrijving en de registratie geregeld (artikelen 5 tot 11). De rechten en plichten van de bedrijfsrevisor komen aan bod (artikelen 12 tot 28) en er wordt voorzien in een aantal onverenigbaarheden (artikelen 29 en 30).

Het Instituut voor Bedrijfsrevisoren (hierna: het Instituut) kan normen en aanbevelingen betreffende de opdrachten van bedrijfsrevisoren formuleren, die door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (hierna: de Hoge Raad) en de minister bevoegd voor economie moeten worden goedgekeurd. Het Instituut kan ook adviezen of mededelingen ontwikkelen betreffende de doctrine inzake de audittechnieken en de goede toepassing van het juridisch kader in verband met de uitoefening van het beroep (artikel 31).

Het publiek toezicht wordt waargenomen door het College van toezicht (hierna: het College) op de bedrijfsrevisoren, waarvan de taken, de samenstelling en de werkwijze worden geregeld (artikelen 32 tot 43), alsook het beroepsgeheim dat geldt voor zijn leden en medewerkers (artikelen 44 en 45). De samenwerking op nationaal, Europees en internationaal vlak, onder meer door het College, komt eveneens aan bod (artikelen 46 tot 51). De kwaliteitscontrole en het toezicht door het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren wordt geregeld, met inbegrip van de (onder meer tuchtrechtelijke) maatregelen die het College ter zake kan ontplooiën en de dwangsommen en geldboeten die kunnen worden opgelegd (artikelen 52 tot 60). Er wordt voorzien in een jurisdictioneel beroep tegen het opleggen van een dwangsom door het College (artikel 61), alsook in strafsancities voor bepaalde inbreuken (artikel 62). Er

---

<sup>1</sup> Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

wordt een raadgevende vergadering ingericht voor het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor (artikel 63).

Het ontwerp strekt er ook toe het doel (artikel 64), de samenstelling en de werkwijze (artikelen 65 tot 73) en de verscheidene opdrachten (artikelen 74 tot 81) van het Instituut te bepalen.

De mechanismen voor de melding van inbreuken worden eveneens geregeld (artikelen 82 tot 84). Het ontwerp bevat een aantal strafbepalingen voor verscheidene inbreuken en regelt de burgerrechtelijke aansprakelijkheid van rechtspersonen ter zake (artikelen 85 tot 87).

Ten slotte worden verscheidene wijzigingen aangebracht in tal van bestaande wetten naar aanleiding van de zo-even geschetste regeling (artikelen 88 tot 143). Er wordt ook voorzien in de opheffing van een aantal koninklijke besluiten (artikel 144). Het ontwerp bevat ook nog een aantal overgangsbepalingen (artikelen 145 tot 153).

De aan te nemen wet treedt in werking op de dag van de bekendmaking ervan in het Belgisch Staatsblad (artikel 154).

### ALGEMENE OPMERKINGEN

3. Naar luid van artikel 2 van het ontwerp voorziet de wet in de omzetting van richtlijn 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 ‘tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen’. Het voorliggende ontwerp houdt evenwel een omvattende regeling in van het stelsel van publiek toezicht op bedrijfsrevisoren, zodat het niet enkel voornoemde wijzigingsrichtlijn in intern recht omzet, maar in ruimere zin richtlijn 2006/43/EG (hierna: ‘de auditrichtlijn’), met inbegrip van de latere wijzigingen. Artikel 2, eerste lid, van het ontwerp, wordt bijgevolg het best als volgt geredigeerd:

“Deze wet voorziet in de omzetting van richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad”.

De omzetting van een aantal bepalingen van de auditrichtlijn is thans voor een deel vervat in het koninklijk besluit van 30 april 2007 ‘betreffende de toegang tot het beroep van bedrijfsrevisor en tot opheffing van het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren’ en het koninklijk besluit van 30 april 2007 ‘betreffende de erkenning van bedrijfsrevisoren en het openbaar register’. Deze koninklijke besluiten worden echter, op een door de Koning te bepalen datum, opgeheven bij artikel 144, 4° en 5°, van het ontwerp. Dit betekent dat de omzetting van de auditrichtlijn niet volledig door het voorliggende ontwerp gebeurt en dat samen met de opheffing van de betrokken koninklijke besluiten een nieuwe omzettingsregeling zal moeten worden uitgevaardigd voor de betrokken bepalingen van de auditrichtlijn.

4. Artikel 2, tweede lid, van het ontwerp geeft aan dat het ook strekt tot implementatie van 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’ (hierna: OOB-verordening). Evenwel is vast te stellen dat de wetgever de optie voor de lidstaten in verband met de externe rotatie van commissarissen (artikel 17, lid 4, a), van de OOB-verordening), uitgeoefend heeft in de artikelen 90 tot 92 van de wet van 29 juni 2016 ‘houdende diverse bepalingen inzake economie’, met name door de invoeging van een artikel 132/1 in het Wetboek van Vennootschappen. Artikel 2, tweede lid, van het ontwerp dient bijgevolg te verduidelijken dat het enkel voorziet in de gedeeltelijke uitvoering van de OOB-verordening. Ter wille van de duidelijkheid kan de memorie van toelichting bij het ontwerp aangeven welke bepalingen, met name in het Wetboek van Vennootschappen, bijkomend uitvoering geven aan de OOB-verordening.

5. Ter omzetting van richtlijn 2014/56/EU voorziet het wetsontwerp in een vorm van ‘Europees paspoort’ voor wettelijke auditors en auditkantoren die in een andere EU-lidstaat toegelaten zijn als auditor, en organiseert het eveneens het toezicht op deze personen en entiteiten. De stellers van het ontwerp moeten erover waken dat de rechten die de richtlijn toekent aan wettelijke auditors en auditkantoren die in een andere EU-lidstaat zijn toegelaten, worden uitgebreid naar de lidstaten van de Europese Economische Ruimte zodra de richtlijn, ingevolge een beslissing van het Gemengd Comité opgericht krachtens de EER-Overeenkomst van 2 mei 1992, op de laatstgenoemde categorie van lidstaten van toepassing wordt verklaard.<sup>2</sup>

6. Bij het onderzoek van de vraag of het ontwerp een getrouwe omzetting vormt van de auditrichtlijn, zoals laatst gewijzigd bij richtlijn 2014/56/EU, is rekening te houden met de omstandigheid dat, gegeven de rechtsaard van een richtlijn in de rechtsorde van de Europese Unie, de internrechtelijke omzetting geen letterlijke weergave van de tekst van de richtlijn dient te vormen, maar wel het door de richtlijn beoogde resultaat moet verwezenlijken. Hieruit volgt dat de omzettingsbepalingen bijvoorbeeld, vanuit het oogpunt van internrechtelijke consistentie en continuïteit met de bestaande wetgeving, enkel kunnen aanknopen bij een begrippenarsenaal dat van de richtlijn afwijkt, mits hierdoor in inhoudelijk opzicht geen afwijkingen ten opzichte van het door de richtlijn beoogde resultaat ontstaan. Ter wille van de transparantie en de rechtszekerheid verdient het in zulk geval evenwel aanbeveling om hiervan uitdrukkelijk gewag te maken in de memorie van toelichting bij het wetsontwerp. Hierdoor kunnen de rechtsonderhorigen het verband leggen tussen de Europeesrechtelijke bepalingen en de wijze waarop de wetgever de omzetting in het intern recht heeft uitgewerkt.

Bij wijze van illustratie wordt gewezen op de volgende elementen:

6.1. Artikel 2, punt 16, van de auditrichtlijn geeft een omschrijving van de notie “voornaamste vennoot/vennoten”; dit begrip wordt in het voorliggende ontwerp niet

---

<sup>2</sup> Dit is nu reeds het geval voor de rechten die de auditrichtlijn oorspronkelijk toekeende aan wettelijke auditors en auditkantoren uit andere EU-lidstaten: zie besluit nr. 160/2006 van het Gemengd Comité van de EER van 8 december 2006 tot wijziging van bijlage XXII (Vennootschapsrecht) bij de EER-Overeenkomst, *Pb.* L 89 van 29 maart 2007, blz. 38

overgenomen, maar het ontworpen artikel 3, 26°, vat dezelfde begripsinhoud onder de term ‘vaste vertegenwoordiger’. Dit lijkt eveneens consequent doorheen het ontwerp te worden doorgevoerd, en roept bijgevolg, vanuit Europeesrechtelijk oogpunt, geen vragen op.

6.2. De stellers van het ontwerp opteren ervoor, zoals ook reeds voorheen het geval was, om het personele toepassingsgebied van de wettelijke regeling te vatten onder het bestaande statuut van “bedrijfsrevisoren”. Deze omvatten, binnen de Belgische context, zowel de ‘wettelijke auditor’ als de ‘auditkantoren’, waarmee de Europese richtlijn het personele toepassingsgebied van de auditrichtlijn afbakt.

6.2.1. De gemachtigde heeft in dit verband de in het ontwerp gehanteerde terminologie als volgt verduidelijkt:

“Bedrijfsrevisor: de bedrijfsrevisor-natuurlijk persoon of rechtspersoon (bedrijfsrevisorenkantoor) die in België het beroep van bedrijfsrevisor uitoefent en de titel draagt van bedrijfsrevisor. De opdrachten van de bedrijfsrevisor bestaan uit de wettelijke controle van de jaarrekening (eveneens het voorwerp van de richtlijn), maar ook uit bijzondere (revisorale) opdrachten, zoals een inbreng in natura, certificering, ... De opdrachten die krachtens of door de wet zijn toevertrouwd aan de bedrijfsrevisor zijn ruimer dan de wettelijke controle van de jaarrekening.

Bedrijfsrevisorenkantoor: zie bedrijfsrevisor, maar als rechtspersoon.

Wettelijke auditor: een natuurlijk persoon die de toelating heeft om in een andere lidstaat de wettelijke controle van de jaarrekening uit te oefenen.

Auditkantoor: zie wettelijke auditor, maar dan de rechtspersoon. Dit auditkantoor kan zich in België laten registreren op basis van artikel 3bis van de richtlijn, indien er één iemand binnen het kantoor de titel draagt van bedrijfsrevisor. Het kantoor kan enkel de wettelijke controle van de jaarrekening uitvoeren.

Commissaris: de persoon die in België benoemd wordt door de algemene vergadering voor een periode van 3 jaar voor de wettelijke controle van de jaarrekening.”

6.2.2. Deze benadering is op zich niet problematisch vanuit het oogpunt van de keuzevrijheid die de lidstaten genieten bij de omzetting van een EU-richtlijn in intern recht. Deze keuze moet wel consequent doorheen het ontwerp worden doorgevoerd. In dit verband moet worden vastgesteld dat het begrippenarsenaal in het ontwerp minder duidelijk lijkt afgebakend dan de gemachtigde voorhoudt: zo zal de “wettelijke auditor” of het “auditkantoor”, eenmaal deze de toelating heeft om in België diensten inzake wettelijke controle van de jaarrekeningen door te voeren, de hoedanigheid van ‘bedrijfsrevisor’ verwerven (zie artikel 5, § 2, van het ontwerp voor de ‘wettelijke auditor’ en artikel 6, § 1, van het ontwerp voor het ‘auditkantoor’). Diverse bepalingen van het ontwerp vinden echter zowel toepassing op ‘bedrijfsrevisoren’ als op ‘auditkantoren’, zonder enige vermelding van de ‘wettelijke auditor’.<sup>3</sup> Hierbij rijst de vraag of de term ‘bedrijfsrevisor’ ook de ‘wettelijke auditor’ omvat die in België werkzaam mag zijn, en of het begrip ‘auditkantoor’ niet reeds begrepen is in de ruimere notie ‘bedrijfsrevisor’ wanneer een dergelijk kantoor in het Belgisch openbaar register is geregistreerd. De stellers van het ontwerp dienen dit aan een bijkomend onderzoek te onderwerpen.

<sup>3</sup> Zie bijvoorbeeld artikel 54, § 1, derde lid, van het ontwerp dat met betrekking tot de onderzoeksbevoegdheden van het College enkel melding maakt van ‘de bedrijfsrevisoren en de auditkantoren’.

7. Bij het ontwerp is een concordantietabel gevoegd die een artikelsgewijze overzicht geeft van de bepalingen van de auditrichtlijn en de overeenstemmende bepalingen van het ontwerp van wet. Het onderzoek van het ontwerp met behulp van deze tabel geeft aanleiding tot de volgende opmerkingen.

7.1. In artikel 6, § 1, 3°, van het ontwerp wordt het vereiste dat het bestuursorgaan van de rechtspersoon voor een meerderheid van ten hoogste 75% mag zijn samengesteld uit auditkantoren, wettelijke auditors of bedrijfsrevisoren (artikel 3, lid 4, c), van de auditrichtlijn niet correct omgezet.

7.2. Artikel 10 van de auditrichtlijn voorziet niet in de mogelijkheid tot inkorting van de stage voor de stagiair-bedrijfsrevisor, zoals deze op algemene wijze mogelijk wordt gemaakt in artikel 74, derde lid, van het ontwerp.

In advies 42.226/1<sup>4</sup> merkte de Raad van State hieromtrent op:

“Artikel 38 van het ontwerp (ontworpen artikel 27, derde lid, van de wet), waar het bepaalt dat ‘de modaliteiten (lees: nadere regelen) betreffende de toegang tot het beroep van bedrijfsrevisor (nochtans) kunnen voorzien in een verkorting van de stageduur’, terwijl artikel 10 van de richtlijn voorziet in een praktijkopleiding van ten minste drie jaar, zonder in dat verband op algemene wijze van een mogelijke inkorting van die termijn te gewagen. Wil de delegatiebepaling van het ontworpen artikel 27, derde lid, van de wet, in een verkorting van de stageduur voorzien, dan dient deze mogelijkheid te worden beperkt tot de specifieke situaties, bedoeld in de artikelen 11 en 12 van de richtlijn.”

In het verslag aan de Koning bij het resulterende koninklijk besluit van 21 april 2007 werd hieromtrent het volgende gesteld:

“De modaliteiten inzake de toegang tot het beroep van bedrijfsrevisor, door de Koning te bepalen overeenkomstig artikel 29, kunnen in een verkorting van de duur van de stage voorzien, zoals reeds het geval was onder de vorige wetgeving en reglementering (art. 24 van het koninklijk besluit van 13 oktober 1987). Deze machtiging aan de Koning laat toe om de bepalingen voorzien in de artikelen 11 en 12 van de Richtlijn, die toelaten om in de door haar bepaalde situaties de duur van de stage te beperken, om te zetten. Zoals blijkt uit het advies van de Raad van State 42.226/1 van 23 maart 2007, spreekt het voor zich dat het uitvoeringsbesluit slechts in een verkorting van de duur van de stage kan voorzien binnen de beperkingen voorzien in de artikelen 11 en 12 van de Richtlijn.”

In de veronderstelling dat ook in het voorliggende ontwerp de bedoeling voorligt om enkel in de mogelijkheid tot verkorting van de stage te voorzien in de gevallen bepaald in de artikelen 11 en 12 van de auditrichtlijn, dient dit duidelijker in de tekst van het wetsontwerp tot uiting te worden gebracht.

7.3. Artikel 12 van het ontwerp vormt een onvolledige omzetting van hetgeen in artikel 21, lid 1, van de auditrichtlijn is bepaald omtrent de onderwerpen waarop de beginselen

<sup>4</sup> Adv.RvS 42.226/1 van 15 maart 2007 over een ontwerp dat heeft geleid tot het koninklijk besluit van 21 april 2007 ‘tot omzetting van bepalingen van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad’.

van beroepsethiek minimaal betrekking moeten hebben. Indien deze bijkomende elementen niet in de wettekst zelf worden opgenomen, dienen ze minstens in een duidelijke delegatie aan de Koning te worden opgenomen.

Een analoge opmerking geldt voor artikel 15 van het ontwerp, dat slechts gedeeltelijk de verplichting van een professioneel-kritische instelling van de bedrijfsrevisor tijdens de volledige controle (artikel 21, lid 2, van de auditrichtlijn) verwoordt en nader omschrijft.

7.4. Artikel 24bis, lid 1, j), van de auditrichtlijn met betrekking tot het beloningsbeleid wordt onvolledig omgezet door artikel 19, § 1, 10°, van het ontwerp: de laatstgenoemde bepaling beperkt er zich toe het principe van een passend beloningsbeleid voor de bedrijfsrevisor te formuleren, terwijl de richtlijn een aantal bijkomende beperkingen en preciseringen inhoudt inzake het beloningsbeleid.

7.5. Artikel 57, § 1, eerste lid, van het ontwerp vormt, volgens de bij het ontwerp gevoegde concordantietabel, de omzetting van artikel 30bis, lid 1, a), van de auditrichtlijn. In zoverre de ontworpen bepaling het principe van de kennisgeving met de eis tot staking en niet-herhaling niet duidelijk overneemt, vormt ze evenwel een onvolkomen omzetting van voornoemde richtlijnbeepaling.

8. Het ontwerp geeft ook gedeeltelijk nadere uitvoering aan de OOB-verordening.

Zoals bekend is een Europese verordening rechtstreeks en zonder bijkomende omzetting van toepassing in de lidstaten. Enkel wanneer de verordening in bijkomende uitvoeringsmaatregelen voorziet of bepaalde door de lidstaten te nemen of te laten opties bevat, is bijkomend internrechtelijk wetgevend initiatief noodzakelijk. De internrechtelijke bepalingen dienen in dat geval beperkt te blijven tot hetgeen noodzakelijk is om gevolg te geven aan deze verplichtingen. Het overnemen van andere bepalingen van de verordening kan tot rechtsonzekerheid leiden, in zoverre hiermee de indruk wordt gewekt dat deze bepalingen bij een later wetgevend ingrijpen kunnen gewijzigd of opgeheven worden, terwijl de gelding in intern recht rechtstreeks voortvloeit uit de verordening.

In het voorliggend ontwerp wordt niet altijd met voormelde beginselen rekening gehouden. Bij wijze van voorbeeld wordt op het volgende gewezen:

- artikel 22, § 3, tweede lid, van het ontwerp neemt artikel 17, lid 7, derde en vierde lid, van de OOB-verordening over;

- het ontworpen artikel 133/1, §§ 3 en 4, van het Wetboek van Vennootschappen (artikel 109 van het ontwerp) neemt artikel 5, lid 1, tweede alinea, en lid 3, van de OOB-verordening over. De gemachtigde verwijst hiervoor naar de afwijkmogelijkheid geboden door het voormelde lid 3, maar het is af te raden om hiervoor de volledige tekst over te nemen;

- het ontworpen artikel 134, § 7, eerste tot derde lid, van het Wetboek van Vennootschappen. (artikel 113 van het ontwerp) neemt artikel 4, lid 3, van de OOB-verordening

over. In tegenstelling tot wat de gemachtigde beweert, lijken hierbij geen strengere eisen te worden vastgesteld met toepassing van artikel 4, lid 4, van de OOB-verordening.

De stellers van het ontwerp doen er goed aan om de loutere overname van de bepalingen van de verordening te vermijden, of minstens in de bepalingen een duidelijke referentie aan de overeenstemmende bepaling van de verordening op te nemen.

## BIJZONDERE OPMERKINGEN

### Artikel 3

9. Terwijl de definitie van ‘wettelijk auditeur’ (artikel 3, 4°, van het ontwerp) refereert aan de toelating om ‘in een *andere* lidstaat van de Europese Unie’ werkzaam te zijn, wordt in de omschrijving van ‘auditkantoor’ (artikel 3, 5°) gewag gemaakt van de toelating om in ‘een lidstaat van de Europese Unie’ werkzaam te zijn. Ter wille van de onderlinge coherentie, en in het licht van de door de gemachtigde verschaft toelichting bij de gehanteerde begrippen,<sup>5</sup> dient in die tweede definitie ook te worden verduidelijkt dat het de uitoefening in een ‘andere’ lidstaat betreft.

10. De omschrijving van ‘deze wet en haar uitvoeringsbesluiten’ (22°) is verwarringstichtend: de term ‘uitvoeringsbesluiten’ laat in zijn gangbare betekenis niet toe om hieronder ook Europese regelgeving onder te brengen. Het verdient aanbeveling om de term aan te passen op een wijze die beter tot uitdrukking brengt dat er ook Europese regelgeving in is vervat.

### Artikel 9

11. Op de vraag of de procureur-generaal door hetgeen voorzien wordt in artikel 9, § 4, van het ontwerp, nog steeds deel uitmaakt van het systeem van publiek toezicht, heeft de gemachtigde het volgende geantwoord:

“De procureur-generaal krijgt een specifieke taak bij de toekenning en de intrekking van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor, maar maakt als dusdanig geen deel uit van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor. Dit is in lijn met het advies van de HREB van 16 juni 2015, waarbij een vereenvoudiging wordt vooropgesteld. De eindverantwoordelijkheid voor de toekenning en intrekking van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor ligt bij het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren.”

In artikel 9, § 2, dient de verwijzing naar “paragraaf 1, 3°” gewijzigd te worden in “paragraaf 1, 2°”.

---

<sup>5</sup> Zie hoger, randnr. 6.2.1.

### Artikel 11

12. Bij het gebruik van de termen ‘ingeschreven’ en ‘geregistreerd’ in artikel 11, § 1, van het ontwerp heeft de gemachtigde volgende toelichting verschaft:

“Het voorwerp van de richtlijn is de wettelijke controle van de jaarrekening, bijgevolg worden er enkel regels op Europees vlak bepaald voor diegene die de wettelijke controle van de jaarrekening uitvoeren. In België wordt de opdracht van de wettelijke controle van de jaarrekening toevertrouwd aan de bedrijfsrevisor. De opdrachten van de bedrijfsrevisor zijn echter ruimer dan enkel de wettelijke controle van de jaarrekening. Om dit onderscheid te kunnen maken, werd ervoor geopteerd om dit onderscheid ‘ingeschreven – geregistreerd’ te maken”.

In tegenstelling tot de situatie voor auditkantoren (artikel 10, § 2, van het ontwerp), voorziet het wetsontwerp evenwel niet in een uitdrukkelijke regeling voor de registratie van de ‘wettelijke auditor’ in de zin van artikel 3, 4°, van het ontwerp, zoals nochtans is voorgeschreven door artikel 16 van de auditrichtlijn. Ter wille van de interne coherentie van de regeling verdient het aanbeveling om ook de registratie van de ‘wettelijke auditor’ in het wetsontwerp op te nemen. Het ontbreken van een wettelijke regeling klemmt des te meer nu artikel 11, § 1, tweede lid, van het ontwerp ervan uitgaat dat het regime van de registratie in het openbaar register ook voor natuurlijke personen geldt, en hieraan het rechtsgevolg verbindt dat de geregistreerde personen enkel wettelijke controles van de jaarrekeningen mogen uitoefenen.

### Artikel 32

13. Ter wille van de duidelijkheid dient de ontworpen bepaling sterker tot uitdrukking te brengen dat het College wordt aangewezen als bevoegde autoriteit voor de toepassing van de auditrichtlijn en de OOB-verordening.

### Artikel 40

14. Gevraagd wat de bedoeling is van de inleidende zin van deze bepaling, aangezien er toch geen andere samenstelling van het Comité mogelijk is, heeft de gemachtigde het volgende geantwoord:

“Il n’y a en effet pas d’autre composition possible. Le but de la partie introductive de l’article 40 est de renforcer le lien de conditionnalité entre la composition du Comité, telle que définie à l’article 35 de l’avant-projet de loi, et le soutien administratif, logistique et opérationnel fourni par la FSMA.”

Gelet op deze toelichting, dient in de inleidende zin de voorwaardelijke vorm weggelaten te worden.

### Artikel 42

15. Artikel 42 van het ontwerp voert voor het College, voor zijn leden en voor de personeelsleden die ervan afhangen of eraan meewerken, een beperking in van aansprakelijkheid.

Aldus wordt, op het vlak van het aansprakelijkheidsregime, in een afwijkende regeling voorzien ten gunste van de betrokken personen en wordt een onderscheiden behandeling ingesteld tussen categorieën van personen. Voor het invoeren daarvan dient, in het licht van het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel, een deugdelijke verantwoording te bestaan. Het verdient aanbeveling een verantwoording voor het betrokken onderscheid in het verslag aan de Koning op te nemen.

#### Artikel 45

16. In artikel 45, § 4, van het ontwerp dient de verwijzing naar artikel 81 gewijzigd te worden naar artikel 80.

#### Artikel 47

17. Artikel 47, § 2, van het ontwerp bepaalt dat de door het College aan andere bevoegde autoriteiten meegedeelde informatie die onder het beroepsgeheim valt, door deze autoriteiten in de regel aan geen enkele persoon of autoriteit mag meegedeeld worden. Uit de samenlezing met artikel 47, § 1, van het ontwerp valt af te leiden dat de bedoelde autoriteiten de autoriteiten van andere EU-lidstaten zijn.

Het valt niet in te zien hoe zulke verplichting rechtstreeks aan buitenlandse bevoegde autoriteiten kan worden opgelegd. De bepaling dient dusdanig te worden geherformuleerd dat ze aan het College de verplichting oplegt om zich ervan te vergewissen dat de bestemmingen van de meegedeelde informatie er zich toe verbinden deze niet verder te verspreiden.

#### Artikel 54

18. In artikel 54, § 3, tweede lid, van het ontwerp wordt in de Nederlandse taalversie gewag gemaakt van de definitieve ‘veroordeling’ wegens dezelfde feiten, terwijl de Franse taalversie het heeft over ‘définitivement jugées’. Deze discordantie dient te worden weggewerkt.

#### Artikel 59

19.1. De sanctiecommissie van de FSMA verkrijgt bij artikel 59 van het ontwerp de bevoegdheid om administratieve maatregelen en sancties te treffen ten aanzien van bedrijfsrevisoren. Deze bepaling vormt de omzetting van artikel 30*bis* van de auditrichtlijn, volgens hetwelk “[d]e lidstaten bepalen dat de bevoegde autoriteiten de bevoegdheid hebben om ten minste de volgende administratieve maatregelen en sancties te treffen (...)”.

In zoverre uit artikel 59 van het ontwerp volgt dat de sanctiecommissie van de FSMA de eindverantwoordelijkheid draagt om zulke administratieve maatregelen en sancties te

treffen, verdient het dan ook aanbeveling om deze uitdrukkelijk als “bevoegde autoriteit” aan te merken in de zin van deze wet.<sup>6</sup>

19.2. In artikel 59, § 1, eerste lid, 4° en 6°, van het ontwerp is een discordantie vast te stellen tussen de Nederlandse taalversie (‘voorlopig’ verbod) en de Franse taalversie (interdiction ‘temporaire’). Rekening houdend met het feit dat artikel 59 de opsomming inhoudt van de eigenlijke sancties,<sup>7</sup> – en hoewel de in het ontwerp gebruikte terminologie letterlijk uit artikel 30bis van de richtlijn is overgenomen, dienen de stellers van het ontwerp na te gaan of het gebruik van de term ‘tijdelijk verbod’ niet beter de finaliteit van de bepaling verwoordt.

### Artikel 75

20. Artikel 75 van het ontwerp geeft diverse toezichtsbevoegdheden en de mogelijkheid om tuchtsancties op te leggen aan een Stagecommissie, die klaarblijkelijk binnen het Instituut zal functioneren. Het ontwerp bevat evenwel geen regels omtrent de samenstelling en de interne werking van deze Stagecommissie. Gezien de ingrijpende taken die aan deze commissie toekomen, verdient het aanbeveling om deze aangelegenheden in de wet op te nemen, of minstens te voorzien in een voldoende nauwkeurige delegatie aan de Koning.

### Artikel 84

21. Zoals de bepaling thans is ontworpen, zal ze enkel toepassing vinden op een ‘auditkantoor’ in de zin van artikel 3, 5°, van het ontwerp, en bijgevolg niet op een ‘bedrijfsrevisorenkantoor’ naar Belgisch recht, zoals gedefinieerd in artikel 3, 2°, van het ontwerp. De stellers van het ontwerp dienen na te gaan of dit daadwerkelijk de bedoeling is.<sup>8</sup>

### Artikel 86

22. Door artikel 458 van het Strafwetboek van toepassing te verklaren op ‘bedrijfsrevisoren’, rijst de vraag in welke mate een ‘wettelijke auditor’ of de personeelsleden van een ‘auditkantoor’, wanneer deze in België opdrachten uitvoeren inzake de wettelijke controle van jaarrekeningen, eveneens onder het beroepsgeheim vallen. De stellers van het ontwerp dienen dit nader te verduidelijken.

### Artikel 117

23. De vraag rijst naar de onderlinge verhouding tussen artikel 117 van het ontwerp inzake de aansprakelijkheid van de commissaris, en artikel 24 van het ontwerp, dat een

---

<sup>6</sup> Zie, naar analogie, voor het College van toezicht, de opmerking bij artikel 32 van het ontwerp.

<sup>7</sup> In tegenstelling tot artikel 57 van het ontwerp, dat het College de bevoegdheid geeft om maatregelen van orde te treffen.

<sup>8</sup> Zie ook algemene opmerking 6.2.1 van onderhavig advies.

gelijkaardige regeling invoert als onderdeel van het statuut van de bedrijfsrevisor. De stellers van het ontwerp wordt geadviseerd om dit minstens in de memorie van toelichting bij het wetsontwerp te verduidelijken.

#### Artikel 154

24. De aan te nemen wet treedt in werking op de dag van de bekendmaking ervan in het Belgisch Staatsblad, overeenkomstig artikel 154 van het ontwerp. Tenzij er een bijzondere reden is om af te wijken van de gebruikelijke termijn van inwerkingtreding van wetten, moet dat artikel 154 worden weggelaten.

\*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1<sup>er</sup>, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique<sup>1</sup> et l'accomplissement des formalités prescrites.

Eu égard au nombre particulièrement élevé de demandes d'avis dont le Conseil d'État a été saisi en application de l'article 84, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, des lois coordonnées sur le Conseil d'État durant les mois d'été, parmi lesquelles figurent de nombreux avant-projets de loi, de décret et d'ordonnance substantiels, la section de législation s'est en outre vue contrainte, même en ce qui concerne les points énumérés à l'article 84, § 3, alinéa 1<sup>er</sup>, de ces lois, de se limiter à un examen sommaire du projet. La circonstance qu'une disposition ne fasse l'objet d'aucune observation dans le présent avis ne peut nullement signifier qu'il n'y a rien à en dire et, si toutefois une observation est formulée, cela n'implique pas qu'elle soit exhaustive.

\*

### PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis porte sur l'organisation de la profession et sur la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

Oltre la fonction de réviseur d'entreprises (article 4 du projet), l'avant-projet règle l'octroi de la qualité de réviseur d'entreprises, l'inscription et l'enregistrement (articles 5 à 11). Il précise les droits et les obligations du réviseur d'entreprises (articles 12 à 28) et prévoit un certain nombre d'incompatibilités (articles 29 et 30).

L'Institut des réviseurs d'entreprises (ci-après : l'Institut) peut édicter des normes et formuler des recommandations relatives aux missions des réviseurs d'entreprises, qui doivent être approuvées par le Conseil supérieur des professions économiques (ci-après : le Conseil supérieur) et le ministre qui a l'économie dans ses attributions. L'Institut peut aussi formuler des avis ou des communications sur la doctrine relative aux techniques d'audit et à la bonne application du cadre juridique en ce qui concerne l'exercice de la profession (article 31).

La supervision publique est assurée par le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises (ci-après : le Collège), dont les missions, la composition et le fonctionnement (articles 32 à 43), ainsi que le secret professionnel s'appliquant à ses membres et collaborateurs (articles 44 et 45) sont réglés par l'avant-projet. La coopération au niveau national, européen et international, menée notamment par le Collège, y est également abordée (articles 46 à 51). L'avant-projet règle le contrôle de qualité et la surveillance opérés par le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises, y compris les mesures (notamment disciplinaires) que le Collège peut déployer en la matière, ainsi que les astreintes et amendes qui peuvent être infligées (articles 52 à 60). Il prévoit un recours juridictionnel contre l'imposition d'une astreinte par le Collège (article 61), ainsi que des sanctions pénales pour certaines infractions (article 62). Il institue une

---

<sup>1</sup> S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

assemblée consultative pour la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises (article 63).

Le projet vise également à définir l'objet (article 64), la composition et le fonctionnement (articles 65 à 73), ainsi que les différentes missions (articles 74 à 81) de l'Institut.

Les mécanismes de signalement des infractions y sont également réglés (articles 82 à 84). Le projet comporte un certain nombre de dispositions pénales pour diverses infractions et règle la responsabilité civile des personnes morales en la matière (articles 85 à 87).

Enfin, plusieurs modifications sont apportées dans toute une série de lois existantes consécutivement au dispositif qui vient d'être esquissé (articles 88 à 143). L'abrogation d'un certain nombre d'arrêtés royaux est également prévue (article 144). Le projet comporte en outre plusieurs dispositions transitoires (articles 145 à 153).

La loi dont l'adoption est envisagée entre en vigueur le jour de sa publication au Moniteur belge (article 154).

### OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3. Aux termes de l'article 2 du projet, la loi transpose la directive 2014/56/UE du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 'modifiant la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés'. Le projet à l'examen règle toutefois globalement le régime de supervision publique des réviseurs d'entreprises, de sorte qu'il transpose non seulement la directive modificative précitée dans le droit interne, mais également au sens large la directive 2006/43/CE (ci-après : 'la directive audit'), en ce compris les modifications ultérieures. Mieux vaudrait donc formuler l'article 2, alinéa 1<sup>er</sup>, du projet comme suit :

« La présente loi transpose la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil ».

La transposition d'un certain nombre de dispositions de la directive 'audit' est actuellement réglée pour partie dans l'arrêté royal du 30 avril 2007 'relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises et abrogeant l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises' et dans l'arrêté royal du 30 avril 2007 'relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public'. Ces arrêtés royaux seront toutefois abrogés par l'article 144, 4<sup>o</sup> et 5<sup>o</sup>, du projet à une date à fixer par le Roi. Il s'ensuit que la directive 'audit' n'est pas entièrement transposée par le projet à l'examen et que simultanément à l'abrogation des arrêtés royaux concernés, un nouvel acte de transposition devra être élaboré pour les dispositions concernées de cette directive.

4. Selon l'article 2, alinéa 2, du projet, celui-ci vise aussi à mettre en œuvre le règlement (UE) n° 537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 'relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission' (ci-après : le règlement EIP). Il convient toutefois de constater que le législateur a exercé l'option, prévue pour les États membres en ce

qui concerne la rotation externe des commissaires (article 17, paragraphe 4, a), du règlement EIP) dans les articles 90 à 92 de la loi du 29 juin 2016 'portant dispositions diverses en matière d'Economie', notamment en insérant un article 132/1 dans le Code des sociétés. Par conséquent, il y a lieu de préciser dans l'article 2, alinéa 2, du projet que celui-ci ne met en œuvre que partiellement le règlement EIP. Par souci de clarté, l'exposé des motifs relatif au projet pourra indiquer quelles dispositions, notamment du Code des sociétés, viennent compléter la mise en œuvre du règlement susvisé.

5. En vue de la transposition de la directive 2014/56/UE, le projet de loi prévoit une sorte de « passeport européen » pour les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit qui ont été agréés en tant que contrôleurs dans un autre État membre européen, et il organise également la surveillance de ces personnes et entités. Les auteurs du projet veilleront à ce que les droits que la directive confère aux contrôleurs légaux des comptes et aux cabinets d'audit agréés dans un autre État membre européen, soient étendus aux États membres de l'Espace économique européen dès que la directive aura été déclarée applicable à cette dernière catégorie citée d'États membres consécutivement à une décision du Comité mixte institué en vertu de l'Accord sur l'Espace économique européen du 2 mai 1992 <sup>2</sup>.

6. Lors de l'examen de la question de savoir si le projet transpose fidèlement la directive 'audit', telle qu'elle a été modifiée en dernier lieu par la directive 2014/56/UE, il faut tenir compte de la circonstance qu'étant donné la nature juridique d'une directive dans l'ordre juridique de l'Union européenne, la transposition dans le droit interne ne doit pas consister en une reproduction littérale du texte de la directive mais qu'elle doit concrétiser le résultat poursuivi par la directive. Il s'ensuit que, par exemple, du point de vue de la cohérence sur le plan du droit interne et de la continuité par rapport à la législation existante, les dispositions portant transposition ne peuvent se rattacher à un ensemble de notions s'écartant de la directive que s'il n'en résulte pas sur le fond des dérogations par rapport à l'objectif poursuivi par la directive. Par souci de transparence et de sécurité juridique, il est toutefois recommandé en pareil cas d'en faire mention explicitement dans l'exposé des motifs du projet de loi. Les justiciables pourront ainsi établir le lien entre les dispositions de droit européen et la manière dont le législateur a procédé à leur transposition dans le droit interne.

À titre d'exemple, on relèvera les éléments suivants :

6.1. L'article 2, point 16, de la directive 'audit' précise la notion d' « associé(s) d'audit principal (principaux) »; cette notion n'est pas mentionnée dans le projet à l'examen, mais l'article 3, 26°, en projet contient la même définition pour les termes 'représentant permanent'. Cela paraît être le cas de manière conséquente dans l'ensemble du projet et ne suscite donc pas de questions sous l'angle du droit européen.

6.2. Ainsi qu'il a déjà été le cas précédemment, les auteurs du projet choisissent de faire du statut existant des « réviseurs d'entreprises » le champ d'application personnel du

<sup>2</sup> Tel est à présent déjà le cas pour les droits que la directive 'audit' attribuait initialement aux contrôleurs légaux des comptes et aux cabinets d'audit d'autres États membres : voir la décision n°160/2006 du Comité mixte de l'EEE du 8 décembre 2006 modifiant l'annexe XXII (Droit des sociétés) de l'accord EEE, J.O. L89 du 29 mars 2007, p. 38.

dispositif législatif. Ces réviseurs d'entreprises englobent, dans le contexte belge, tant les 'contrôleurs légaux des comptes' que les 'cabinets d'audit', termes utilisés dans la directive européenne pour délimiter le champ d'application personnel de la directive 'audit'.

6.2.1. À cet égard, le délégué a précisé la terminologie utilisée dans le projet comme suit:

« Bedrijfsrevisor: de bedrijfsrevisor-natuurlijk persoon of rechtspersoon (bedrijfsrevisorenkantoor) die in België het beroep van bedrijfsrevisor uitoefent en de titel draagt van bedrijfsrevisor. De opdrachten van de bedrijfsrevisor bestaan uit de wettelijke controle van de jaarrekening (eveneens het voorwerp van de richtlijn), maar ook uit bijzondere (revisorale) opdrachten, zoals een inbreng in natura, certificering, ... De opdrachten die krachtens of door de wet zijn toevertrouwd aan de bedrijfsrevisor zijn ruimer dan de wettelijke controle van de jaarrekening.

Bedrijfsrevisorenkantoor: zie bedrijfsrevisor, maar als rechtspersoon.

Wettelijke auditor: een natuurlijk persoon die de toelating heeft om in een andere lidstaat de wettelijke controle van de jaarrekening uit te oefenen.

Auditkantoor: zie wettelijke auditor, maar dan de rechtspersoon. Dit auditkantoor kan zich in België laten registreren op basis van artikel 3bis van de richtlijn, indien er één iemand binnen het kantoor de titel draagt van bedrijfsrevisor. Het kantoor kan enkel de wettelijke controle van de jaarrekening uitvoeren.

Commissaris: de persoon die in België benoemd wordt door de algemene vergadering voor een periode van 3 jaar voor de wettelijke controle van de jaarrekening. »

6.2.2. Vue sous l'angle de la liberté de choix dont bénéficient les États membres pour transposer une directive européenne dans le droit interne, cette approche n'est en soi pas problématique. Ce choix doit cependant être appliqué de manière conséquente dans l'ensemble du projet. À cet égard, il y a lieu d'observer que l'ensemble des notions paraît être moins clairement délimité dans le projet que ne le soutient le délégué : ainsi, le « contrôleur légal des comptes » ou le « cabinet d'audit », dès qu'il aura été agréé pour réaliser en Belgique des services liés au contrôle légal des comptes annuels, acquerra la qualité de 'réviseur d'entreprises' (voir l'article 5, § 2, du projet pour le « contrôleur légal des comptes » et l'article 6, § 1<sup>er</sup>, du projet pour le 'cabinet d'audit'). Plusieurs dispositions du projet trouvent toutefois à s'appliquer aussi bien aux 'réviseurs d'entreprises' qu'aux 'cabinets d'audit', sans aucune mention du 'contrôleur légal des comptes'<sup>3</sup>. À cet égard, la question se pose de savoir si les termes 'réviseur d'entreprises' englobent également le 'contrôleur légal des comptes' qui peut être actif en Belgique, et si la notion de 'cabinet d'audit' n'est pas déjà incluse dans la notion plus large de 'réviseur d'entreprises' lorsqu'un tel cabinet a été enregistré au registre public belge. Les auteurs du projet examineront ce point plus avant.

7. Un tableau de concordance donnant un aperçu par article des dispositions de la directive 'audit' et des dispositions correspondantes du projet de loi a été joint au projet. L'examen de ce dernier à l'aide de ce tableau donne lieu aux observations suivantes.

<sup>3</sup> Voir, par exemple, l'article 54, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, du projet qui, en ce qui concerne les pouvoirs d'investigation du Collège, ne fait état que des 'réviseurs d'entreprises et des cabinets d'audit'.

7.1. À l'article 6, § 1<sup>er</sup>, 3°, du projet, l'exigence selon laquelle l'organe de gestion de la personne morale peut être composé, pour une majorité d'un maximum de 75 %, par des cabinets d'audit, des contrôleurs légaux des comptes ou des réviseurs d'entreprises (article 3, paragraphe 4 de la directive 'audit') n'est pas transposée correctement.

7.2. L'article 10 de la directive 'audit' ne prévoit pas la possibilité de réduire le stage du réviseur d'entreprises stagiaire, comme le prévoit de manière générale l'article 74, alinéa 3, du projet.

Dans son avis 42.226/1<sup>4</sup>, le Conseil d'État, section de législation, a observé à ce sujet :

« L'article 38 du projet (article 27, alinéa 3, en projet, de la loi), dans la mesure où il énonce que 'les modalités relatives à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises peuvent toutefois prévoir une réduction de la durée du stage', tandis que l'article 10 de la directive prévoit une formation pratique de trois ans au minimum, sans mentionner à ce propos, d'une manière générale, un abrègement possible de ce délai. Si la délégation visée à l'article 27, alinéa 3, en projet, de la loi, a pour objet de réduire la durée du stage, cette faculté doit toutefois être restreinte aux situations spécifiques visées aux articles 11 et 12 de la directive; ».

Le rapport au Roi relatif à l'arrêté royal du 21 avril 2007 qui en a résulté a apporté les précisions suivantes à ce propos :

« Les modalités relatives à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises, à déterminer par le Roi conformément à l'article 29, peuvent prévoir une réduction de la durée du stage, comme c'était déjà le cas sous la législation et la réglementation antérieure (art. 24 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987). Cette habilitation au Roi permet de transposer les dispositions prévues aux articles 11 et 12 de la Directive, qui permettent, dans les situations qu'elle détermine, de réduire la durée du stage. Ainsi qu'il ressort de l'avis du Conseil d'Etat 42.226/1 du 23 mars 2007, il va de soi que l'arrêté royal d'exécution ne peut prévoir une réduction de la durée du stage que dans les limites prévues par les articles 11 et 12 de la Directive. »

Si l'intention du projet à l'examen consiste également à ne prévoir une possibilité de réduction du stage que dans les cas fixés par les articles 11 et 12 de la directive 'audit', il conviendra de l'indiquer plus clairement dans le texte du projet de loi.

7.3. L'article 12 du projet transpose de manière incomplète la règle énoncée à l'article 21, paragraphe 1, de la directive 'audit' concernant les sujets auxquels doivent se rapporter à tout le moins les principes déontologiques. Si ces éléments supplémentaires ne figurent pas dans le texte de loi même, ils devront à tout le moins être insérés dans une délégation claire au Roi.

<sup>4</sup> Avis C.E. 42.226/1 du 15 mars 2007 sur un projet devenu l'arrêté royal du 21 avril 2007 'portant transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, modifiant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil'.

Une observation similaire vaut pour l'article 15 du projet qui ne consacre et ne définit que partiellement l'obligation pour le réviseur d'entreprises de faire preuve de scepticisme professionnel au cours du contrôle global (article 21, paragraphe 2, de la directive 'audit').

7.4. L'article 24*bis*, paragraphe 1, j), de la directive 'audit' relatif à la politique de rémunération est transposé de manière incomplète par l'article 19, § 1<sup>er</sup>, 10°, du projet : cette dernière disposition se limite en effet à formuler le principe d'une politique de rémunération appropriée pour le réviseur d'entreprises alors que la directive contient un certain nombre de restrictions et de précisions supplémentaires en matière de politique de rémunération.

7.5. Selon le tableau de concordance annexé au projet, l'article 57, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, du projet transpose l'article 30*bis*, paragraphe 1, a), de la directive 'audit'. Dans la mesure où la disposition en projet ne reproduit pas clairement le principe de l'injonction ordonnant à l'intéressé de mettre un terme au comportement en cause et de s'abstenir de le réitérer, elle transpose de manière imparfaite la disposition précitée de la directive.

8. Le projet met aussi partiellement en œuvre le règlement EIP.

Nul n'ignore qu'un règlement européen est directement applicable dans les États membres sans transposition complémentaire. Ce n'est que lorsque le règlement prévoit des mesures d'exécution complémentaires ou contient certaines options à prendre ou à laisser par les États membres qu'une initiative législative complémentaire de droit interne est nécessaire. Les dispositions de droit interne doivent dans ce cas rester limitées à ce qui est nécessaire pour répondre à ces obligations. La reproduction d'autres dispositions du règlement est de nature à créer une insécurité juridique dans la mesure où elle donne à penser que ces dispositions pourront être modifiées ou abrogées dans le cadre d'un acte législatif ultérieur, alors que l'application au droit interne découle directement du règlement.

Le projet à l'examen ne tient pas toujours compte des principes précités. À titre d'exemple, on relèvera ce qui suit :

- l'article 22, § 3, alinéa 2, du projet reproduit l'article 17, paragraphe 7, alinéas 3 et 4, du règlement EIP;

- l'article 133/1, §§ 3 et 4, en projet, du Code des sociétés (article 109 du projet) reproduit l'article 5, paragraphe 1, alinéa 2, et paragraphe 3, du règlement EIP. Le délégué se réfère à cet égard à la possibilité de dérogation proposée par le paragraphe 3 précité, mais il est déconseillé d'en reproduire le texte complet;

- l'article 134, § 7, alinéas 1<sup>er</sup> à 3, en projet du Code des sociétés (article 113 du projet) reproduit l'article 4, paragraphe 3, du règlement EIP. Contrairement à ce qu'affirme le délégué, il ne semble pas que les exigences fixées en application de l'article 4, paragraphe 4, du règlement EIP soient plus sévères.

Les auteurs du projet feraient bien d'éviter de reproduire purement et simplement les dispositions du règlement ou à tout le moins d'indiquer dans les dispositions une référence claire à la disposition correspondante du règlement.

## OBSERVATIONS PARTICULIÈRES

### Article 3

9. Alors que la définition de ‘contrôleur légal des comptes’ (article 3, 4°, du projet) fait mention de l’agrément pour exercer ‘dans un autre État membre de l’Union européenne’, il est fait état dans la définition du ‘cabinet d’audit’ (article 3, 5°) de l’agrément à exercer dans ‘un État membre de l’Union européenne’. Par souci de cohérence du texte et au regard de l’explication fournie par le délégué sur les notions utilisées<sup>5</sup>, il faut également préciser dans cette deuxième définition qu’il s’agit de l’exercice dans un ‘autre’ État membre.

10. La définition de ‘la présente loi et les arrêtés pris pour son exécution’ (22°) est source de confusion : les termes ‘arrêtés d’exécution’ n’englobent pas, dans leur acception habituelle, la réglementation européenne. Il est recommandé d’adapter les termes de manière à exprimer plus clairement que la réglementation européenne est également visée.

### Article 9

11. À la question de savoir si, compte tenu de la règle prévue à l’article 9, § 4, du projet, le procureur général fait toujours partie du système de supervision publique, le délégué a répondu en ces termes :

« De procureur-generaal krijgt een specifieke taak bij de toekenning en de intrekking van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor, maar maakt als dusdanig geen deel uit van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor. Dit is in lijn met het advies van de HREB van 16 juni 2015, waarbij een vereenvoudiging wordt vooropgesteld. De eindverantwoordelijkheid voor de toekenning en intrekking van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor ligt bij het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren. »

À l’article 9, § 2, il y a lieu de modifier la référence au « paragraphe 1<sup>er</sup>, 3° » en « paragraphe 1<sup>er</sup>, 2° ».

### Article 11

12. En ce qui concerne l’utilisation des termes ‘inscrites’ et ‘enregistrées’ à l’article 11, § 1<sup>er</sup>, du projet, le délégué a donné la précision suivante :

« Het voorwerp van de richtlijn is de wettelijke controle van de jaarrekening, bijgevolg worden er enkel regels op Europees vlak bepaald voor diegene die de wettelijke controle van de jaarrekening uitvoeren. In België wordt de opdracht van de wettelijke controle van de jaarrekening toevertrouwd aan de bedrijfsrevisor. De opdrachten van de bedrijfsrevisor zijn echter ruimer dan enkel de wettelijke controle van de jaarrekening. Om dit onderscheid te kunnen maken, werd ervoor geopteerd om dit onderscheid ‘ingeschreven – geregistreerd’ te maken ».

<sup>5</sup> Voir plus haut le point 6.2.1.

Contrairement à ce qui prévaut pour les cabinets d'audit (article 10, § 2, du projet), le projet de loi ne contient toutefois pas de dispositif exprès concernant l'enregistrement du 'contrôleur légal des comptes' au sens de l'article 3, 4°, du projet, comme le prescrit néanmoins l'article 16 de la directive 'audit'. Dans un souci de cohérence interne de la réglementation, il est recommandé d'insérer également l'enregistrement du 'contrôleur légal des comptes' dans le projet de loi. L'absence de dispositif légal importe d'autant plus que l'article 11, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, du projet considère que le régime de l'enregistrement dans le registre public vaut également pour les personnes physiques et qu'il y attache l'effet juridique suivant lequel les personnes enregistrées ne peuvent exercer que des contrôles légaux des comptes annuels.

### Article 32

13. Par souci de clarté, la disposition en projet doit exprimer plus nettement que le Collège est désigné en tant qu'autorité compétente pour l'application de la directive 'audit' et du règlement EIP.

### Article 40

14. À la question de savoir quelle est l'intention de la phrase introductive de cette disposition, puisque le Comité ne peut de toute façon pas être composé autrement, le délégué a fourni la réponse suivante :

« Il n'y a en effet pas d'autre composition possible. Le but de la partie introductive de l'article 40 est de renforcer le lien de conditionnalité entre la composition du Comité, telle que définie à l'article 35 de l'avant-projet de loi, et le soutien administratif, logistique et opérationnel fourni par la FSMA. »

Eu égard à cette explication, la forme conditionnelle de la phrase introductive doit être supprimée.

### Article 42

15. L'article 42 du projet instaure une limitation de responsabilité pour le Collège, ses membres et les membres du personnel qui en dépendent ou collaborent avec celui-ci. Ainsi, il est prévu, pour le régime de la responsabilité, une disposition dérogatoire en faveur des personnes concernées et il est instauré une différence de traitement entre plusieurs catégories de personnes. Compte tenu du principe constitutionnel de l'égalité, l'instauration de cette règle nécessite une justification valable. Il est recommandé de justifier cette différence de traitement dans le rapport au Roi.

### Article 45

16. À l'article 45, § 4, du projet, il convient de modifier la mention de l'article '81' en article '80'.

### Article 47

17. L'article 47, § 2, du projet dispose que les informations transmises par le Collège à d'autres autorités compétentes et couvertes par le secret professionnel, ne peuvent en général être communiquées par ces autorités à aucune autre personne ou autorité. Il peut se déduire de sa lecture conjointe avec l'article 47, § 1<sup>er</sup>, du projet que les autorités visées sont les autorités des autres États membres.

On n'aperçoit pas comment pareille obligation pourra être imposée directement à des autorités compétentes étrangères. Il y a donc lieu de reformuler la disposition de telle manière qu'elle impose au Collège l'obligation de s'assurer que les destinataires des informations communiquées s'engagent à ne pas les transmettre à d'autres.

### Article 54

18. À l'article 54, § 3, alinéa 2, du projet, il est question dans la version en langue néerlandaise d'une 'veroordeling' (condamnation) définitive pour les mêmes faits, alors que la version en langue française fait mention de personnes ayant été 'définitivement jugées'. Il y a lieu de supprimer cette discordance.

### Article 59

19.1. L'article 59 du projet habilite la commission des sanctions de la FSMA à prendre des mesures et sanctions administratives à l'égard des réviseurs d'entreprises. Cette disposition transpose l'article 30*bis* de la directive 'audit', selon lequel « les États membres prévoient que les autorités compétentes sont habilitées à prendre (...) au moins les mesures et sanctions administratives suivantes (...) ».

Dans la mesure où il ressort de l'article 59 du projet que la commission des sanctions de la FSMA assume la responsabilité finale de l'adoption de telles mesures et sanctions administratives, il est donc recommandé de la considérer explicitement comme l' « autorité compétente » au sens de cette loi <sup>6</sup>.

19.2. À l'article 59, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 4<sup>o</sup> et 6<sup>o</sup> du projet, il convient de relever une discordance entre la version néerlandaise ('voorlopig' verbod) et la version française (interdiction 'temporaire'). Étant donné que l'article 59 comporte l'énumération des sanctions proprement dites <sup>7</sup>, – et bien que la terminologie utilisée dans le projet ait été empruntée littéralement à

<sup>6</sup> Voir, par analogie, pour le Collège de supervision, l'observation relative à l'article 32 du projet.

<sup>7</sup> Contrairement à l'article 57 du projet qui donne pouvoir au Collège de prendre des mesures d'ordre.

l'article 30*bis* de la directive, les auteurs du projet devront vérifier si les termes 'tijdelijk verbod' ne refléteraient pas mieux la finalité de la disposition.

#### Article 75

20. L'article 75 du projet confie à une Commission de stage, qui sera manifestement active au sein de l'Institut, différents pouvoirs de supervision et la possibilité d'infliger des sanctions disciplinaires. Le projet ne contient toutefois pas de règle relative à la composition et au fonctionnement interne de cette Commission de stage. Compte tenu des tâches importantes qui relèvent de cette commission, il est recommandé d'insérer ces matières dans la loi, ou à tout le moins de prévoir une délégation au Roi suffisamment précise.

#### Article 84

21. Dans sa formulation actuelle, la disposition ne sera applicable qu'à un 'cabinet d'audit' au sens de l'article 3, 5°, du projet, et par conséquent, pas à un 'cabinet de révision' de droit belge, tel qu'il est défini à l'article 3, 2°, du projet. Les auteurs du projet devront vérifier si telle est effectivement l'intention<sup>8</sup>.

#### Article 86

22. En déclarant l'article 458 du Code pénal applicable aux 'réviseurs d'entreprises', la question se pose de savoir dans quelle mesure un 'contrôleur légal des comptes' ou les membres du personnel d'un 'cabinet d'audit' lorsque ceux-ci effectuent des missions de contrôle légal des comptes annuels en Belgique, sont également soumis au secret professionnel. Les auteurs du projet préciseront davantage ce point.

#### Article 117

23. On peut s'interroger sur l'articulation entre l'article 117 du projet relatif à la responsabilité du commissaire et l'article 24 du projet qui instaure une règle similaire comme élément du statut du réviseur d'entreprises. Il est conseillé aux auteurs du projet de préciser cet aspect à tout le moins dans l'exposé des motifs sur le projet de loi.

---

<sup>8</sup> Voir également l'observation générale 6.2.1. du présent avis.

Article 154

24. La loi envisagée entre en vigueur le jour de sa publication au Moniteur belge conformément à l'article 154 du projet. Sauf si un motif particulier justifie de déroger au délai usuel d'entrée en vigueur des lois, cet article 154 sera omis.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Jeroen VAN NIEUWENHOVE