

**ADVIES¹ 2011/6 VAN DE RAAD VAN HET INSTITUUT VAN DE
BEDRIJFSREVISOREN**

De Voorzitter

Correspondent
adm@ibr-ire.be

Onze referentie
IM/CDH/mr/cs

Uw referentie Datum **29-06-2011**

Geachte Confrater,

**Betreft: Verduidelijking ten aanzien van de beschrijving en de reikwijdte
van de verplichtingen van een netwerk**

De werkgroep *ad hoc*, waarnaar wordt verwezen in omzendbrief 2011/8 werkte onderhavig advies uit. Het advies werd goedgekeurd door de Raad en heeft tot doel voormelde omzendbrief te verduidelijken ten aanzien van de beschrijving en de reikwijdte van een netwerk.

**Overwegingen aangaande het begrip “netwerk” in het kader van
Omsendbrief 2011/8**

Netwerk - definitie

1. Artikel 2, 8° van de wet van 22 juli 1953 geeft een definitie van netwerk, die werd overgenomen uit artikel 2 (7) van de Auditrichtlijn. Wij nemen hierna de Engelse tekst van de definitie van de Richtlijn over, zoals deze overeenkomstig de *European Group of Auditors' Oversight Bodies* (EGAOB) moet worden gelezen²:

- *the larger structure which is aimed at cooperation and to which the applicant belongs, and*



Bld E. Jacqmainlaan 135/1
B-1000 Bruxelles/Brussel
TEL.: 02 512 51 36
FAX: 02 512 78 86
e-mail: info@ibr-ire.be
Bank/Banque:
IBAN: BE 11 0000 0392 3648
BIC: BPOTBEB1

¹ De adviezen, die geen bindend karakter hebben, weerspiegelen het standpunt van de Raad van het Instituut en laten in het bijzonder de bedrijfsrevisoren toe om de standpunten vooraf te kennen die de Raad zal nemen naar aanleiding van individuele dossiers (Verslag aan de Koning bij K.B. 21 april 2007, BS 27 april 2007, p. 22890). De adviezen **houden** de interpretaties in die de Raad van het Instituut ontwikkelt in het kader van een bepaalde wetgeving, besluit, norm of aanbeveling, maar tevens het standpunt inzake om het even welk document dat van belang is voor het beroep van bedrijfsrevisor.

² Zie: “Frequently Asked Questions (FAQ) – Form A” op http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/relations/faq_form_a_en.pdf
“Frequently Asked Questions (FAQ) – Form B” op http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/relations/faq_form_b_en.pdf (dd. 16-11-2010).

87

- *which is clearly aimed at profit- or cost-sharing or shares common ownership, control or management, or shares common quality-control policies and procedures, or shares a common business strategy, or shares the use of a common branch-name or shares a significant part of professional resources.*

De Nederlandse tekst van de definitie van netwerk opgenomen in artikel 2, 8° van de wet van 22 juli 1953 luidt als volgt:

de grotere structuur die op samenwerking is gericht en waartoe een bedrijfsrevisor behoort, en die duidelijk is gericht op winst- of kostendeling, of het delen van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur, een gemeenschappelijk beleid en procedures inzake kwaliteitsbeheersing heeft, een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie, het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam of een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen.

Rekening houdende met de lezing van de definitie door de EGAOB en de interpretatie van de Raad, dient de Nederlandse tekst als volgt te worden gelezen:

- de grotere structuur die op samenwerking is gericht en waartoe een bedrijfsrevisor (*natuurlijke persoon of bedrijfsrevisorenkantoor*) behoort, en
- die duidelijk is gericht op winst- of kostendeling, of het delen van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur, of een gemeenschappelijk beleid en procedures inzake kwaliteitsbeheersing heeft, of een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie, of het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam of van een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen.

Samenstellende elementen van de definitie

2. Het gaat dus om een **grotere structuur**, andere dan een bedrijfsrevisorenkantoor, waartoe in voorkomend geval verscheidene bedrijfsrevisoren (natuurlijke en/of bedrijfsrevisorenkantoren) in België kunnen behoren.

3. Bovendien moet de grotere structuur gericht zijn op **samenwerking**. De doelstelling samen te werken is een noodzakelijke voorwaarde om te kunnen spreken van een netwerk.

4. Bijkomend dienen één of meer van de **doelstelling of kenmerken**, zoals opgenomen na het tweede streepje van de hiervoor opgenomen definitie van netwerk, van toepassing te zijn. We herhalen dat deze doelstellingen/kenmerken alternatief zijn.

5. Er dienen derhalve meerdere elementen verenigd te zijn om een “grotere structuur” als een netwerk te kunnen kwalificeren. De IESBA *Code of Ethics* stelt in dat verband:

Om te beoordelen of de grotere structuur een netwerk is, moet worden bekeken of een redelijke en geïnformeerde derde partij waarschijnlijk tot de conclusie komt, na het afwegen van alle specifieke feiten en omstandigheden, dat de entiteiten zo met elkaar zijn verbonden dat er een netwerk bestaat (290.15).

Het (on)weerlegbaar vermoeden van samenwerking

6. Uit het bestaan van de doelstellingen / kenmerken zelf kan niet automatisch tot het bestaan van een netwerk besloten worden, of anders gesteld, het bestaan van de intentie tot samenwerking is een weerlegbaar vermoeden.

Is de grotere structuur evenwel gericht op winstdeling, of er is sprake van controle zoals bedoeld in het Wetboek van Vennootschappen dan is er onweerlegbaar vermoeden van het bestaan van de intentie tot samenwerking.

De doelstellingen / kenmerken van het netwerk

7. Zoals reeds hoger vermeld, dient naast de intentie tot samenwerking één of meer van de ***doelstellingen of kenmerken*** opgenomen na het tweede streepje van de definitie van netwerk, zoals hiervoor opgenomen, van toepassing te zijn. We herhalen dat deze doelstellingen / kenmerken alternatief zijn.

8. Of de samenloop van deze doelstellingen en/of kenmerken met de intentie tot samenwerking in werkelijkheid leidt tot een netwerk zal aan de concrete feiten moeten worden afgetoetst.

De IFAC *Code of Ethics* biedt in dit opzicht een aantal richtinggevende indicaties ⁽³⁾:

290.16 Wanneer de grotere structuur op samenwerking is gericht en deze duidelijk gericht is op winst- of kostenverdeling tussen de entiteiten van de structuur, wordt deze als een netwerk beschouwd. Het delen van niet-significante kosten creëert op zichzelf echter geen netwerk. Indien het delen van kosten zich daarenboven uitsluitend beperkt tot de kosten voor het ontwikkelen van auditmethodologieën, handleidingen of vorming, zou dit op zichzelf niet leiden tot het vormen van een netwerk. Verder zal een vereniging tussen een kantoor en een anderszins niet verbonden entiteit om gezamenlijk diensten te verlenen of een product te ontwikkelen op zichzelf niet voldoende zijn om een netwerk te vormen.

290.18 Wanneer de grotere structuur op samenwerking is gericht en de entiteiten binnen de structuur gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing delen, wordt deze als netwerk beschouwd. Voor dit doeleinde zijn gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures met betrekking tot kwaliteitsbeheersing degene die zijn opgezet, geïmplementeerd en gemonitord binnen de gehele grotere structuur.

290.19 Wanneer de grotere structuur op samenwerking is gericht en de entiteiten binnen de structuur een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie delen, wordt deze als een netwerk beschouwd. Het delen van een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie veronderstelt een overeenkomst tussen de entiteiten om gemeenschappelijke strategische doelstellingen te verwezenlijken. Het feit op zich dat een entiteit samen met een andere entiteit optreedt om enkel gezamenlijk in te gaan op een offerteaanvraag voor een beroepsmatige dienstverlening, betekent niet dat hier sprake is van een netwerk.

290.23 Wanneer de grotere structuur gericht is op een samenwerking, en de entiteiten binnen de structuur een significant deel van de bedrijfsmiddelen delen, wordt deze structuur als netwerk beschouwd. (...).

290.24 Om uit te maken of de gedeelde bedrijfsmiddelen betekenisvol zijn, en de kantoren daarom een netwerk vormen, worden de relevante feiten en omstandigheden in overweging genomen. Wanneer de gedeelde middelen beperkt blijven tot een gemeenschappelijke controlemethodologie of controlehandleidingen, zonder de uitwisseling van personeel of cliënt- of marktinformatie, is het onwaarschijnlijk dat de gedeelde middelen significant zouden zijn. Hetzelfde geldt voor vormingsactiviteiten. Wanneer daarentegen de gedeelde middelen de uitwisseling van personen of informatie omvat, is het

³ Het betreft een officieuze vertaling van uittreksels uit de het onderdeel *Networks and Network Firms* van de *Code of Ethics for Professional Accountants* van de *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA) van de *International Federation of Accountants* (IFAC) opgenomen in www.IFAC.org.

waarschijnlijker dat een redelijke en geïnformeerde derde partij concludeert dat de gedeelde middelen significant zijn. Dit is het geval wanneer, bijvoorbeeld, medewerkers afkomstig zijn van een gemeenschappelijke pool of wanneer een gemeenschappelijke technische afdeling wordt opgericht binnen de grotere structuur teneinde de deelnemende kantoren het technische advies te verstrekken dat de kantoren moeten volgen.

De gevallen, uitgewerkt in de *Code of Ethics*, zijn voorbeelden van hoe in concreto dient te worden afgetoetst of een doelstelling / kenmerk van een samenwerking afdoende sterk is om te besluiten tot een vermoeden van samenwerking. Deze casuïstiek kan worden aangevuld in functie van concrete gevallen, dit met goedkeuring van de Raad van het Instituut.

In het openbaar register op te nemen gegevens bij lidmaatschap van een netwerk door een bedrijfsrevisor (als wettelijk rekeningcontroleur)

9. Overweging 8 van de EU-richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad (de Auditrichtlijn) stelt: “Ter bescherming van derden dienen alle toegelaten wettelijke auditors en auditkantoren te worden ingeschreven in een register dat toegankelijk is voor het publiek en dat alle essentiële gegevens over wettelijke auditors en auditkantoren bevat.”. Dit laatste vormt de rode draad die voor het vermelden van de gegevens in het openbaar register moet in acht worden genomen.

10. De artikelen 16 en 17 van de Auditrichtlijn bepalen verder de gegevens die het openbaar register ten minste moet bevatten, respectievelijk met betrekking tot de wettelijke auditors (of dus de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen) en met betrekking tot de auditkantoren (of dus de bedrijfsrevisorenkantoren).

Artikel 17 (1) (h) vraagt dat het openbaar register met betrekking tot een bedrijfsrevisorenkantoor vermeldt: “*in voorkomend geval, het lidmaatschap van een netwerk en een lijst van de namen en adressen van de daartoe behorende kantoren en verbonden entiteiten, of vermelding van de plaats waar deze gegevens toegankelijk zijn voor het publiek*”. Deze bepaling werd bij de omzetting van de Auditrichtlijn in België overgenomen in artikel 10, § 1, 8° van het koninklijk besluit van 30 april 2007 betreffende de erkenning van bedrijfsrevisoren en het openbaar register.

11. De Raad besliste in 2009 dat ook de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen, die deel uitmaken van een netwerk, zoals bedoeld in artikel 2, 8° van de wet van 22 juli 1953, in het openbaar register ten aanzien van dit netwerk dezelfde gegevens moeten bekendmaken als de bedrijfsrevisorenkantoren (zie ook IBR, *Jaarverslag*, 2009, p.165-168). Aldus worden dan uiteraard ook de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen betrokken bij de beschrijving van een

netwerk. Zelfs bedrijfsrevisoren natuurlijke personen, die hun beroep uitsluitend uitoefenen via een bedrijfsrevisorenkantoor dat lid is van een netwerk, zullen in het openbaar register voor hen persoonlijk het netwerk aanduiden waarvan zij in België via hun kantoor lid zijn.

12. Deze verplichting geldt echter niet noodzakelijk voor *de bedrijfsrevisoren die niet optreden als wettelijke rekeningcontroleur* en dit voor zover zij in het openbaar register melding maken van hun beperking in de beroepsuitoefening. Het betreffen de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen:

- (1) die tijdelijk zijn verhinderd om revisorale opdrachten uit te voeren om reden van onverenigbaarheden zoals bedoeld in artikel 13, § 2 van de wet van 22 juli;
- (2) die geen revisorale opdrachten wensen uit te voeren of kunnen uitvoeren omwille van andere wettelijke redenen dan deze opgesomd in artikel 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953 ⁽⁴⁾.

13. De bedrijfsrevisor (natuurlijke persoon of bedrijfsrevisorenkantoor) die kan zeggen geenszins deel uit te maken van een netwerk, zal in het openbaar register onder "*Lidmaatschap van een netwerk en de lijst van de namen en adressen van de daartoe behorende kantoren en zijn verbonden entiteiten, of de hyperlink naar het deel van de website waar deze gegevens toegankelijk zijn voor het publiek*" geen enkel gegeven dienen te vermelden.

14. Rekening houdend met wat voorafgaat, zal de beschrijving van het netwerk die door de voornaamste contactpersoon van het netwerk aan het Instituut wordt overgemaakt (en deze later ook zal moeten actualiseren) aldus moeten omvatten:

- de namen en de adressen van alle bedrijfsrevisoren natuurlijke personen en bedrijfsrevisorenkantoren, die in België tot het netwerkgeheel behoren en de gestructureerde gegevens ervan zullen opnemen in hun registergegevens;
- de namen en de zeteladressen van alle daartoe behorende kantoren van andere beroepsbeoefenaars in België (éénmans- of grotere kantoren met om het even welke rechtsvorm);
- een beschrijving in hoofdlijnen van de onderdelen van het netwerk die zich buiten België bevinden.

Met confraternele groeten,



Michel DE WOLF

⁴ Zie Mededeling aan de bedrijfsrevisoren van 14 juni 2010 "de invoering van een nieuw luik in het openbaar register voor de bedrijfsrevisoren die geen revisorale opdrachten wensen uit te voeren of niet kunnen uitvoeren omwille van andere wettelijke redenen dan deze opgesomd in artikel 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953".