

ONAFHANKELIJKHEID VAN DE BEDRIJFSREVISOR – SPECIFIEKE BEPALINGEN VOOR DE COMMISSARIS VAN ENTITEITEN DIE NIET VAN OPENBAAR BELANG ZIJN (NIET-OOB)

1. Algemeen onafhankelijkheidsbeginsel

Artikel 133, § 1 en 2 van het Wetboek van vennootschappen bevat het algemeen beginsel volgens hetwelk een commissaris kan worden benoemd voor zover hij zich niet in een positie bevindt die zijn onafhankelijkheid in het gedrang kan brengen. Dit beginsel is vergelijkbaar met het beginsel genoemd in artikel 12 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

De wet van 7 december 2016 heeft *in fine* aan artikel 133, § 1 toegevoegd dat de onafhankelijkheid van de commissaris in elk geval vereist is zowel gedurende de periode waarop de te controleren jaarrekening betrekking heeft, als gedurende de periode waarin de wettelijke controle wordt uitgevoerd.

2. Verboden niet-controlediensten

De wet van 7 december 2016 combineert de sinds 2003 bestaande zeven verboden diensten en de verbodsbepalingen van de Europese verordening nr. 537/2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (hierna “OOB-verordening”) en wil tegelijk de coherentie tussen OOB-mandaten en niet-OOB-mandaten waarborgen.

Paragraaf 1 van het nieuw artikel 133/1 van het Wetboek van vennootschappen bevat de algemene verbodsbepaling voor de commissaris om bepaalde niet-controlediensten te verlenen aan de vennootschap waarin hij de wettelijke controle van de jaarrekening uitvoert.

Overeenkomstig artikel 133/1, § 2 van het Wetboek van vennootschappen zijn voortaan de volgende niet-controlediensten verboden voor de commissaris van niet-OOB's (en van OOB's), alsook voor ieder lid van zijn netwerk bedoeld in artikel 16/2 van het Wetboek van vennootschappen:

1° diensten die het vervullen van een rol bij het beheer of de besluitvorming van de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle, inhouden;

De memorie van toelichting van het wetsontwerp tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren¹ – die de inleidende overweging (8) van de OOB verordening herhaalt – bepaalt dat “*diensten die inhouden dat er een rol wordt vervuld bij het beheer of de besluitvorming van de gecontroleerde entiteit kunnen zijn: beheer van werkkapitaal, verstrekken van financiële informatie, bedrijfsprocesoptimalisatie, beheer van liquide middelen, vaststellen van verrekenprijzen, creëren van efficiënte toeleveringsketens en dergelijke*”. Diensten die verband houden met de financiering, de kapitaalstructuur en -toewijzing, en de investeringsstrategie van de gecontroleerde entiteit dienen te worden verboden.

Due diligence-diensten, het verschaffen van “*comfort letters*” met betrekking tot door de gecontroleerde entiteit uitgegeven prospectussen en andere assurediensten zijn echter toegelaten.

De memorie van toelichting bepaalt overigens in deze context: “*Gezien de dubbele opdracht die de Belgische wettelijke auditor vervult ingeval er een ondernemingsraad voorhanden is, beiden uitgevoerd in het algemeen belang, de ene opdracht ten aanzien van de algemene vergadering van de aandeelhouders, de andere ten aanzien van de ondernemingsraad, dient volgens de Hoge Raad te worden beschouwd dat adviesverlening omtrent de herstructurering van ondernemingen een ander voorbeeld is van inmenging in het beheer van de gecontroleerde vennootschap in het licht van de Belgische context (advies HREB van 22 december 2015, randnummer 48).*”

¹ Memorie van toelichting van het wetsontwerp tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, *Parl. St.*, Kamer, 2016-17, nr. 54K2083/001, p. 69.

Dit kan beschouwd worden als een dienst in het verlengde van het vervullen van een rol bij het beheer of de besluitvorming van de gecontroleerde entiteit en is bijgevolg onverenigbaar voor de commissaris en zijn netwerk.

Het kan immers niet de bedoeling zijn dat de commissaris aan het bestuursorgaan suggereert hoe de betrokken onderneming zou kunnen geherstructureerd worden; dit zou zijn onafhankelijkheid in schijn ten aanzien van de stakeholders (waaronder de leden van de ondernemingsraad) ongetwijfeld in het gedrang brengen.

Niets belet de commissaris evenwel om punctueel en technisch advies te verstrekken, voor zover de klant een keuze krijgt tussen redelijke alternatieven en de raadgevingen met transparante en objectieve analyses worden onderbouwd die het bestuursorgaan zal bestuderen alvorens een besluit te nemen.”

2° boekhouding en het opstellen van boekhoudkundige documenten en financiële overzichten;

De beoogde verbodsbepaling is tamelijk ruim aangezien zij betrekking heeft op alle diensten die verband houden met de boekhouding en het opstellen van boekhoudkundige documenten en financiële overzichten, waaronder meer bepaald de boeking van verrichtingen in de algemene boekhouding, de boekhoudkundige verwerking en alle voorbereidende werkzaamheden met het oog op het voorleggen van een financieel verslag of de financiële overzichten of het opstellen van de financiële overzichten.

3° het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van procedures voor interne controle en risicobeheer die verband houden met de opstelling en/of controle van financiële informatie of het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van financiële informatietechnologie-systemen;

De verbodsbepaling werd uitgebreid tot het ten uitvoer leggen van procedures voor interne controle en risicobeheer die verband houden met de opstelling van financiële informatie.

Het verstrekken van aanbevelingen houdt niet noodzakelijk het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van de interne beheersingsmaatregelen zelf in. Dit hangt af van de wijze waarop de adviezen en aanbevelingen zijn verstrekt, alsook van de klant en de context waarin de aanbevelingen zijn gedaan.

4° waarderingsdiensten, met inbegrip van waarderungen in verband met actuariële diensten of ondersteuningsdiensten bij rechtsgeschillen;

Waarderingsdiensten in niet-OOB's zijn toegelaten voor zover aan de volgende drie voorwaarden is voldaan (art. 133/1, § 4 W. Venn.):

- 1) deze diensten hebben geen direct effect op of zijn niet van materieel belang voor de gecontroleerde jaarrekening;
- 2) de schatting van het effect op de jaarrekening wordt toegelicht in een verklaring aan het auditcomité; en
- 3) de algemene onafhankelijkheidsbeginselen worden nageleefd;

5° diensten in verband met de interne controlefunctie van de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle;

De interpretatie die voorheen beperkt was tot de deelname aan de interne controle werd uitgebreid aangezien er wordt verwezen naar de interne controlefunctie.

6° diensten met betrekking tot:

- a) het onderhandelen namens de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle;
- b) het optreden als belangenbehartiger bij het oplossen van geschillen;
- c) vertegenwoordiging van de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle, bij de afwikkeling van fiscale of andere geschillen.

De bestaande Belgische verbodsbepaling voor de commissaris om de gecontroleerde vennootschap te vertegenwoordigen bij de afwikkeling van fiscale of andere geschillen blijft behouden.

Verder wordt voortaan gepreciseerd, zoals bepaald in de OOB-verordening, dat de commissaris evenmin mag onderhandelen namens de gecontroleerde vennootschap of mag optreden als belangenbehartiger (*belangenbehartiger vs. adviezen & raad*) bij het oplossen van geschillen.

7° *personeelsdiensten met betrekking tot:*

a) leidinggevend die zich in een positie bevinden waarin zij wezenlijke invloed kunnen uitoefenen op het opstellen van boekhoudkundige documenten of financiële overzichten waarop de wettelijke controle betrekking heeft, indien dergelijke diensten het volgende behelzen:

i) het zoeken naar of benaderen van kandidaten voor een dergelijke functie; of

ii) het controleren van de referenties van kandidaten voor dergelijke functies;

b) het structureren van de opzet van de organisatie; en

c) kostenbeheersing.”

De commissaris mag niet aan het bestuursorgaan suggereren hoe de betrokken onderneming haar personeelsbeleid op het vlak van de opzet van de organisatie en de kostenbeheersing moet voeren; dit zou zijn “onafhankelijkheid in schijn” ten aanzien van de stakeholders (waaronder het personeel) ongetwijfeld in het gedrang brengen.

Specifiek en punctueel advies, bijvoorbeeld in verband met *ex-pats* of optieplannen, dat niet kan beschouwd worden als een personeelsdienst met betrekking tot het structureren van de opzet van de organisatie en kostenbeheersing, valt buiten de verbodsbepaling².

Wanneer een commissaris zich in één van hierboven beschreven situaties bevindt, wordt hij op onherstelbare wijze verhinderd om zich onafhankelijk te verklaren ongeacht de eventueel toegepaste veiligheidsmaatregelen.

3. Toepassingsgebied/duur van het verbod

De verbodsbepaling is van toepassing op de commissaris en op alle leden van zijn netwerk wereldwijd.

Wat de geleverde diensten betreft is de verbodsbepaling van toepassing op de gecontroleerde vennootschap, op haar moedervenootschap (gevestigd in een EU-land) en op haar dochtervennootschappen (gevestigd in een EU-land).

Het verbod om rechtstreeks of onrechtstreeks verboden niet-controlediensten te verstrekken heeft betrekking op de volgende perioden:

1° de periode tussen het begin van de gecontroleerde periode en het uitbrengen van het controleverslag; en

2° het boekjaar onmiddellijk voorafgaand aan de onder 1° bedoelde periode, voor de diensten bedoeld in paragraaf 2, 3° (het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van procedures voor interne controle en risicobeheer die verband houden met de opstelling en/of controle van financiële informatie of het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van financiële informatietechnologie-systemen).

De problematiek van de dochtervennootschappen in derde landen wordt besproken in punt 5 hieronder.

² Memorie van toelichting van het wetsontwerp tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, *Parl. St.*, Kamer, 2016-17, nr. 54K2083/001, p. 72.

4. Inwerkingtreding van de bepalingen m.b.t de niet-controlediensten

Voor de niet-OOB's zijn de nieuwe regels betreffende de niet-controlediensten pas van toepassing vanaf 31 december 2016 (datum van inwerkingtreding van de wet van 7 december 2016).

Voor de meeste gecontroleerde entiteiten die hun boekjaar afsluiten op 31 december zal dit geen problemen opleveren. Wanneer het boekjaar echter de vroegere en de nieuwe wetgeving overbrugt, dat wil zeggen wanneer het boekjaar betrekking heeft op een periode die aanvangt vóór 31 december 2016 en eindigt na deze datum kan de commissaris tot en met 30 december 2016 aanvaarden om een niet-controledienst te verlenen voor zover deze dienst niet door de vroegere wetgeving is verboden. Vanaf 31 december 2016 kan de commissaris evenwel niet meer aanvaarden om een niet-controledienst te verlenen die behoort tot de nieuwe categorie van verboden niet-controlediensten zoals bedoeld in de wet van 7 december 2016.

Volgens dezelfde gedachtegang en overeenkomstig artikel 133/1, § 2, 3° van het Wetboek van vennootschappen mag de bedrijfsrevisor geen wettelijke controle van een niet-OOB uitvoeren indien zijn netwerk of hijzelf tijdens het boekjaar onmiddellijk voorafgaand aan het boekjaar waarop de wettelijke controle van de jaarrekening betrekking heeft, diensten hebben verstrekt met betrekking tot het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van procedures voor interne controle en risicobeheer die verband houden met de opstelling en/of controle van financiële informatie of het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van financiële informatietechnologie-systemen. Als voorbeeld kan worden aangehaald dat voor een entiteit waarvan het boekjaar wordt afgesloten op 31 december, dit in de praktijk inhoudt dat de bedrijfsrevisor die in 2017 een commissarismandaat wil uitoefenen, alsook zijn netwerk, sinds 1 januari 2016 geen van bovenvermelde diensten hebben verstrekt.

5. Belgische niet-OOB dochtervennootschappen van vennootschappen van openbaar belang en uitwerking buiten de Europese Unie³

Enkele van de bepalingen opgenomen in de OOB-verordening zullen van toepassing zijn op de dochtervennootschap die geen OOB is, door haar relatie met de OOB, meer bepaald de beperkingen op de niet-controlediensten opgelegd aan de commissaris van de OOB, alsook aan de leden van zijn netwerk.

Verder zou, met betrekking tot de externe en interne rotatie, de moedervennootschap een externe en interne rotatie kunnen opleggen aan de commissaris van de niet-OOB dochtervennootschap hoewel de dochtervennootschappen van een OOB nooit als OOB zullen worden beschouwd indien zijzelf niet beantwoorden aan de voor OOB's vastgelegde criteria.

Tot slot heeft paragraaf 6 van artikel 133/1 van het Wetboek van vennootschappen betrekking op de levering van niet-controlediensten aan een onderneming buiten de Europese Unie (*cross border*), ongeacht of ze OOB of niet-OOB is. Deze paragraaf bepaalt: *“Indien een lid van het netwerk bedoeld in artikel 16/2 waartoe de commissaris behoort, één van de in paragrafen 2 of 3 bedoelde niet-controlediensten levert aan een onderneming met rechtspersoonlijkheid in een derde land die wordt beheerst door de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle, beoordeelt de commissaris of zijn onafhankelijkheid in het gedrang zou worden gebracht door de levering van zulke diensten door het lid van het netwerk.*

Als zijn onafhankelijkheid in het gedrang komt, past de commissaris in voorkomend geval veiligheidsmaatregelen toe om de bedreigingen als gevolg van het leveren van zulke diensten in een derde land in te perken. De commissaris mag de wettelijke controle uitsluitend blijven uitvoeren als kan gewaarborgd worden dat het verlenen van deze diensten zijn professionele oordeelsvorming en controleverslag niet beïnvloedt.

Voor de toepassing van deze paragraaf:

³ Voor het bepalen van het toepassingsgebied van de verboden diensten kan uit de gecombineerde lezing van artikel 3, 30° en 31° van de wet van 7 december 2016 en van artikel 133/1, § 6 van het Wetboek van vennootschappen redelijkerwijs worden afgeleid dat wanneer wordt verwezen naar de Europese Unie, de landen die lid zijn van de EER (IJsland, Noorwegen en Liechtenstein) ook dienen te worden beoogd.

a) worden betrokkenheid bij de besluitvorming van de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle, en het leveren van de diensten bedoeld in paragraaf 2, 1° tot 3° in alle gevallen geacht deze onafhankelijkheid in het gedrang te brengen en niet te kunnen worden ingeperkt door welke veiligheidsmaatregel ook;

b) wordt het verstrekken van de diensten andere dan deze bedoeld in paragraaf 2, 1° tot 3° geacht deze onafhankelijkheid in het gedrang te brengen en worden derhalve veiligheidsmaatregelen nodig geacht om de daardoor veroorzaakte dreigingen in te perken.”

6. Kwantitatieve beperking van de toegestane niet-controlediensten: “one-to-one”-regel

Wanneer een niet-controledienst niet verboden is, mag deze dienst in principe worden verleend door de commissaris, voor zover de voorwaarden betreffende de onafhankelijkheid van de commissaris in acht worden genomen en de “one-to-one”-regel (= 100%) niet wordt overschreden.

Krachtens deze regel mogen honoraria voor niet-controlediensten niet hoger zijn dan de honoraria voor controlediensten (art. 134 W. Venn.). Deze beperking is enkel toepasselijk op de vennootschappen (niet-OOB's) die deel uitmaken van een groep die een geconsolideerde jaarrekening opstelt en publiceert.

De overname-audits en due diligence-opdrachten blijven een uitzondering op de regel (art. 133/2, § 5 W. Venn.).

De beperking is ook niet van toepassing op de opdrachten voorgeschreven door Europese of nationale wetgeving (art. 133/2, § 1 en § 3 W. Venn.) (=wettelijke opdrachten) zoals bijvoorbeeld inbreng in natura, fusie, omzetting, enz.

- 1) gunstige beslissing van het auditcomité van de gecontroleerde vennootschap of van haar moedervernootschap (BE/EU of OESO);
- 2) oprichting van een college van commissarissen (Dit geval geldt enkel indien de vennootschap niet krachtens de wet verplicht is om een auditcomité op te richten.); en
- 3) door het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren, bij wijze van uitzondering voor een periode van maximaal twee boekjaren.

De vermelding van één van bovenvermelde afwijkingen en de verantwoording ervan wordt opgenomen in de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening of, bij gebrek aan geconsolideerde jaarrekening, in de toelichting bij de jaarrekening. Ingeval de vennootschap deze informatie niet vermeldt in de toelichting bij de jaarrekening, neemt de commissaris deze informatie zelf op in zijn controleverslag.

De honoraria voor controlediensten worden vergeleken met de honoraria voor niet-controlediensten die de commissaris factureert (art. 133/2, § 5 W. Venn.) aan de gecontroleerde vennootschap, aan de moedervernootschap (wereldwijd) en aan de dochtervennootschappen (wereldwijd) van de gecontroleerde vennootschap.

De berekening wordt globaal verricht op het niveau van het geheel bestaande uit de vennootschap, haar moedervernootschap en dochtervennootschappen.

Verder worden de totale honoraria berekend over drie boekjaren, hetgeen overeenkomt met de wettelijke duur van het mandaat van de commissaris, en niet volgens de Europese berekeningswijze (vergelijking van de niet-controlediensten geleverd gedurende een periode van drie of meer opeenvolgende boekjaren met de gemiddelde honoraria die de laatste drie opeenvolgende boekjaren zijn betaald voor de wettelijke controle van de jaarrekening).

Voor de berekening van de one-to-one wordt voortaan enkel rekening gehouden met de door de commissaris geleverde diensten. Er wordt geen rekening gehouden met de niet-controlediensten die eventueel worden geleverd door het netwerk van de commissaris.

7. Financiële onafhankelijkheid

Overeenkomstig paragraaf 6 van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen, mogen de honoraria van de commissaris niet worden beïnvloed door het verlenen van bijkomende diensten aan de gecontroleerde vennootschap.

Buiten deze honoraria mogen de commissarissen geen enkel voordeel, in welke vorm ook, van de vennootschap ontvangen. De vennootschap mag hun geen leningen of voorschotten toestaan, noch te hunnen behoeve waarborgen stellen of geven.

Bovendien wordt het algemeen verbod met betrekking tot resultaatgebonden honoraria behouden. Dit verbod heeft betrekking op de opdrachten uitgevoerd door de commissaris of door een lid van zijn netwerk in de gecontroleerde vennootschap, haar moedervenootschap of dochtervennootschappen binnen de Europese Unie. Er bestaan geen veiligheidsmaatregelen.

8. Cooling-off periode

Overeenkomstig artikel 133, §3, lid 1 van het Wetboek van vennootschappen, kunnen de commissarissen gedurende een tijdvak van twee jaar na het einde van hun mandaat, noch in de vennootschap die aan hun wettelijke controle is onderworpen, noch in een daarmee verbonden vennootschap of persoon zoals bepaald in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen, een mandaat van bestuurder, zaakvoerder of enige andere functie aanvaarden. Het verbod wordt strafrechtelijk gesanctioneerd door artikel 170, 1^o, van het Wetboek van vennootschappen⁴ en is alleen van toepassing op de commissaris.

Bovendien bepaalt het tweede lid van hetzelfde artikel dat de bedrijfsrevisoren die als vennoot, medewerker of werknemer van de commissaris direct betrokken waren bij de wettelijke controle maar die het controleverslag zelf niet ondertekenen ook een “cooling off” periode moeten naleven van ten minste één jaar alvorens een mandaat van bestuurder, zaakvoerder of enige andere functie in de vennootschap die aan hun wettelijke controle is onderworpen (of in een ermee verbonden vennootschap) te aanvaarden.

9. “Cooling in /pre-cooling off” periode van 2 jaar

Overeenkomstig artikel 133, § 5, lid 1 van het Wetboek van vennootschappen, mag de bedrijfsrevisor of mogen de leden van het netwerk bedoeld in artikel 16/2 waartoe de bedrijfsrevisor behoort, gedurende twee jaar voorafgaand aan zijn benoeming tot commissaris, geen prestaties verrichten die zijn onafhankelijkheid als commissaris in het gedrang zouden kunnen brengen.

Bovendien bepaalt artikel 133, § 5, lid 2 dat behalve in uitzonderlijke naar behoren gemotiveerde gevallen, de bedrijfsrevisor niet als commissaris kunnen benoemd worden wanneer hij of een lid van het netwerk waartoe hij behoort, binnen de twee jaar voorafgaand aan de benoeming als commissaris, regelmatig bijstand heeft verleend of heeft deelgenomen aan het voeren van de boekhouding of aan de opstelling van de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van de betrokken vennootschap, van een Belgische vennootschap die haar controleert of één van haar belangrijke Belgische of buitenlandse dochtervennootschappen of tussengekomen is in de werving van personen die deel uitmaken van een orgaan of van het leidinggevend personeel van de betrokken vennootschap, van een Belgische vennootschap die haar controleert of van één van haar belangrijke Belgische of buitenlandse dochtervennootschappen.

⁴ Met gevangenisstraf van een maand tot een jaar en met geldboete van vijftig tot tienduizend euro of met een van die straffen alleen worden gestraft :1^o de personen die in de loop van een periode van twee jaar, die ingaat vanaf het einde van hun mandaat van commissaris, een mandaat aanvaarden van bestuurder, zaakvoerder of enige andere functie in de vennootschap die onderworpen was aan hun toezicht of in een daarmee verbonden vennootschap of persoon