

HET STATUUT VAN DE COMMISSARIS

HET STATUUT VAN DE COMMISSARIS

BENOEMING, BEEINDIGING,
BEZOLDIGING EN
ONDERZOEKSBEVOEGDHEDEN

Bernard Tilleman
Gewoon Hoogleraar K.U.Leuven,
Onderzoeksalliantie Contract & Vermogen
K.U.Leuven-Kulak



INFORMATIECENTRUM
VOOR HET
BEDRIJFSREVISORAAT

De Stichting “INFORMATIECENTRUM VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT” of “ICCI” is in september 2006 door het Instituut der Bedrijfsrevisoren opgericht. Deze Stichting heeft tot doel onder haar eigen verantwoordelijkheid objectieve en wetenschappelijke informatie over vraagstukken die het bedrijfsrevisoraat aanbelangen te verstrekken.

Meer informatie omtrent de Stichting is beschikbaar op de website www.accountancy.be.

De interpretaties van de wet en de ingenomen standpunten vallen onder de persoonlijke verantwoordelijkheid van de auteur. De tekst is bijgewerkt tot 1 augustus 2006.

Verantwoordelijke uitgever: Veerle Van de Walle
Arenbergstraat 13, 1000 Brussel

D/0147/2006/131
ISBN 90 8661 345 4
ISBN (EAN) 978 90 8661 345 8

© die Keure
Kleine Pathoekeweg 3, 8000 Brugge
Tel. 050 47 12 72
Fax 050 33 51 54
E-mail: businessandeconomics@diekeure.be
Internet: www.diekeure.be

Niets van deze uitgave, zelfs gedeeltelijk, mag openbaar gemaakt worden, gereproduceerd worden, vertaald of aangepast, onder enige vorm ook, hierin begrepen fotokopie, microfilm, bandopname of plaat, of opgeslagen worden in geautomatiseerd gegevensbestand behoudens uitdrukkelijke en voorafgaande toestemming van de uitgever.

Woord vooraf

Reeds in 1997 verscheen van de hand van Professor Bernard TILLEMAN in de reeks Studies IBR de titel “Het statuut van de commissaris-revisor – benoeming, beëindiging en onderzoeksbevoegdheden”. Het behoeft geen betoog dat sindsdien het wettelijk kader waarin de commissaris functioneert aanzienlijk is gewijzigd en in de nabije toekomst nog zal wijzigen.

De editie 2007 van het boek “Het statuut van de commissaris” vormt een drieluik met de eerder door het Instituut der Bedrijfsrevisoren uitgegeven studies respectievelijk in 2003 “De aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor – burgerrechtelijke, strafrechtelijke en tuchtrechtelijke aspecten” en in 2004 “De onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor”.

Het boek bevat een onafhankelijk uitgevoerde wetenschappelijke studie die zich onderscheidt van de door het IBR eerder uitgegeven praktische publicaties zoals in 2004 “De vennootschap en haar commissaris – praktische toepassingsgevallen”. Het bewijs hiervan zijn de talrijke bibliografische referenties naar de rechtspraak en de rechtsleer, de rechtsvergelijkende analyse voornamelijk met Frankrijk en Nederland en de incorporatie van de tuchtrechtspraak van het IBR.

Er is rekening gehouden met de ontwikkelingen in de materie tot 1 augustus 2006.

Wij bedanken van harte de heer Bernard TILLEMAN, Gewoon Hoogleraar K.U.Leuven, die met zijn zeer gedegen kennis van het beroep van bedrijfsrevisor borg stond voor de totstandkoming en actualisering van dit basiswerk.

Een woord van dank gaat eveneens naar de heer Bruno DE KLERCK voor de aan de auteur overgemaakte suggesties evenals aan de heer André KILESSE, Voorzitter van het IBR, en naar de heer David SZAFRAN, Secretaris-generaal van het IBR, voor het nalezen van de Franstalige versie van het boek.

Ik ben er van overtuigd dat deze uitgave een antwoord biedt op het merendeel van de vragen die u zich in deze materie stelt. Ik wens u een aangename lectuur.

Michel DE WOLF
Voorzitter Stichting Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat

Maart 2007

INHOUDSTAFEL

Woord vooraf	V
Inhoudstafel	VII
Deel 1 – Benoeming van de commissaris	1
Hoofdstuk 1 Verplichting tot benoeming van een commissaris	3
1.1. Criterium van de rechtsvorm	3
1.1.1. Vennoetschapsvormen waarop de verplichting een commissaris aan te stellen van toepassing is	3
A. Kapitaalvennoetschappen	3
B. Bepaalde gewone commanditaire vennoetschappen, vennoetschappen onder firma en coöperatieve vennoetschappen met onbeperkte aansprakelijkheid	3
C. Vennoetschappen met sociaal oogmerk	3
1.1.2. Vennoetschapsvormen waarop de verplichting een commissaris aan te stellen niet van toepassing is	4
A. Bepaalde gewone commanditaire vennoetschappen, vennoetschappen onder firma en coöperatieve vennoetschappen met onbeperkte aansprakelijkheid	4
B. Tijdelijke handelsvennoetschappen, stille handelsvennoetschappen en maatschappen	4
C. Economische samenwerkingsverbanden	4
D. Landbouwvennoetschappen	5
1.1.3. Verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen	5
1.2. Criterium van de grootte van de onderneming: grote vennoetschappen, kleine niet-genoteerde vennoetschappen en zeer grote vzw's	6
1.2.1. Vennoetschappen	6
A. Criterium voor de grote (niet-genoteerde) vennootschap	6

B.	Berekeningsgrondslag van criteria op geconsolideerde basis	7
C.	Tijdstip waarop men de overschrijding van de criteria dient te beoordelen	9
D.	Berekening van de criteria bij nieuw opgerichte vennootschappen	12
E.	Bijzondere wetgeving met betrekking tot criteria inzake commissarisplicht	12
1.2.2.	Verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen	13
A.	Criteria voor de commissarisplicht	13
B.	Ge(de)consolideerde toepassing van de criteria?	15
C.	Tijdstip waarop men de overschrijding van de criteria dient te beoordelen	15
D.	Bijzondere wetgeving	16
E.	Facultatieve aanstelling van een commissaris	20
F.	Controle door de aandeelhouders van de vennootschap of leden van de vereniging	22
1.3.	Sanctie wettelijke verplichting tot benoeming commissaris	24
1.3.1.	Bestuurdersaansprakelijkheid	24
A.	Burgerrechtelijke aansprakelijkheid	24
B.	Strafrechtelijke aansprakelijkheid	25
1.3.2.	Aansprakelijkheid van de commissaris	26
1.3.3.	Nietigheid van het besluit van de algemene vergadering tot goedkeuring van de jaarrekening	27
1.3.4.	Gerechtelijke benoeming van een commissaris	27
1.3.5.	Gerechtelijke ontbinding van een vzw	27
	Hoofdstuk 2 Verplichting om een bedrijfsrevisor te benoemen	29
2.1.	Vennootschappen of ondernemingen met een ondernemingsraad	29
2.2.	Verzekeringsondernemingen	30
	Hoofdstuk 3 Voorwaarden om tot commissaris te worden benoemd	31
3.1.	Lidmaatschap van het Instituut der Bedrijfsrevisoren	31

3.2.	Bijzondere opdrachten	31
3.2.1.	Kredietinstellingen	31
3.2.2.	Verzekeringsondernemingen	32
3.3.	Mandaat van een commissaris bij een concurrerende vennootschap	33
Hoofdstuk 4 Benoemingsprocedure		35
4.1.	Algemeenheden	35
4.1.1.	Toepasselijkheid van de wetgeving op de overheidsopdrachten op de opdracht van de commissaris	35
4.1.2.	Bevoegd orgaan	35
4.1.3.	Aantal	37
4.2.	Vaste vertegenwoordiger van een revisorenvennootschap	37
4.2.1.	Verplichting om een vaste vertegenwoordiger aan te duiden	37
	A. Principe	37
	B. Enkel natuurlijke personen kunnen worden aangesteld als vaste vertegenwoordiger	38
	C. Werknemers van een revisorenvennootschap kunnen niet worden aangesteld als vaste vertegenwoordiger	39
4.2.2.	Aantal vaste vertegenwoordigers	40
4.2.3.	Bevoegdheid tot aanstelling en beëindiging van het mandaat van vaste vertegenwoordiger	40
4.2.4.	Publicatie van de benoeming en de beëindiging	41
4.2.5.	Gevolgen van de oprichting door een commissaris-natuurlijk persoon van een éénpersoons-BVBA	41
4.3.	Plaatsvervangende revisoren	42
4.4.	Benoemingsprocedure in vennootschappen en verenigingen met ondernemingsraad	43

4.4.1.	Vennootschappen waar een commissaris is aangesteld	44
	A. Voorstel van kandidaten door de raad van bestuur	44
	B. Beraadslaging door de ondernemingsraad over de voorgedragen kandidaat-revisor	45
	C. (Weigering tot) benoeming door de algemene vergadering in geval van aanvaarding van de kandidaat	47
	D. Verplichte tweede beraadslaging binnen de ondernemingsraad in geval van verwerping van de kandidaat	48
	E. Gerechtelijke benoeming van een commissaris of een bedrijfsrevisor	49
	F. Bekrachtiging of vervanging van de gerechtelijk aangestelde revisor	59
4.4.2.	Vennootschappen waar geen commissaris is aangesteld	60
4.4.3.	Toepassing van de procedure voor de ondernemingsraad inzake benoeming van een bedrijfsrevisor voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening die niet de functie van commissaris bekleedt van de consoliderende vennootschap	60
	Hoofdstuk 5 Aanvaarding en openbaarmaking van het mandaat van commissaris	63
5.1.	Aanvaarding	63
5.1.1.	Vereiste van aanvaarding	63
5.1.2.	Uitdrukkelijke of stilzwijgende aanvaarding	65
5.1.3.	Vereiste van voorafgaandelijke contactname met confrater die men opvolgt	65
	A. Principe	65
	B. Ratio	66
	C. Tijdstip contactopname	67
	D. Vereiste voorafgaandelijk ontslag voorganger (indien een bijzonder verslag wordt voorbehouden aan commissaris in functie)	68
5.1.4.	Betaling van de honoraria van de voorganger?	70
5.2.	Openbaarmakingsverplichting van de benoeming van de commissaris	71

5.2.1.	Openbaarmaking benoeming commissaris via openbaarmaking uittreksel oprichtingsakte	71
	A. Vennootschappen	71
	B. Verenigingen	72
5.2.2.	Openbaarmaking benoemingsakte commissarissen	73
	A. Vennootschappen	73
	B. Verenigingen	73
5.2.3.	Openbaarmaking van de controleopdracht van de geconsolideerde jaarrekening	74
Deel 2 – Beëindigingsgronden van het mandaat van commissaris		75
Hoofdstuk 1 Rechtsgrond van de regels inzake beëindiging: de vraag naar de contractuele kwalificatie van de verhouding tussen commissaris en vennootschap		77
Hoofdstuk 2 Toepassing van de vennootschapsrechtelijke regels inzake beëindiging van het mandaat van de commissaris op de vaste vertegenwoordiger van een revisorenvennootschap		79
Hoofdstuk 3 Gedwongen ontslag		81
3.1.	Principe	81
	3.1.1. Enkel ontslag om wettige redenen mogelijk	81
	3.1.2. Benoeming van een tweede revisor	82
3.2.	Notie wettige redenen	82
	3.2.1. Algemeen	82
	3.2.2. Wanprestatie	83
	3.2.3. Verhinderings	84
	3.2.4. Onenigheid	84
	3.2.5. Niet meer beantwoorden van de vennootschap aan de criteria die de aanstelling van een commissaris verplichtend maakt	85

3.3.	Bevoegdheid tot ontslag	85
3.3.1.	Vennootschappen zonder ondernemingsraad	85
3.3.2.	Vennootschappen met ondernemingsraad	85
	A. Algemene vergadering op voorstel of advies ondernemingsraad	86
	B. Rechtstreekse afzetting door de rechter	86
3.3.3.	Kredietinstelling en instellingen voor collectieve belegging	87
3.3.4.	Verzekeringsondernemingen	88
3.4.	Procedure	88
3.5.	Gevolg onwettig (gedwongen) ontslag	89
3.5.1.	Niet respecteren van de procedure	89
3.5.2.	Niet voorhanden zijn van gewichtige redenen	90
	A. Nietigverklaring of opschorting afzettingsbesluit	90
	B. Schadevergoeding	91
	Hoofdstuk 4 Vrijwillig ontslag	93
4.1.	Vrijwillig ontslag van de gemeenrechtelijke lasthebber	93
4.2.	Vrijwillig ontslag van de commissaris	93
4.2.1.	Vrijwillig ontslag (met onmiddellijke uitwerking) om gewichtige persoonlijke redenen	93
4.2.2.	Vrijwillig ontslag zonder gewichtige persoonlijke redenen	95
	A. Motiveringsplicht	95
	B. Tijdstip ontslag	96
	C. Verplichte aanwezigheid op de algemene vergadering	98
	D. Sancties van het onrechtmatig vrijwillig ontslag	98
	Hoofdstuk 5 Beëindiging bij onderlinge overeenkomst	101

Hoofdstuk 6 Verstrijken van de duur van het mandaat	103
6.1. Wettelijke maximum- en minimumduur van drie jaar	103
6.1.1. Principe	103
6.1.2. Verenigbaarheid van een zesjarig commissarismandaat bij een publiekrechtelijke onderneming	103
6.2. Begrip “jaar”: boekjaar, kalenderjaar, controlejaar?	105
6.3. Vanaf wanneer begint de termijn van drie jaar te lopen?	106
6.4. Ogenblik beëindiging mandaat	107
6.5. Stilzwijgende verlenging van het mandaat	108
Hoofdstuk 7 Overlijden of ontbinding van de revisor(vennootschap)	109
7.1. Principe	109
7.2. Vaste vertegenwoordiger	110
7.3. Aanstelling van plaatsvervangende revisoren	110
7.4. Commissarissen van een college	111
Hoofdstuk 8 Fusie of splitsing van de revisorenvennootschap	113
Hoofdstuk 9 Ontbinding van de aan controle onderworpen vennootschap of vereniging	115
Hoofdstuk 10 Omvorming van de aan controle onderworpen vennootschap of vereniging	119
Hoofdstuk 11 Aanstelling van een voorlopig bewindvoerder	121
Hoofdstuk 12 Fusie van de aan controle onderworpen vennootschap of vereniging	123
12.1. Fusie door overneming	123

12.2. Fusie door oprichting van een nieuwe vennootschap	124
---	-----

Hoofdstuk 13 Splitsing van de aan controle onderworpen vennootschap 127

13.1. Splitsing door oprichting van een nieuwe vennootschap	127
---	-----

13.2. Partiële splitsing	127
--------------------------	-----

Hoofdstuk 14 Gerechtelijk akkoord en faillissement van de aan controle onderworpen vennootschap 129

14.1. Gerechtelijk akkoord	129
----------------------------	-----

14.2. Faillissement	129
---------------------	-----

Hoofdstuk 15 Openbaarmaking van de beëindiging van het mandaat van de commissaris 133

15.1. Vennootschappen	133
-----------------------	-----

15.1.1. Principe: openbaarmaking van de akten betreffende de ambtsbeëindiging	133
---	-----

15.1.2. Gedwongen en vrijwillig ontslag	134
---	-----

15.1.3. Overlijden van de commissaris	134
---------------------------------------	-----

15.1.4. Nietigverklaring van de benoeming of van afzetting	134
--	-----

15.2. Verenigingen	134
--------------------	-----

Hoofdstuk 16 Gevolgen van de beëindiging van het mandaat 137

16.1. Gevolgen in hoofde van de aan controle onderworpen vennootschap of vereniging	137
---	-----

16.2. Gevolgen in hoofde van de commissaris	137
---	-----

16.2.1. Verplichting om zijn mandaat voort te zetten	137
--	-----

16.2.2. Wachtperiode (“cooling-off period”)	138
---	-----

A. <i>Ratio legis</i>	138
B. Geviseerde personen	138
C. Termijn van twee jaar	139
D. Geviseerde functies	140
E. Sancties	140
16.2.3. Niet-concurrentieverplichting	140
Deel 3 – Bezoldiging van de commissaris	141
Hoofdstuk 1 Onbezoldigd mandaat	143
Hoofdstuk 2 Vorm van de bezoldiging	145
Hoofdstuk 3 Hoogte van de bezoldiging	147
3.1. Bezoldiging en onafhankelijkheid van de commissaris	147
3.1.1. Prijsstelling	147
A. Principe	147
B. Voldoende hoge bezoldiging	148
C. Vast karakter van de bezoldiging en voldoende karakter van de bezoldiging	150
D. Verbod op resultaatsgebonden honoraria	150
3.1.2. Financiële onafhankelijkheid	151
3.1.3. Achterstallige bezoldigingen	152
Hoofdstuk 4 Bevoegdheid tot bepaling van de bezoldiging	153
4.1. Algemene wettelijke controleopdracht	153
4.1.1. Exclusieve bevoegdheid algemene vergadering: commissaris die door de algemene vergadering wordt aangesteld	153
A. Principe	153
B. Bezoldiging van de commissaris bij een groep van vennootschappen	153
C. Sanctie	154

4.1.2.	Exclusieve bevoegdheid rechtbank: de gerechtelijk aangestelde commissaris	155
4.2.	Uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten	156
4.3.	Vennootschappen of verenigingen met ondernemingsraad	156

Hoofdstuk 5 Bepaling van de bezoldiging 159

5.1.	Algemene wettelijke controleopdracht	159
5.1.1.	Voorafgaandelijke bepaling vast bedrag	159
5.1.2.	<i>Ratio legis</i>	160
5.1.3.	Notie vast bedrag	160
5.1.4.	Wijziging van het vastgestelde bedrag	161
	A. Wijziging van de structuur van de gecontroleerde vennootschap	161
	B. Boekjaar van meer dan twaalf maanden	162
	C. Aanstellen van een college	162
	D. Wegvallen van een lid van een college	162
5.1.5.	Regularisatie en sanctie	163
5.2.	Uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten	163

Hoofdstuk 6 Transparantieverplichting 167

6.1.	<i>Ratio legis</i> van de openbaarmakingsverplichting	167
6.2.	Kennisgevingsplicht ten opzichte van het Instituut der Bedrijfsrevisoren	167
6.3.	Inhoud van de transparantieverplichting	168
6.3.1.	Openbaarmakingsverplichting van de bijkomende honoraria berust in eerste instantie op het bestuursorgaan dat gehouden is zulks op te nemen in het jaarverslag	168
	A. Publicatie van de honoraria voor non-auditdiensten in bijlage bij de jaarrekening	168

B.	Transparantieplichting wanneer de gecontroleerde vennootschap deel uitmaakt van een groep	168
6.3.2.	Controlefunctie van de commissaris op de transparantieplichting	170
A.	Bepaalde transparantieplichting op niveau van de commissaris zelf	170
B.	Controlefunctie van de commissaris	170
6.4.	Toepassingsgebied van de transparantieplichting	170
6.4.1.	Aard van de bezoldigingen onderworpen aan de transparantieplichting	170
A.	Openbaarmaking van de vergoeding voor de revisorale opdracht (van de commissaris)	170
B.	Openbaarmaking van uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten	171
C.	Toepassingsgebied transparantieplichting <i>ratione materiae</i> : welke bezoldigingen moeten openbaar worden gemaakt?	172
6.5.	Sanctie op de niet-naleving van de transparantieplichting	172
6.5.1.	Afschaffing van niet-opeisbaarheid ten gevolge van niet-openbaarmaking	172
6.5.2.	Aansprakelijkheid van de bestuurder en commissaris	173
Hoofdstuk 7 Opeisbaarheid van de bezoldiging		175
7.1.	<i>Exceptio non adimpleti contractus</i>	175
7.2.	Tijdstip van betaling	175
7.3.	Voortzetten van het mandaat na de beëindiging ervan	175
Hoofdstuk 8 Verjaring van de rechtsvordering tot betaling van het ereloon van de bedrijfsrevisor		177

Deel 4 – Algemene voorwaarden voor de uitoefening van de controle door de commissaris	179
--	-----

Hoofdstuk 1 Algemeen kader waarin de controle wordt uitgeoefend, de algemene controlenormen en de bijzondere normen	181
--	-----

1.1. Band tussen de controlenormen en de aansprakelijkheid van de commissaris	181
1.2. Revisor heeft in principe een middelenverbintenis	183

Hoofdstuk 2 Recht op informatie van de commissaris	185
---	-----

2.1. Deelname aan de vergaderingen	185
2.1.1. Deelname aan de algemene vergadering	185
A. Recht (en plicht) om niet te antwoorden op vragen van de aandeelhouders	187
B. Recht tot bijeenroeping van de algemene vergadering	187
2.1.2. Deelname aan de raad van bestuur	191
2.1.3. Vergaderingen van de ondernemingsraad	192
2.2. Onderzoeksbevoegdheden	193
2.2.1. Onderzoeksbevoegdheden bij de betrokken onderneming zelf	193
A. Aard van de onderzoeksbevoegdheden	193
B. Toepassingsgebied van de onderzoeksbevoegdheden	195
2.2.2. Onderzoeksbevoegdheden bij verbonden ondernemingen	198
2.2.3. Onderzoeksbevoegdheden bij derden	200
A. Algemene omschrijving	200
B. Bewijskracht	200
C. Bemiddeling van de vennootschap	200
D. Aanwending van techniek	201
2.2.4. Sancties bij het hinderen van de onderzoeksbevoegdheden van de commissaris	201

A. Strafsancties bij het hinderen van het onderzoek (art. 170, 3° W.V.vnn.)	201
B. Beperkingen in de uitvoering van de controle	202
C. Afdwingen van het onderzoeksrecht in kort geding	202
Hoofdstuk 3 Halfjaarlijkse staat	203
Hoofdstuk 4 Uitoefening van de controle bij pluraliteit van commissarissen	205
4.1. Principe van de collegialiteit	205
4.2. Wat houdt de collegialiteit in?	205
4.2.1. Besluitvorming via beraadslaging	205
4.2.2. Recht op minderheidsopinie	205
4.2.3. Taakverdeling	207
4.2.4. Individuele onderzoeksbevoegdheid van de commissarissen	208
4.2.5. Wat gebeurt er in het geval dat één van beide bedrijfsrevisoren in de onmogelijkheid verkeert om zijn opdracht voort uit te oefenen?	208
4.2.6. Specifiek geval van de publiekrechtelijke overheidsbedrijven	209
4.2.7. Beroepsgeheim tussen leden van college	210
Hoofdstuk 5 Beroep op medewerkers, deskundigen of experts	211
5.1. Recht op subdelegatie	211
5.2. Strafrechtelijke en burgerrechtelijke aansprakelijkheid	212
Beknopte bibliografie	213
Trefwoorden	215

DEEL 1

BENOEMING VAN DE COMMISSARIS

HOOFDSTUK 1

VERPLICHTING TOT BENOEMING VAN EEN COMMISSARIS

1.1. CRITERIUM VAN DE RECHTSVORM

1.1.1. Vennootschapsvormen waarop de verplichting een commissaris aan te stellen van toepassing is

A. Kapitaalvennootschappen

1. In de kapitaalvennootschappen (NV, BVBA, CVBA en Comm. VA) dient de controle op de financiële toestand, op de jaarrekening en op de regelmatigheid, ten aanzien van het Wetboek van vennootschappen en de statuten van de in de jaarrekening weergegeven verrichtingen, verplichtend te worden toevertrouwd aan één of meer commissarissen (art. 142 W. Venn.).

Artikel 61 van de Europese Verordening nr. 2157/2001 van de Raad van 8 oktober 2001 betreffende het statuut van de Europese vennootschap, onderwerpt de Europese vennootschap met betrekking tot de controle van de jaarrekening aan de wetgeving inzake naamloze vennootschappen van de Lidstaat waar de Europese vennootschap haar statutaire zetel heeft.

B. Bepaalde gewone commanditaire vennootschappen, vennootschappen onder firma en coöperatieve vennootschappen met onbeperkte aansprakelijkheid

2. Gewone commanditaire vennootschappen, vennootschappen onder firma en de coöperatieve vennootschappen met onbeperkte aansprakelijkheid zijn verplicht om een commissaris aan te stellen wanneer niet alle onbeperkt aansprakelijke vennoten natuurlijke personen zijn (art. 141 *juncto* art. 142 W. Venn.).

C. Vennootschappen met sociaal oogmerk

3. Er is geen afwijking voorzien voor de toepassing van de bepalingen inzake de commissarisplicht, indien het gaat om een vennootschap met een sociaal oogmerk.

Bijgevolg moeten de principes die gelden inzake de verplichting om een commissaris aan te stellen in de gewone vennootschappen, ook worden toegepast in geval van vennootschappen met sociaal oogmerk⁽¹⁾.

⁽¹⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1996, p. 253-254.

1.1.2. Vennootschapsvormen waarop de verplichting een commissaris aan te stellen niet van toepassing is

A. *Bepaalde gewone commanditaire vennootschappen, vennootschappen onder firma en coöperatieve vennootschappen met onbeperkte aansprakelijkheid*

4. De gewone commanditaire vennootschappen, vennootschappen onder firma en de coöperatieve vennootschappen met onbeperkte aansprakelijkheid zijn niet verplicht een commissaris aan te stellen indien alle onbeperkt aansprakelijke vennoten natuurlijke personen zijn (art. 141 *juncto* art. 142 W. v. v. n. n.).

B. *Tijdelijke handelsvennootschappen, stille handelsvennootschappen en maatschappen*

5. De bepalingen over de controle zijn opgenomen in Boek IV van het Wetboek van vennootschappen dat de bepalingen groepeerd die gemeenschappelijk zijn aan de rechtspersonen geregeld in dit wetboek. De tijdelijke handelsvennootschappen⁽²⁾, stille handelsvennootschappen en maatschappen zijn derhalve niet verplicht een commissaris aan te stellen.

C. *Economische samenwerkingsverbanden*

6. Artikel 141, 3^o van het Wetboek van vennootschappen bepaalt dat economische samenwerkingsverbanden, waarvan geen enkel lid onderworpen is aan de controle door de commissaris, niet verplicht zijn om een commissaris aan te stellen. Het IBR betwist de draagwijdte van deze bepaling die tot stand kwam naar aanleiding van de codificatie.

De Verordening (EEG) nr. 2137/85 van de Raad van 25 juli 1985 tot instelling van de Europese economische samenwerkingsverbanden bevat geen bepaling inzake de controle van de jaarrekening van de Europese economische samenwerkingsverbanden.

Daarentegen stipuleert zowel artikel 14, § 2 bis, tweede lid van de oude wet van 17 juli 1989 betreffende de economische samenwerkingsverbanden als artikel 8, § 1, tweede lid van de wet van 12 juli 1989 houdende verscheidene maatregelen tot toepassing van Verordening (EEG) nr. 2137/85 van de Raad van 25 juli 1985 tot instelling van de Europese economische samenwerkingsverbanden:

⁽²⁾ Zie hieromtrent IBR, *Controle van tijdelijke verenigingen: juridische, boekhoudkundige, fiscale en controle-aspecten*, Studies IBR, 1996, 168 p.

“Indien een lid van het samenwerkingsverband zelf onderworpen is aan wettelijk toezicht op de boekhoudkundige stukken, moet het toezicht op de financiële toestand, op de jaarrekening en op de regelmatigheid vanuit het oogpunt van de statuten, van de verrichtingen weer te geven in de jaarrekening, worden opgedragen aan één of meer bedrijfsrevisoren.”.

Voormelde tekst van artikel 14 §2bis, tweede lid van de opgeheven wet van 17 juli 1989 betreffende de economische samenwerkingsverbanden komt niet meer als dusdanig voor in het Wetboek van vennootschappen, doch enkel de formulering in artikel 141, 3° van het Wetboek van vennootschappen volgens dewelke *“het hoofdstuk (met betrekking tot de controle op de jaarrekening) niet van toepassing is op economische samenwerkingsverbanden, waarvan geen enkel lid onderworpen is aan de controle door een commissaris”.*

De Raad van het IBR betreurt dat de oude tekst van artikel 14, §2bis, tweede lid die duidelijk was, werd vervangen en in negatieve zin werd herschreven: door het herschrijven van deze bepaling naar aanleiding van de codificatie van het Wetboek van vennootschappen is de tekst van artikel 141, 3° van het Wetboek van vennootschappen minder duidelijk geworden. Bij gebrek aan een tegengestelde aanduiding in de parlementaire voorbereiding is het passend om te overwegen dat de codificatie de draagwijdte van de vroegere wetgeving niet heeft willen wijzigen.

Op basis van het voorgaande is de Raad van het IBR van oordeel dat een economisch samenwerkingsverband naar Belgisch recht, waarvan alle leden vennootschappen naar buitenland recht zijn verplicht is om een commissaris aan te duiden van zodra één van de leden in hun respectieve landen een commissaris of een persoon met een gelijkwaardige hoedanigheid dient aan te duiden⁽³⁾.

D. Landbouwvennootschappen

7. Landbouwvennootschappen zijn niet verplicht om een commissaris aan te stellen (art. 141, 4° W.v.vnn.).

1.1.3. Verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen

8. De verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen moeten één of meer commissarissen belasten met de controle van de financiële toestand, van de jaarrekening en van de regelmatigheid in het licht van de wet en de statuten, van de verrichtingen die in de jaarrekeningen moeten worden vastgesteld (art. 17, §5, eerste lid (vzws) en art. 37, §5, eerste lid (stichtingen V&S-wet)).

⁽³⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2005, p. 119-120.

1.2. CRITERIUM VAN DE GROOTTE VAN DE ONDERNEMING: GROTE VENNOOTSCHAPPEN, KLEINE NIET-GENOTEERDE VENNOOTSCHAPPEN EN ZEER GROTE VZW'S

1.2.1. Vennootschappen

A. Criterium voor de grote (niet-genoteerde) vennootschap

9. De verplichting tot aanstelling van een commissaris geldt in principe enkel voor vennootschappen die grote vennootschappen zijn in de zin van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen, d.w.z. vennootschappen die:

- a) ofwel twee van de volgende criteria overschrijden: jaargemiddelde van het personeelsbestand: 50; jaaronzet, exclusief de belasting over de toegevoegde waarde: 7.300.000 EUR; balanstotaal: 3.650.000 EUR⁽⁴⁾;
- b) ofwel een gemiddeld werknemersbestand van meer dan 100 (art. 141, 2° W.v.n.).

Onder omzet wordt verstaan het bedrag, exclusief de belasting over de toegevoegde waarde, van de verkoop van goederen en de levering van diensten aan derden, in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de vennootschap (art. 96, I.A. K.B. 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen). Wanneer de vennootschap optreedt als makelaar, als mandataris of commissionair, moet echter een onderscheid worden gemaakt tussen hetgeen tot haar eigen omzet behoort en hetgeen tot de omzet van andere vennootschappen behoort. In het algemeen kan worden gesteld dat wanneer de vennootschap het volledig risico van diensten op zich neemt, de opbrengsten ervan als eigen omzet zullen worden geboekt. Wanneer de vennootschap daarentegen commissies opstrijkt als tussenpersoon, behoren enkel deze commissies tot haar omzet⁽⁵⁾.

Sinds 30 januari 2006 moeten ook kleine genoteerde vennootschappen een commissaris benoemen.

⁽⁴⁾ K.B. 25 mei 2005 tot wijziging van de art. 15, §1 en 16, §1, eerste W.v.n., vastgesteld bij wet 7 mei 1999 (de in art. 2 en 3 vastgestelde verhogingen zijn van toepassing op de vanaf 31 december 2004 afgesloten jaarrekeningen). Op voorstel van de Juridische Commissie is de Raad van het IBR van mening dat men de stelling kan verdedigen dat, bij gebrek aan een datum van inwerkingtreding, de algemene regel erin bestaat dat het koninklijk besluit in werking treedt op de tiende dag na publicatie in het *Belgisch Staatsblad, in casu* op 17 juni 2005. De gewone algemene vergaderingen, die uiterlijk op 16 juni 2005 werden gehouden, mochten de oude bedragen nog toepassen, voor wat de benoeming van de commissaris en de vorm van het jaarrekeningenschema betreft, maar de gewone algemene vergaderingen die vanaf 17 juni 2005 plaatsvinden, dienden de reeds verhoogde bedragen toe te passen.

⁽⁵⁾ COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN, Advies nr. 103/1, "Omzetcijfer Tussenpersonen", *Bull. CBN*, 1977, nr. 1, augustus 1977, p. 12-14; Advies nr. 103/2, "Omzet van expediteurs" *Bull. CBN*, nr. 22, juni 1988, p. 1-2.

B. Berekeningsgrondslag van criteria op geconsolideerde basis

a. Situatie tot 30 juni 1996

10. Tot 30 juni 1996 moest bij de berekening van de criteria worden nagegaan of de vennootschap geen deel uitmaakte van een groep. Als de vennootschap met één of meer andere vennootschappen verbonden was in de zin van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen (thans art. 11 W. Vnn.), werden de criteria inzake omzet en balanstotaal immers berekend op geconsolideerde basis. Wat het criterium van het personeelsbestand betrof, werd het aantal werknemers opgeteld dat door elk van de betrokken vennootschappen jaarlijks gemiddeld wordt tewerkgesteld (art. 12, §2 K.B. 12 september 1983 tot uitvoering van wet 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen).

11. Als met een vennootschap verbonden werden beschouwd:

- a) de vennootschappen waarover zij een controlebevoegdheid uitoefent;
- b) de vennootschappen die een controlebevoegdheid over haar uitoefenen;
- c) de vennootschappen waarmee zij een consortium vormt;
- d) de andere vennootschappen die, bij weten van haar bestuursorganen, onder de controle staan van de vennootschappen bedoeld in a), b) en c).

b. Situatie vanaf 1 juli 1996

12. Vanaf 1 juli 1996 moet elke vennootschap in principe afzonderlijk worden beschouwd en vindt geen consolidatie plaats tussen de jaarrekening van de vennootschap en de jaarrekening van andere vennootschappen, Belgische of buitenlandse, waarmee zij verbonden zouden kunnen zijn. Op die regel bestaan drie uitzonderingen.

i. Vennootschappen die deel uitmaken van een groep die gehouden is een geconsolideerde jaarrekening op te stellen en te publiceren (art. 141, 2°, a) W. Vnn.)

13. Een eerste uitzondering is voorzien teneinde de betrouwbaarheid te verzekeren van de controle op de geconsolideerde jaarrekeningen. Dochtervennootschappen van een consolidatieplichtige groep, die op het niveau van de onderscheiden juridische entiteit niet voldoen aan de voorwaarden om een commissaris aan te stellen, zouden niet meer aan deze controle worden onderworpen. De commissaris van de moedervennootschap kan bijgevolg niet langer rekenen op de betrouwbaarheid van de individuele jaarrekeningen van de dochtermaatschappijen. Om die reden werden de vennootschappen die deel uitmaken van een groep die consolidatieplichtig is, onderworpen aan de commissarisplicht.

Over de draagwijdte van deze eerste uitzondering is in de rechtsleer een interpretatieprobleem ontstaan. In bepaalde rechtsleer werd gesteld dat de berekening op geconsolideerde basis enkel moet gebeuren, indien de betrokken vennootschap behoort tot een groep die op grond van de Belgische wetgeving moet consolideren⁽⁶⁾.

Deze opvatting werd door de Raad van het IBR verworpen⁽⁷⁾. Het betreft inderdaad een toevoeging van een beperking die de wet zelf niet stelt. Deze opvatting is bovendien ingegeven door de oorspronkelijke bedoeling van de wijziging van (oud) artikel 64 van de Vennootschappenwet. De wetswijziging kwam er naar aanleiding van een wetsvoorstel ingediend door volksvertegenwoordiger DE CLIPPELE⁽⁸⁾. Het voorstel ging hierbij in op de druk van grote buitenlandse groepen die voor hun kleine dochteronderneming een revisor dienden aan te stellen en van deze verplichting wilden ontheven worden. Het initiële voorstel werd echter in belangrijke mate geamendeerd door uitzonderingen te voorzien op het principe van de geconsolideerde berekening van de criteria⁽⁹⁾. Aanvankelijk was de uitzondering voorbehouden voor vennootschappen, die deel uitmaken van een groep die gehouden is een geconsolideerde jaarrekening te publiceren in België. De woorden “in België” werden echter geschrapt om het discriminatierisico uit te schakelen tussen vennootschappen die in België of in het buitenland werden opgericht.

In het Jaarverslag van het IBR werd er eveneens op gewezen dat het de wettelijke verplichting tot consolidatie is die in overweging moet worden genomen en niet de feitelijke situatie. Tevens werd onderstreept dat de verplichting blijft bestaan, zelfs wanneer de dochtervennootschappen, om welke reden dan ook buiten de consolidatiekring vallen. Het is voldoende dat de groep een consolidatieverplichting heeft⁽¹⁰⁾.

ii. Portefeuillemaatschappijen (art. 141, 2°, b) W. Venn.)

14. Een tweede uitzondering vermeld in artikel 141 van het Wetboek van vennootschappen zijn de portefeuillemaatschappijen. Artikel 134 van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten heeft evenwel het koninklijk besluit nr. 64 opgeheven, met ingang van 1 juni 2003. Deze uitzondering is derhalve zonder voorwerp geworden.

⁽⁶⁾ Zie bv. M. BILLEN, “De KMO drempels zijn versoepeld”, *Kijk Uit*, 1995, nr. 6/16; X, “Een commissaris-revisor aanstellen of niet”, *IDAC-Info* 19 september 1996, p. 17/6, vn. 04.

⁽⁷⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1995, p. 101; vgl. in dezelfde zin: J. BEVENS, *De reparatiewet vennootschapsrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1995, nr. 229, p. 96. QUÉVIER, “L’information des actionnaires et des tiers dans le droit des sociétés”, *DAOR*, 1995, nr. 37, p. 47. QUÉVIER, geciteerd in “Benoeming commissaris-revisor in groepen: interpretatieproblemen”, *Balans*, 1995, nr. 312, p. 2.

⁽⁸⁾ *Parl. St.* Kamer 1992-93, nr. 1005/19.

⁽⁹⁾ Amendement van de heren VANDENBERGHE en GUNNAERTS, *Parl. St.* Senaat 1993-94, nr. 1086/2, p. 164.

⁽¹⁰⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1995, p. 101.

iii. *Beursgenoteerde vennootschappen (art. 141, 2°, c) W. Venn.*)

15. Ten slotte werd een uitzondering voorzien voor een vennootschap waarvan de effecten zijn opgenomen in een officiële notering van een effectenbeurs. Het is irrelevant waar de effectenbeurs gelegen is.

16. Er weze aangestipt dat het begrip “officiële notering” in de financiële wetgeving uitdrukkelijk verwijst naar de vennootschappen die in de eerste markt worden genoteerd.

De vennootschappen waarvan de effecten opgenomen zijn in de officiële notering van een effectenbeurs moeten een commissaris aanstellen, wanneer zij de criteria van een kleine vennootschap, berekend op geconsolideerde basis, overschrijden. De regel van de afzonderlijke berekening is hier niet toepasselijk. Volgens het verslag van de bijzondere Senaatscommissie zou bij een berekening op gedeconsolideerde basis “een wijziging van de wet noodzakelijk zijn om de kleine aandeelhouder te beschermen en de betrouwbaarheid van de financiële informatie te waarborgen. Bijgevolg kan de gedeconsolideerde berekeningswijze niet gelden voor beursgenoteerde ondernemingen”⁽¹⁾.

Bedoeld worden de vennootschappen die worden genoteerd in België of in het buitenland. Zowel in het ene als in het andere geval komt het erop aan de aandeelhouder te beschermen en de betrouwbaarheid van de financiële instelling te waarborgen. Eigenaardig genoeg blijkt de notering op een gereguleerde markt echter niet te volstaan. Het Wetboek van vennootschappen refereert aan de officiële notering: de tweede markt of een andere markt die niet als officiële notering wordt bestempeld, is dus niet bedoeld. Dit belet niet dat de regels die specifiek zijn voor de inrichting van een effectenbeurs van welke aard ook, een verplichte revisorale controle kunnen voorschrijven, zoals dit onder meer het geval is voor Nasdaq Europe.

Behoudens de eerste uitzondering van artikel 141, 2° van het Wetboek van vennootschappen zijn de Belgische dochters van een beursgenoteerde vennootschap niet automatisch verplicht een commissaris te benoemen.

C. Tijdstip waarop men de overschrijding van de criteria dient te beoordelen

a. Boekjaar waarop de criteria betrekking hebben

i. Vóór de inwerkingtreding van het Wetboek van vennootschappen

17. Vóór de inwerkingtreding van het Wetboek van vennootschappen was het in artikel 64, § 2 van de Gecoördineerde Wetten op de Handelsvennootschappen duidelijk dat alle vennootschappen groot waren (en

⁽¹⁾ *Parl. St.* Senaat 1993-94, nr. 1086/2, p. 169.

derhalve een commissaris moesten benoemen), tenzij deze vennootschappen gedurende twee opeenvolgende boekjaren aan de criteria van een “kleine vennootschap” beantwoordden ⁽¹²⁾. Dit was overigens in overeenstemming met artikel 12, § 1 van de Vierde Europese Richtlijn ⁽¹³⁾.

ii. Inwerkingtreding van het Wetboek van vennootschappen

Voorvermeld artikel 64, § 2 werd door de codificatie (1999; inwerkingtreding in 2001) van het vennootschapsrecht artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen. Dit artikel bevat de (inmiddels aangepaste) criteria van de notie “kleine vennootschap”:

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

- jaargemiddelde van het personeelsbestand: 50;
- jaaromzet, exclusief de belasting over de toegevoegde waarde: 6.250.000 EUR;
- balans totaal: 3.125.000 EUR; tenzij het jaargemiddelde van het personeelsbestand meer dan 100 bedraagt.

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

Als een vennootschap het vorige boekjaar de criteria bedoeld in § 1 niet overschreed, dan wordt ze voor het lopende boekjaar als kleine vennootschap aangezien, ook al voldoet ze voor dat boekjaar niet langer aan de criteria daartoe vereist.

Als een vennootschap het vorige boekjaar de criteria bedoeld in § 1 overschreed, dan wordt ze voor het lopende boekjaar niet als een kleine vennootschap aangezien, ook al voldoet ze voor dat boekjaar aan de criteria daartoe vereist.

(...)”.

De formulering van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen was niet duidelijk en kon aanleiding geven tot verwarring. Immers, zowel in de eerste als de tweede paragraaf wordt er verwezen naar het vorig boekjaar.

De nieuwe formulering stemde niet overeen met de tekst van de Vierde Europese Richtlijn ⁽¹⁴⁾.

⁽¹²⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2004, p. 91-94.

⁽¹³⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2005, p. 91.

⁽¹⁴⁾ *Ibid.*, p. 91-92.

iii. Wet van 23 december 2005 houdende diverse bepalingen

18. Met het oog op het verduidelijken van de formulering van voorvermeld artikel 15, heeft de wetgever, op uitdrukkelijk initiatief van de Raad van het Instituut en dit in overleg met het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, besloten om artikel 15 (via art. 3 van de wet van 23 december 2005 houdende diverse bepalingen (*B.S.* 30 december 2005)) als volgt te wijzigen:

- in § 1 worden de woorden “*en het voorlaats*” ingevoegd tussen de woorden “*het laats*” en de woorden “*afgesloten boekjaar*”;

- in § 2 worden het tweede en het derde lid opgeheven.

Voortaan dient een vennootschap om klein te zijn zowel in het voorlaats als het laats afgesloten boekjaar de criteria niet te overschrijden. Aangezien deze vereiste nu uitdrukkelijk in § 1 is ingeschreven, werd het tweede en derde lid van § 2 overbodig.

De wettekst stemt opnieuw overeen met de tekst van de Richtlijn in de zin dat alle vennootschappen groot zijn, tenzij ze twee opeenvolgende boekjaren de criteria niet overschrijden. Indien in de loop van twee volgende boekjaren de vennootschap de criteria niet overschrijdt, wordt ze als klein beschouwd voor de hele duur van het derde boekjaar; ze blijft klein in de loop van het vierde boekjaar, indien ze nog steeds niet de criteria tijdens voorvermelde derde boekjaar heeft overschreden ⁽¹⁵⁾.

b. Gevolg van het niet meer overschrijden van de criteria

19. De commissaris wordt benoemd voor een hernieuwbare termijn van drie jaar. Op straffe van schadevergoeding kan hij tijdens zijn opdracht enkel om wettige redenen door de algemene vergadering worden ontslagen. Het niet meer overschrijden van de criteria wordt in het algemeen niet als een wettige grond tot ontslag gekwalificeerd ⁽¹⁶⁾. Dit geldt zowel voor het geval wanneer ten gevolge van omstandigheden eigen aan de vennootschap de

⁽¹⁵⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2005, p. 92

⁽¹⁶⁾ Verantwoording regeringsamendement, *Parl. St.* Kamer 1982-83, nr. 552/20, p. 1; Verklaring minister in verslag VAN RHAEGEN, *Parl. St.* Kamer 1982-83, nr. 552/35, p. 34; IBR *Jaarverslag*, 1992, p. 186; IBR, *Jaarverslag*, 2001, p. 108; Luik 23 november 1989 *Rev. prat. soc.*, 1990, nr. 6545, p. 178; IBR *Periodieke Berichten*, 1990, nr. 5, p. 1-2; *L.M.B.*, 1990, p. 802 (de wens om nutteloze kosten te besparen werd door het Hof van Beroep te Luik niet beschouwd als een wettige grond tot ontslag van een commissaris); K. VAN ARTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Gent, Larcier, 2002, p. 6, n. 7; K. BOUTEBIER en R. ELTKAMP, “Controle op de vennootschap door de bedrijfsrevisor”, *R.W.*, 2003-04, p. 1588; J.-P. MÈS en K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep*, Antwerpen, Kluwer, 1985, p. 56; R. VAN ASBROECK en P. DE BOCK, *Zoeklicht op de commissaris*, Antwerpen, Kluwer, 1986, p. 5; vgl. in dezelfde zin: Frankrijk: J.F. BÉRIÈRE, *Commissariat aux comptes*, Parijs, Joly, 1996, p. 40, n. 69 (dit is zo voor de personenvennootschap, de SARL en de GIE, dit is echter niet zo voor “une personne morale de droit privé non commerçante ayant une activité économique”); Y. GUYON, “Juriscl. Sociétés”, Fasc. 134 A, nr. 107, p. 26; *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d’exercice du contrôle*.

criteria niet meer worden overschreden of wanneer het niet meer overschrijden van de criteria het gevolg is van de wettelijke versoepeling (inzake de berekening van de criteria). Het niet meer overschrijden van de criteria kan bijgevolg pas effect sorteren wanneer deze situatie zich handhaaft op het einde van de driejarige termijn van de commissaris. In dit geval is de vennootschap niet meer verplicht om voor het daaropvolgende boekjaar een commissaris te benoemen⁽¹⁷⁾.

D. Berekening van de criteria bij nieuw opgerichte vennootschappen

20. Vennootschappen die met hun bedrijf starten moeten geen commissaris benoemen, voorzover uit te goeder trouw verrichte schattingen blijkt dat ze voor het eerste boekjaar de criteria van een kleine onderneming niet overschrijden (art. 15, §2W.Vnn.).

21. Een revisor stelde de vraag of een vennootschap die reeds in de tiende maand van het eerste boekjaar de KMO-criteria overschreed, alsnog een revisor diende te benoemen voor dit eerste boekjaar. Het Instituut heeft terzake geoordeeld dat de goede trouw bij de oprichting van doorslaggevend belang is. Indien bij de oprichting op grond van een realistische en aanvaardbare schatting kan worden aangenomen dat de KMO-criteria niet zouden worden overschreden, dient geen commissaris te worden aangesteld, zelfs wanneer de criteria in de loop van het eerste boekjaar effectief worden overschreden⁽¹⁸⁾. Het financieel plan is bij het inschatten van de omvang van de op te richten vennootschap een beoordelingselement, doch niet het enige⁽¹⁹⁾.

E. Bijzondere wetgeving met betrekking tot criteria inzake commissarisplicht

22. De instellingen voor collectieve belegging moeten een commissaris aanstellen die de opdracht van commissaris uitoefent zoals bedoeld in het Wetboek van vennootschappen. Artikel 141, 2° van het Wetboek van vennootschappen, dat kleine vennootschappen vrijstelt van de verplichting tot aanstelling van een commissaris, is niet van toepassing op de instellingen voor collectieve belegging (art. 83, §1 wet 20juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles) en op de private privak (art. 121, §5 wet 20juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles). De bepalingen van het Wetboek van vennootschappen met betrekking tot de benoeming, de bezoldiging, het ontslag, de herroeping en de bevoegdheden van de commissaris van

⁽¹⁷⁾ J.-P. MÈS en K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep*, Antwerpen, Kluwer, 1985, p. 56.

⁽¹⁸⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1989, p. 160.

⁽¹⁹⁾ Verklaring minister in verslag VAN RAEKEN, *Parl. St. Kamer* 1982-83, nr. 552/35, p. 344 *fine*, p. 35; K. ARTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Gent, Larcier, 2002, p. 6, n° 7J.-F. GITS, "La certification des comptes annuels", in *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés*, Cahiers AEDBF/EVBFR-Belgium, Brussel, Bruylant, 2000, p. 74.

rechtspersonen die worden beheerd door het Wetboek van vennootschappen, zijn wel van toepassing op de commissaris die is aangesteld bij een gemeenschappelijk beleggingsfonds (art. 83, §1 wet 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles) of op private privaks (art. 121 wet 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles).

De ondernemingen voor aangepast werk (vroeger beschermde werkplaatsen genoemd) zijn onderworpen aan een reglementering inzake erkenning en subsidiëring in het Waalse Gewest (Besluit van de Waalse regering van 23 januari 1997 betreffende de voorwaarden voor erkenning en subsidiëring voor aangepast werk).

De bedrijven voor aangepast werk kunnen worden erkend door de *Agence wallonne pour l'intégration des personnes handicapées* (Waals Agentschap voor de integratie van gehandicapte personen), voor zover zij beantwoorden aan een reeks in de reglementering bepaalde voorwaarden. De jaarrekeningen van elke dienst worden het Agentschap uiterlijk 31 mei van het jaar na het boekjaar toegestuurd, samen met het verslag van een bedrijfsrevisor die de rekeningen voor echt moet verklaren en eventueel rectificeren (art. 75, § 4 Besluit van de Waalse regering 23 januari 1997).

1.2.2. Verenigingen zonder winst oogmerk en stichtingen

A. Criteria voor de commissarisplicht

a. Zeer grote vzw's

23. De verenigingen en stichtingen moeten één of meer commissarissen belasten met de controle van de financiële toestand, van de jaarrekening en van de regelmatigheid in het licht van de wet en de statuten, van de verrichtingen die in de jaarrekeningen moeten worden vastgesteld wanneer het aantal tewerkgestelde werknemers gemiddeld over het jaar, het equivalent van 100 voltijdse werknemers ingeschreven in het personeelsregister dat wordt gehouden krachtens het koninklijk besluit nr. 5 van 23 oktober 1978 betreffende het bijhouden van sociale documenten, te boven gaat; of wanneer de vereniging bij de afsluiting van het boekjaar met betrekking tot ten minste twee van de volgende drie criteria de onderstaande cijfers te boven gaat:

- Het equivalent, gemiddeld over het jaar, van 50 voltijdse werknemers ingeschreven in het personeelsregister, dat wordt gehouden overeenkomstig het voormelde koninklijk besluit nr. 5 van 23 oktober 1978. Er werd een parlementaire vraag gesteld omtrent de toepassing van de omvangcriteria in onderwijsinstellingen. Meer bepaald werd gevraagd of het personeel van bepaalde onderwijsinstellingen, het personeel dat wordt tewerkgesteld door de inrichtende macht en bijgevolg een vergoeding ontvangt van het departement Onderwijs, ook behoort tot het personeelsbestand en dient te

worden meegerekend. Nadat drie ministers zich onbevoegd verklaarden om te antwoorden op de vraag, heeft de minister van Werk en Consumentenzaken deze vraag beantwoord⁽²⁰⁾. De meest beduidende passage stelt: “In de mate de betrokken personeelsleden worden aangeworven door de inrichtende macht en het ook die instantie is die overgaat tot benoeming en ontslag is het duidelijk dat de betrokken personeelsleden in dienstverband en onder het gezag werken van de inrichtende macht en dat de inrichtende macht dus hun werkgever is. Het feit dat de uitbetaling van hun loon gebeurt door het departement Onderwijs verandert hier niets aan. Bij wijze van conclusie: voor het bepalen van de omvangcriteria moeten de onderwijsinstellingen dus rekening houden met de leerkrachten, uitgedrukt in voltijdse equivalenten. Dit heeft gevolgen zowel op het vlak van de te voeren boekhouding, als in voorkomend geval, voor de benoeming van een commissaris.”.

- In totaal 6.250.000 EUR aan andere dan uitzonderlijke ontvangsten, exclusief de belasting over de toegevoegde waarde. Op het eerste zicht is het niet duidelijk hoe de term “ontvangsten” moet worden geïnterpreteerd. Gaat het om ontvangsten van gerealiseerde opbrengsten of om alle ontvangsten van kasmiddelen? Daarom werd hierover ook een parlementaire vraag⁽²¹⁾ gesteld aan de minister van Justitie. In haar antwoord bracht de minister een einde aan de discussie. Ze stelt dat het alle ontvangsten betreft volgend uit de normale werkingsactiviteiten van de vereniging, wat dus inhoudt dat in principe – naast de uitzonderlijke – ook de financiële ontvangsten buiten beschouwing blijven. Dit standpunt⁽²²⁾ betekent dat men uitgaat van de “omzet” van de vereniging zij het dat men die meet in termen van de ontvangen omzet.
- Wat betreft onderwijsinstellingen van het gesubsidieerd vrij onderwijs die vallen onder de Franse Gemeenschap dient weliswaar te worden gewezen op artikel 37 van het decreet van 12 juli 2001 waarbij de materiële omstandigheden van de inrichtingen van het basis- en secundair onderwijs worden verbeterd⁽²³⁾. Voor de inrichtende machten van het gesubsidieerd vrij onderwijs die van de Franse Gemeenschap jaarlijks toelagen krijgen die hoger liggen dan 371.840,29 EUR worden de rekeningen nagezien door minstens één commissaris aangesteld onder de leden, natuurlijk persoon of rechtspersoon, van het Instituut van Bedrijfsrevisoren.

⁽²⁰⁾ Bulletin QRVA 51 045, 23 augustus 2004, p. 6951.

⁽²¹⁾ Vraag nr. 385 van mevrouw L. VAN DER AUWERA van 5 oktober 2004 (N) aan de vice-eerste minister en minister van Justitie, *Vr. en Antw. Kamer*, 2004-05, 24 januari 2005, p. 9995.

⁽²²⁾ J. CHRISTIAENS, I. DERICKX en M. VAN DEN BERGHE, “Het begrip ontvangsten in de nieuwe vzw-wet als maatstaf van grootte”, *Vzw Info*, jg. 2, nr. 12, juni 2005, p. 3-7.

⁽²³⁾ Zie verder: M. DE WOLF, “Mission et valeur ajoutée du réviseur d’entreprises dans l’enseignement libre subventionné en Communauté française”, in M. DE WOLF en E. HAVRENNE (Ed.), *La nouvelle réglementation comptable et le révisorat d’entreprises dans l’enseignement libre subventionné en Communauté française*, Brugge, die Keure, 2006, p. 61.

- Een balanstotaal van 3.125.000 EUR (art. 17, §5, eerste lid (vzws) en art. 37, §5, eerste lid (stichtingen) wet betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen)⁽²⁴⁾.

b. Vzw's met een ondernemingsraad

24. De criteria die in artikel 17, §5 V&S-wet worden vooropgesteld voor de verplichte aanstelling van een commissaris doen geen afbreuk aan de toepassing van artikel 15bis, eerste lid van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven, volgens hetwelk in elke onderneming waar een ondernemingsraad werd opgericht, met uitzondering van de gesubsidieerde onderwijsinstellingen, één of meer bedrijfsrevisoren worden benoemd.

Overeenkomstig artikel 3, §1 van het koninklijk besluit van 15 mei 2003 betreffende de ondernemingsraden en de comités voor preventie en bescherming op het werk moet in ondernemingen die gewoonlijk gemiddeld ten minste 100 werknemers tewerkstellen een ondernemingsraad worden ingesteld. Hetzelfde geldt voor de ondernemingen waar bij de vorige verkiezingen een ondernemingsraad werd opgericht of had moeten worden opgericht, voorzover zij gewoonlijk gemiddeld ten minste 50 werknemers tewerkstellen. De voorgaande verplichting geldt ook voor vzw's⁽²⁵⁾.

B. Ge(de)consolideerde toepassing van de criteria?

25. Er is bij de wijziging van de wet heel wat gediscussieerd over de vraag of de grenzen qua grootte moeten worden bekeken op geconsolideerde basis. Uiteindelijk bleken de criteria van controle in rechte en in feite zoals die gebruikelijk zijn voor andere ondernemingen, moeilijk toepasbaar. Een vzw huldigt het principe van één man (vrouw), één stem. Hierdoor kan het criterium van de bevoegdheid in rechte van een persoon nooit in aanmerking komen. Neemt men de bevoegdheid in feite in aanmerking, dan komt men tot willekeur, omdat bij wijze van voorbeeld het feit dat een lid voorzitter is van een postzegelvereniging, kan resulteren in een consolidatie van de postzegelvereniging met een andere vzw⁽²⁶⁾.

C. Tijdstip waarop men de overschrijding van de criteria dient te beoordelen

26. Aangezien de wet van 17 juli 1975 vzw's niet heeft gelijkgesteld met ondernemingen in de zin van de Boekhoudwet, zijn de verschillende criteria

⁽²⁴⁾ Zie i.v.m. die criteria onder meer: F. LEMANS, "De nieuwe regels inzake boekhouding, jaarrekening en controle: meer verantwoording en meer (mogelijkheid tot) toezicht", in *T.R.V.*, 2004, nr. 5, p. 457-486; A. KESSE, "Le nouveau cadre comptable des petites et des grandes ASBL", *T.B.H.*, 2004, nr. 4, p. 331-335.

⁽²⁵⁾ A. KESSE en R. VAN BOVEN, "Boekhouding, jaarrekening en controle", in *Vzwen stichting*, Brugge, die Keure, 2005, p. 262, n. 191.

⁽²⁶⁾ J. CRISTIAENS, "Accountancy- en audithervorming vzw's", *IBR, Periodieke Berichten*, 2002, nr. 5, p. 4-8.

om uit te maken of een vennootschap al dan niet een kleine vennootschap is (art. 15 W.Venn.) niet van toepassing.

Artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen is nochtans zeer nuttig vanuit verschillende opzichten, door de volgende voorschriften:

- a) bij de aanvang van de activiteiten worden de criteria op basis van een schatting te goeder trouw toegepast (art. 15, §2 W.Venn.);
- b) voor boekjaren van minder of meer dan twaalf maanden wordt een berekening *pro rata temporis* gemaakt (art. 15, §3 W.Venn.);
- c) de berekening van het equivalent van voltijdse werknemer (art. 15, §4, eerste en tweede lid W. Venn.);
- d) een definitie van de omzet (art. 15, §4, derde lid) en van het balanstotaal (art. 15, §4, vierde lid W.Venn.)⁽²⁷⁾.

D. Bijzondere wetgeving

27. Op grond van bijzondere wetgeving kan een vzw (zelfs wanneer die niet zeer groot is) en andere rechtsvormen (zonder winstoogmerk) verplicht zijn om een bedrijfsrevisor aan te stellen. Hierna volgt een exemplarische lijst.

a. Sociale secretariaten

28. In vzw's en instellingen van openbaar nut die een *sociaal secretariaat* uitbaten moet een bedrijfsrevisor op onafhankelijke wijze ten opzichte van het sociaal secretariaat en diens organen toezicht uitoefenen op de goede afhandeling van alle financiële verrichtingen van het sociaal secretariaat (art. 48 K.B. 28 november 1969 tot uitvoering van wet 27 juni 1969 tot herziening van besluitwet 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders, B.S. 5 december 1969, gewijzigd door K.B. 20 juli 1998, B.S. 5 augustus 1998).

b. Ziekenhuizen, laboratoria voor klinische biologie, ziekenfondsen, landsbonden van ziekenfondsen en rust- en verzorgingstehuizen, Vlaamse zorgkassen⁽²⁸⁾.

29. Het statutair bevoegd orgaan van *ziekenhuizen* stelt een beëdigd bedrijfsrevisor aan die tot taak heeft de boekhouding en de jaarrekening van het ziekenhuis te controleren (art. 80 e.v. wet op de ziekenhuizen gecoördineerd op 7 augustus 1987, B.S. 7 oktober 1987). *Delaboratoria voor klinische biologie* die niet door een ziekenhuisbeheerder worden uitgebaat zijn

⁽²⁷⁾ A. KESSE en R. VAN BOVEN, "Boekhouding, jaarrekening en controle", in *Vzw en stichting*, Brugge, die Keure, 2005, p. 254, n. 173.

⁽²⁸⁾ Zie in dit verband onder meer: G. VAN HEMELRYCK, "Un contrôle interne et externe efficace dans le secteur hospitalier est un must", *Gestion financière*, 2003, nr. 10, p. 12-15.

onderworpen aan dezelfde regelen inzake controle die voorzien zijn in bovenvernoemde wet (art. 4 K.B. nr. 143 van 30 december 1982 tot vaststelling van de voorwaarden waaraan de laboratoria moeten voldoen voor de tegemoetkoming van de ziekteverzekering voor verstrekkingen van klinische biologie, B.S. 12 januari 1983, zoals gewijzigd).

30. Ieder *ziekenfonds* en iedere *landsbond van ziekenfondsen* moet één of méér bedrijfsrevisoren aanstellen die door de algemene vergadering worden gekozen uit een door de Controledienst opgestelde lijst van erkende revisoren, lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (art. 32 wet 6 augustus 1990 betreffende de ziekenfondsen en de landsbonden van ziekenfondsen, B.S. 28 september 1990). *Hetrust- en verzorgingstehuis* moet een aparte boekhouding hebben, gebaseerd op het algemeen rekeningenstelsel. Die boekhouding moet door een bedrijfsrevisor (of door een door de Koning nader omschreven externe onafhankelijke) worden nagezien (art. 5bis, 8, b) K.B. 2 december 1982 houdende vaststelling van de normen voor de bijzondere erkenning als rust- en verzorgingstehuis of als centrum voor dagverzorging, B.S. 7 december 1982, zoals gewijzigd door K.B. 24 juni 1998, S. 29 februari 2000).

De privaatrechtelijke rechtspersonen die als Vlaamse zorgkas zijn erkend moeten een bedrijfsrevisor aanwijzen, die door de algemene vergadering wordt gekozen onder de leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Indien de zorgkas de rechtsvorm van een maatschappij van onderlinge bijstand aanneemt zoals bedoeld in artikel 43bis van de wet van 6 augustus 1990 betreffende de ziekenfondsen en de landsbonden van ziekenfondsen, dient de bedrijfsrevisor erkend te zijn door de Controledienst voor de Ziekenfondsen en de landsbonden van ziekenfondsen. In de andere gevallen dient de bedrijfsrevisor erkend te zijn door de Controledienst voor de Verzekeringen (Besluit van de Vlaamse regering 17 juli 2000 betreffende de organisatie, het beheer, de werking en de erkenning van zorgkassen en betreffende de controle op de zorgkassen).

De Waalse residentiële diensten, dagonthaaldiensten en diensten voor plaatsing in gezinnen van gehandicapte personen wordt beheerd door een overheid, een vereniging zonder winstoogmerk of een stichting opgericht overeenkomstig de wet van 27 juni 1921 op de verenigingen zonder winstgevend doel, de internationale verenigingen en de stichtingen. De jaarrekeningen van elke dienst worden aan de *Agence wallonne pour l'intégration des personnes handicapées* overgemaakt uiterlijk 31 mei van het jaar na het boekjaar, samen met het rapport van de bedrijfsrevisor, wiens opdracht erin bestaat de rekeningen te certificeren en, in voorkomend geval, recht te zetten (Besluit van de Waalse regering 19 september 2002 betreffende de integratiehulp voor gehandicapte jongeren).

c. Verzekeringsondernemingen

31. Vzw's die een *verzekeringsonderneming* exploiteren (art. 38 wet 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen (hierna

“Controlewet Verzekeringen”)) zijn onderworpen aan de controle van een door de CBFA toegelaten erkend revisor (*cf. infra*, nr. 52).

d. Politieke partijen

32. De *politieke partijen* moeten een vzw oprichten om publieke dotaties te ontvangen. De algemene vergadering van deze vzw stelt een bedrijfsrevisor aan die jaarlijks een verslag opstelt over het financieel verslag dat jaarlijks moet worden opgemaakt over de politieke partij en haar componenten (art. 23, § 2 wet 4 juli 1989 betreffende de beperking en de controle van de verkiezingsuitgaven, de financiering en de open boekhouding van de politieke partijen, *B.S.* 19 augustus 1999).

e. Hogescholen

33. De *hogescholen* ressorterend onder de Vlaamse Gemeenschap moeten hun boekhouding en rekeningen jaarlijks voorleggen aan een bedrijfsrevisor (art. 233 decreet 13 juli 1994 betreffende de hogescholen in de Vlaamse Gemeenschap, *B.S.* 31 augustus 1994).

Wat betreft de hogescholen die ressorteren onder de Franse Gemeenschap, moet in principe worden getoetst of de hogeschool krachtens de vzw-wetgeving verplicht is om een commissaris te benoemen. Weliswaar geldt een bijzondere bepaling inzake de controle van de sociale begroting van de hogescholen⁽²⁹⁾. Vóór 1 december maakt de sociale raad een begroting voor het volgende begrotingsjaar op, na advies van de studentenraad. De raad houdt een volledige boekhouding bij, die hij met zijn rekeningen jaarlijks aan een bedrijfsrevisor voorlegt. Hij overhandigt de regering vóór 31 maart een jaarrekening voor het vorige begrotingsjaar en een jaarrekening met het verslag van de bedrijfsrevisor of van de fungerende ontvanger (art. 71 decreet van de Franse Gemeenschap 5 augustus 1995 houdende de algemene organisatie van het hoger onderwijs in hogescholen).

f. Federaties erkend voor het uitzenden van NGO-coöperanten

34. Om de medefinanciering van meerjarenprogramma's voor ontwikkelingsamenwerking te verkrijgen, dienen de erkende NGO's een bijkomende erkenning aan te vragen, “Programma-erkenning” genaamd.

Conform het koninklijk besluit van 14 december 2005 (*B.S.* 30 december 2005), dienen deze NGO's een commissaris te benoemen, ongeacht of wordt voldaan aan de voorwaarden qua grootte van het artikel 17, § 5, eerste lid van

⁽²⁹⁾ M. DE WOLF, “Mission et valeur ajoutée du réviseur d'entreprises dans l'enseignement libre subventionné en Communauté française”, in M. DE WOLF en E. HAVRENNE (Ed.), “*La nouvelle réglementation comptable et le révisorat d'entreprises dans l'enseignement libre subventionné en Communauté française*”, Brugge, die Keure, 2006, p. 61.

de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen⁽³⁰⁾.

g. Fondsen voor bestaanszekerheid

35. Ook *fondsen voor bestaanszekerheid* moeten een revisor (of een accountant) aanstellen voor de controle op het beheer van het fonds. Deze revisor of accountant wordt aangewezen door het bevoegd paritair comité. Ingeval het paritair comité het niet eens wordt over een bepaalde naam, stelt het twee namen voor aan de minister van Arbeid en Sociale Voorzorg die beslist. Deze revisor of accountant heeft een onbeperkt recht van toezicht en onderzoek over al de boekhoudkundige verrichtingen van het fonds, doch mag zich nooit met het beheer inlaten. Hij kan ter plaatse inzage nemen van de boeken, de briefwisseling, de notulen en om het even welke geschriften van het fonds. De revisor of accountant deelt aan het beheersorgaan van het fonds geregeld de uitslag van zijn onderzoek mee en doet alle aanbevelingen die hij nuttig acht (art. 12 wet 7 januari 1958 betreffende de fondsen voor bestaanszekerheid, B.S. 7 februari 1958).

De wet verwijst daarentegen niet rechtstreeks naar het vennootschapsrecht voor de oplossing van de problemen die te maken hebben met het statuut van de wettelijke controleur van de rekeningen. Zo is er niets bepaald omtrent de duur van het mandaat. Een duur van drie jaar wordt aangeraden⁽³¹⁾.

h. Openbare instellingen naar Belgisch recht die een statutaire opdracht vervullen van commerciële, financiële of industriële aard

36. Niet alleen vennootschappen en vzw's zijn onderworpen aan de controle van hun jaarrekening. De wetgever heeft deze verplichting uitgebreid tot andere ondernemingen die een belangrijke plaats innemen in de economie van het land. De verplichting wordt opgelegd door andere wetsbepalingen dan het Wetboek van vennootschappen.

Zo bepaalt artikel 10, §2, eerste en tweede lid van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen:

“De ondernemingen die niet zijn onderworpen aan het Wetboek van vennootschappen en zijn uitvoeringsbesluiten moeten zich gedragen naar de bepalingen daarvan wat de vorm, de inhoud, de controle en de neerlegging van de jaarrekening en het jaarverslag betreft.

De inhoud en de omvang van hun verplichtingen worden bepaald op basis van dezelfde criteria inzake personeelsbestand, jaaromzet en balanstotaal

⁽³⁰⁾ Zie hieromtrent onder meer IBR, *Jaarverslag*, 2005, p. 139-140.

⁽³¹⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1999, p. 148-150.

als degene die gelden voor de ondernemingen, onderworpen aan het Wetboek van vennootschappen.”.

Hier zijn bedoeld de *openbare instellingen naar Belgisch recht die een statutaire opdracht vervullen van commerciële, financiële of industriële aard.*

E. Facultatieve aanstelling van een commissaris

a. Vennootschappen

37. De vennootschappen die niet voldoen aan de wettelijke criteria hebben de keuze: ofwel benoemen zij een commissaris⁽³²⁾, ofwel maken zij gebruik van de mogelijkheid om geen commissaris te benoemen. In de gevallen waarin er in overeenstemming met artikel 141 van het Wetboek van vennootschappen geen commissaris moet worden benoemd, kunnen de vennoten vrijwillig opteren voor de aanstelling van een commissaris. Zulks vloeit voort uit artikel 165 van het Wetboek van vennootschappen dat bepaalt dat in gevallen waar geen commissaris moet worden benoemd, het bestuursorgaan van de vennootschap niettemin ertoe verplicht is het verzoek van één of meer vennoten tot aanstelling van een commissaris voor te leggen aan het bevoegde orgaan.

Hieruit volgt dat, in elk geval tijdens het bestaan van een vennootschap waarin geen commissaris moet worden aangesteld, één of meer vennoten om de aanstelling van een commissaris kunnen verzoeken. Gelet op deze mogelijkheid om binnen een bestaande vennootschap een commissaris te benoemen indien de wettelijke voorwaarden waaronder een commissaris verplicht moet worden aangesteld, niet zijn vervuld, valt aan te nemen dat ook, ter gelegenheid van de oprichting van een nieuwe vennootschap, de oprichters op vrijwillige basis in de aanstelling van een commissaris kunnen voorzien⁽³³⁾.

Indien een commissaris wordt benoemd, dan stemt het controlestatuut van een dergelijke vennootschap volledig overeen met datgene dat verplicht van toepassing is op alle grote ondernemingen. De commissaris moet lid zijn van het IBR en alle bepalingen inzake het commissariaat zijn op hem van toepassing⁽³⁴⁾. De verplichting om ook in geval van vrijwillige aanstelling van een commissaris beroep te doen op een bedrijfsrevisor, kan worden gebaseerd op artikel 130 van het Wetboek van vennootschappen, dat is opgenomen onder het hoofdstuk met betrekking tot de algemene bepalingen inzake de controle van de jaarrekening en van de geconsolideerde jaarrekening

⁽³²⁾ K. ARTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Gent, Larcier, 2002, p. 7, n. 7.

⁽³³⁾ K. BITTEBIER en R. ELTKAMP, “Controle op de vennootschap door de bedrijfsrevisor”, *R.W.*, 2003-04, p. 1581.

⁽³⁴⁾ K. ARTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Gent, Larcier, 2002, p. 7, n. 7. K. GENS en H. LAGA, “Overzicht van rechtspraak. Vennootschappen (1986-1991)”, *T.P.R.*, 1993, p. 1092.

en dat op algemene wijze voorschrijft dat commissarissen moeten worden benoemd onder de leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Ook van de andere bepalingen van dit hoofdstuk dat een algemene draagwijdte heeft, onder meer die inzake de onverenigbaarheden, de bezoldiging, het ontslag en de bevoegdheden, is aan te nemen dat zij ook gelden in geval van vrijwillige aanstelling van een commissaris. Sommigen merken weliswaar op dat de bepalingen inzake controle zijn opgenomen in een afzonderlijk hoofdstuk, waarvan het toepassingsgebied door artikel 141 van het Wetboek van vennootschappen uitdrukkelijk wordt beperkt. Met betrekking tot deze bepalingen nemen sommigen dan ook aan dat zij bij gebrek aan een uitdrukkelijke bepaling in die zin, niet van toepassing zijn in geval van een vrijwillige aanstelling, behoudens artikel 142 van het Wetboek van vennootschappen zelf, waarnaar immers uitdrukkelijk wordt verwezen door artikel 165 van het Wetboek van vennootschappen⁽⁴⁵⁾.

b. Verenigingen

38. De verenigingen die niet wettelijk verplicht zijn een commissaris te benoemen kunnen een “controleur van de rekeningen” benoemen die niet noodzakelijk een bedrijfsrevisor moet zijn.

De verwijzing naar artikel 130 van het Wetboek van vennootschappen door artikel 17, §17 van de wet van 27 juni 1921 introduceert een bescherming van de titel van commissaris in de verenigingen. Daarvoor was dit enkel het geval in de vennootschappen.

De parlementaire werkzaamheden verklaren dit als volgt: *“Overeenkomstig artikel 130 van het Wetboek van vennootschappen mag enkel een lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren de titel van commissaris voeren. De vzw’s, de stichtingen en de ivzw’s bedoeld in de artikelen 17, 37 en 53, §§1 en 3, hebben trouwens de mogelijkheid de controle op de rekeningen toe te vertrouwen aan een persoon die niet is bekleed met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor: in dat geval mag hij de titel van commissaris niet voeren.”*

Twee besluiten liggen voor de hand:

- een controleur van de rekeningen die geen bedrijfsrevisor is, kan de opdracht zoals bepaald in §5 van het artikel 17, zijnde (...) *de controle van de financiële toestand van de jaarrekening en van de regelmatigheid in het licht van de wet en van de statuten, van de verrichtingen die in de jaarrekening moeten worden vastgesteld (...)* en door de wetgever duidelijk voorbehouden aan bedrijfsrevisoren, niet uitoefenen;
- de bewoordingen zelf van het artikel 17, §17 beogen de *verenigingen die een commissaris hebben benoemd* en niet enkel deze die er één moesten

⁽³⁵⁾ K. BOTTEBIEER en R. ELTKAMP, “Controle op de vennootschap door de bedrijfsrevisor”, *R.W.*, 2003-04, nr. 17, p. 1581-1582.

benoemen. Hieruit volgt dat de bescherming van de titel van toepassing is zelfs op de vrijwillige benoemingen in de verenigingen die niet wettelijk verplicht zijn een commissaris te benoemen⁽³⁶⁾.

F. Controle door de aandeelhouders van de vennootschap of leden van de vereniging

a. Vennootschappen

i. Principe van dit controlerecht

39. In het geval geen commissaris werd benoemd, heeft iedere vennoot individueel de onderzoeks- en controlebevoegdheid van een commissaris. De statuten kunnen de controlebevoegdheid niet aan bepaalde vennoten voorbehouden. Artikel 166 van het Wetboek van vennootschappen is duidelijk: iedere vennoot heeft controlebevoegdheid niettegenstaande andersluidende statutaire bepaling. Enkel in de CVOA of in de CVBA is het mogelijk hiervan af te wijken. In deze vennootschappen kunnen de statuten wel bepalen dat de individuele controlebevoegdheid wordt overgedragen aan één of meer door de algemene vergadering benoemde vennoten. De andere vennoten verliezen hierdoor hun individueel recht op controle.

40. Aan de Juridische Commissie werd de vraag voorgelegd omtrent het opnemen van een algemene clause betreffende de mogelijkheid van een audit in een aandeelhoudersovereenkomst in vennootschappen, die niet verplicht zijn om een commissaris te benoemen en waar er geen is benoemd. Valt deze vennootschap in dat geval onder het toepassingsgebied van artikel 166 van het Wetboek van vennootschappen? In de voormelde aandeelhoudersovereenkomst voorziet een algemene clause in de mogelijkheid van een audit, ofwel door de ontwikkelings- en investeringsmaatschappij zelf die minderheidsaandeelhouder is, ofwel door een bedrijfsrevisor die door laatstgenoemde wordt aangewezen.

Vooreerst stelde de Juridische Commissie vast dat het in het voorliggende geval gaat om een contractuele clause en niet om een verplichting uit hoofde van een wet. In het geval van een dergelijke clause heeft de beroepsbeoefenaar niet noodzakelijk alle bevoegdheden van artikel 166 van het Wetboek van vennootschappen. Bovendien betreft het hier de *mogelijkheid* tot het uitvoeren van een audit.

Het opnemen van een dergelijke clause in een aandeelhoudersovereenkomst sluit geenszins de toepassing van artikel 166 van het Wetboek van vennootschappen uit. Verder is het niet toegelaten dat het individuele controlerecht wordt uitgesloten door een statutaire bepaling of, *a fortiori*, een contractuele.

⁽³⁶⁾ IBR, *Vademecum*, I, Antwerpen, Standaard Uitgeverij, 2005, p. 603.

Bij wijze van conclusie meent de Juridische Commissie dat een aandeelhoudersovereenkomst betreffende de audit van de rekeningen van een vennootschap mogelijk is, en dat in deze aandeelhoudersovereenkomst een bedrijfsrevisor kan worden aangeduid⁽³⁷⁾.

Indien er effectief een commissaris is benoemd, kan er niet tegelijk een beroep worden gedaan op de individuele controlebevoegdheid van de vennoot overeenkomstig artikel 166 van het Wetboek van vennootschappen. De benoeming van een commissaris brengt met zich mee dat de vennoten niet meer gerechtigd zijn om individuele controles uit te oefenen⁽³⁸⁾. De benoeming van een commissaris zou dus kunnen worden gezien als een middel om te vermijden dat een aandeelhouder zijn controlerecht uitoefent. Een dergelijk argument kan echter maar moeilijk worden ingeroepen, wanneer er reeds sprake is van een geschil tussen de vennoten en de bestuurders. Bovendien dient men zich te goeder trouw op het recht op de benoeming van een commissaris of het individueel controlerecht te beroepen. Zo werd beslist dat dit controlerecht moest gelden “zelfs al mocht inmiddels een commissaris worden aangesteld, voor alle boekhoudkundige stukken zoals deze bestaan op datum van deze gebeurlijke aanstelling van een commissaris door de algemene vergadering”⁽³⁹⁾. In dezelfde lijn kan het besluit van de algemene vergadering tot aanstelling van de commissaris worden opgeschort, op grond van misbruik van meerderheid, in de mate dat zij enkel tot doel heeft om het individueel controlerecht van de vennoten te verhinderen⁽⁴⁰⁾.

ii. Bijstand door accountant

41. De vennoten met individuele controlebevoegdheid kunnen zich laten bijstaan of vertegenwoordigen door een accountant (art. 166 W. Venn.)⁽⁴¹⁾. Deze opdracht kan niet worden uitgeoefend door een bedrijfsrevisor, die alleen in de hoedanigheid van commissaris kan optreden.

Vermits de accountant de vennoot vertegenwoordigt, beschikt hij over dezelfde rechten en de bestuurders mogen hem niet verbieden bepaalde bescheiden van de vennootschap te controleren. Contractueel kan de vennoot de accountantscontrole beperken. Het hoeft geen volkomen controle te zijn,

⁽³⁷⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2002, p. 200-201.

⁽³⁸⁾ Kort Ged. Kh. Hasselt 19 december 1997, *D.S.C.*, 2000, p. 248 en *T.R.V.*, 1998, p. 533, noot.

⁽³⁹⁾ H. OUVIER en V. VAN DE WALLE, “Artikel 64, §2”, in *Vennootschapsrecht. Artikelsgewijze commentaar met overzicht rechtspraak en rechtsleer*, Antwerpen, Kluwer, 1997, p. 2.

⁽⁴⁰⁾ Brussel (9de kamer) 14 januari 1999, *D.S.C.*, 2001 (verkort), p. 225, noot M. GALUWAERTS, *D.S.C.*, 2001 (verkort), p. 113 en *Rev. prat. soc.*, 1999, p. 301, noot W. DERIJCKE.

⁽⁴¹⁾ Zie hieromtrent verder: J. DE LEENHEER en R. VAN BOVEN, “Accountancy in het licht van de Corporate Governance Wet”, *Accountancy & Tax*, 2003, nr. 3, p. 18. VAN BOVEN, “Rol van de accountant bij de individuele onderzoeks- en controlebevoegdheid van de vennoten (art. 166 W. Venn.)”, *Accountancy & Tax*, 2002, nr. 2, p. 30-33.

uitgeoefend in overeenstemming met de dezelfde controlenormen als voor een commissarisfunctie⁽⁴²⁾.

De vergoeding van de accountant komt in principe ten laste van de vennoot die zijn tussenkomst heeft gevraagd. Indien hij met instemming van de vennootschap werd benoemd, kan de vergoeding wel te harer laste komen (art. 167 W. v. v. n.). De toestemming voor de vergoeding door de vennootschap zou kunnen worden gegeven door de algemene vergadering of door de zaakvoerders⁽⁴³⁾. De accountant zal eveneens door de vennootschap worden vergoed indien zulks voortspuit uit een rechterlijke beslissing.

In beginsel worden de bevindingen van de accountant enkel aan de betrokken vennoot meegedeeld. De vaststellingen kunnen niet leiden tot een controleverslag. Zij moeten niet samen met de jaarrekening worden bekendgemaakt. De wetgever wilde vermijden “dat de controle zou worden doorgevoerd door twee categorieën beroepsbeoefenaars, naar gelang van de omvang van de vennootschap. Een dergelijke oplossing zou noodzakelijk een gedifferentieerde appreciatie van de controletaak met zich hebben meegebracht⁽⁴⁴⁾”.

Weliswaar wordt een kopie van de opmerkingen wel meegedeeld aan de vennootschap, wanneer de bezoldiging van de vennootschap ten laste wordt gelegd (art. 167 W. v. v. n.).

b. Verenigingen

42. Alle leden kunnen op de zetel van de vereniging, het register van de algemene vergadering, van de raad van bestuur en van de personen, al dan niet met een bestuursfunctie, die bij de vereniging of voor rekening ervan een mandaat bekleden, evenals alle boekhoudkundige stukken van de vereniging raadplegen. Deze bepaling is niet van toepassing ingeval de vereniging een commissaris heeft benoemd (art. 10, tweede lid V&S-wet).

1.3. SANCTIE WETTELIJKE VERPLICHTING TOT BENOEMING COMMISSARIS

1.3.1. Bestuurdersaansprakelijkheid

A. Burgerrechtelijke aansprakelijkheid

43. Wanneer geen commissaris wordt aangesteld ofschoon dit wettelijk (of statutair) verplicht is, kan dit resulteren in een aansprakelijkheid van de

⁽⁴²⁾ H. OUVIER en V. VAN DE WALLE, “Artikel 64, §2” o.c., p. 4.

⁽⁴³⁾ Zie bv. Kh. Mechelen (3de kamer), 8 januari 1993 A.J.T., 1996-97, p. 76, noot A. GEMINNE (na te hebben vastgesteld dat de vennootschap een brief aan de aandeelhouders had gestuurd m.b.t. de aanstelling van de accountant en hierop geen protest rees, werd er vanuit gegaan dat vennootschap minstens impliciet toestemming had verleend en bijgevolg werd de kostenstaat ten laste gelegd van de vennootschap).

⁽⁴⁴⁾ J.-P. MES en K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisorat en de organisatie van het accountantsberoep*, Antwerpen, Kluwer, 1985, p. 62.

bestuurders/zaakvoerders. De bestuurders/zaakvoerders begaan immers een overtreding van het Wetboek van vennootschappen (art. 263, eerste lid W. Venn. (BVBA); art. 408, tweede lid W. Venn. (CVBA); art. 528, eerste lid W. Venn. (NV); art. 528, eerste lid W. Venn. *juncto* art. 657 W. Venn. (Comm. Venn.)). Het zal echter moeilijk zijn om een schade aan te tonen. De niet-aanstelling van een commissaris zal op zichzelf niet steeds resulteren in een vergoedbare schade. Wel kunnen door de niet-aanstelling van een commissaris de fouten, begaan door de bestuurders/zaakvoerders worden verergerd⁽⁴⁵⁾.

B. Strafrechtelijke aansprakelijkheid

a. Vennootschappen

44. Onder de Vennootschappenwet bestond er enkel een strafsancie indien men de commissaris belemmerde bij diens uitoefening van onderzoekswerkzaamheden, of wanneer diens controleverslag niet werd neergelegd (art. 202, 2° Venn. W. verwijzend naar art. 64 *sexies* Venn. W.). Gelet op de strikte interpretatie van het strafrecht werd meestal aangenomen dat er geen strafsancie werd opgelegd waar men geen commissaris aanstelde, ofschoon zulks verplicht was.

Artikel 171, §1 van het Wetboek van vennootschappen legt een specifieke sancie op aan de bestuurders, zaakvoerders, directeurs of lasthebbers van vennootschappen die bewust de bepalingen overtreden van hoofdstuk II (Controle op de jaarrekening) of van het hoofdstuk III (Controle op de geconsolideerde jaarrekening). In deze hoofdstukken vinden we onder meer artikel 142 van het Wetboek van vennootschappen dat stipuleert dat “*de controle in vennootschappen op de financiële toestand, op de jaarrekening en op de regelmatigheid, ten aanzien van dit wetboek en de statuten, van de in de jaarrekening weergegeven verrichtingen, wordt opgedragen aan één of meer commissarissen*” (uiteraard onder voorbehoud van de uitzonderingen bepaald in art. 141 W. Venn.)⁽⁴⁶⁾.

b. Verenigingen

45. Er werd niet voorzien in een specifieke strafmaatregel ten opzichte van de leidinggevendenden van verenigingen die de verplichting om een commissaris te benoemen (art. 171, §1 W. Venn. met verwijzing naar art. 142) niet hebben nageleefd of die de verificaties verhinderen of onjuiste informatie doorgeven aan de commissaris (art. 170, eerste lid, 3° W. Venn.). Het gemeen strafrecht

⁽⁴⁵⁾ Y. GUYON, “Juriscl. Sociétés”, Fasc. 134 A, nr. 60, p. 15; *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d’exercice du contrôle*; J. M. NEGER en T. GANIER, *Le commissaire aux comptes*, Parijs, Dalloz, 1995, p. 87, nr. 321.

⁽⁴⁶⁾ M. DE WOLF, “Het nieuwe Wetboek van vennootschappen: welke veranderingen voor de bedrijfsrevisoren?”, IBR, *Periodieke Berichten*, 2001, nr. 6, p. 7.

blijft van toepassing. De vzw's zijn onderworpen aan de wet van 4 mei 1999 betreffende de strafrechtelijke aansprakelijkheid van rechtspersonen⁽⁴⁷⁾.

1.3.2. Aansprakelijkheid van de commissaris

46. Krachtens artikel 171, §2 van het Wetboek van vennootschappen is de bedrijfsrevisor strafrechtelijk aansprakelijk indien hij kennis heeft van de overtreding van de vennootschap op het vlak van de controleplicht. Zijn aansprakelijkheid is in het geding wanneer hij de rekeningen, jaarrekeningen, balansen en resultatenrekeningen of geconsolideerde jaarrekeningen attesteert of goedkeurt. De bedrijfsrevisor dient het bestuursorgaan over de overtreding te informeren vóór iedere attestering of goedkeuring. In zijn mededeling zal hij de overtreding toelichten.

De taken van verificatie of van verbetering van de jaarrekening, zoals bedoeld door de letters C. en D. van het blad *1bis* van het jaarrekeningenschema, resulteren normalerwijze niet in een attestering of goedkeuring. Men zou dus kunnen argumenteren dat alleen wanneer de opdrachtbevestiging uitdrukkelijk voorziet in een attestering of goedkeuring, de bedrijfsrevisor aansprakelijk kan worden gesteld op grond van artikel 172, §2 van het Wetboek van vennootschappen.

Niettemin geeft de rechtspraak aan dat de beroepsbeoefenaar inzake boekhouding (bv. de bedrijfsrevisor) zou kunnen worden beschouwd als medeplachtige of als mededader van de overtredingen zoals bepaald in artikel 171, §1 van het Wetboek van vennootschappen, zelfs bij gebrek aan schuld op grond van artikel 171, §2 van het Wetboek van vennootschappen⁽⁴⁸⁾.

Wanneer de vennootschap de intentie heeft het mandaat van de commissaris niet te hernieuwen, of geen andere commissaris te benoemen kan de uittreedende commissaris het bestuursorgaan informeren over de verplichting van de vennootschap en over de aansprakelijkheid van het bestuursorgaan.

Komt hierop geen reactie, dan kan de commissaris op de algemene vergadering, waarop hij dient aanwezig te zijn, het woord nemen en de aandeelhouders attent maken op de verplichting een commissaris te benoemen.

Na de algemene vergadering is zijn mandaat verstreken en kan hij niets meer ondernemen. Zijn aansprakelijkheid is dan niet meer in het gedrang⁽⁴⁹⁾.

⁽⁴⁷⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2004, p. 141; C. BLESTRA, "Grote vzw's: programmawet van 9 juli 2004, een nieuwe paradox?", IBR, *Periodieke Berichten*, 2004, nr. 7, p. 13-15.

⁽⁴⁸⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. RUWELS en J. P. WÄCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 29.

⁽⁴⁹⁾ *Ibid.*, p. 29.

1.3.3. Nietigheid van het besluit van de algemene vergadering tot goedkeuring van de jaarrekening

47. Het ontbreken van een controleverslag zou ook als grond tot nietigverklaring van een besluit van de algemene vergadering kunnen worden ingeroepen⁽⁵⁰⁾. Voor de gevolgen van het ontbreken van de verslagen van de algemene vergadering van een vennootschap dient men een onderscheid te maken tussen de verslagen waarop het Wetboek van vennootschappen een uitdrukkelijke nietigheidssanctie oplegt (art. 64, 5° W.□Vnn.) en deze waar een dergelijke nietigheidssanctie niet is voorzien. Bij de eerste soort verslagen leidt het ontbreken van een verslag tot de nietigheid zonder dat de eiser moet bewijzen dat dit een invloed heeft gehad op de besluitvorming⁽⁵¹⁾. Het ontbreken van het controleverslag wordt in de artikelen 142-144 van het Wetboek van vennootschappen niet uitdrukkelijk gesanctioneerd met de nietigheid. Derhalve zal het ontbreken van het controleverslag pas leiden tot de nietigheid van het besluit van de algemene vergadering, indien de eiser kan aantonen dat de vergadering anders had kunnen beslissen, indien zij in het bezit was geweest van de informatie verrat in het controleverslag (art. 64, 1° W.□Vnn.)⁽⁵²⁾.

1.3.4. Gerechtelijke benoeming van een commissaris

48. Bij ontstentenis van commissaris, benoemt de voorzitter van de rechtbank van koophandel zetelend zoals in kort geding (art. 131 W.□Vnn.) of in geval van een vereniging de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg (art. 131 W.□Vnn. *juncto* art. 17, §□V&S-wet), bij verzoekschrift van iedere belanghebbende een bedrijfsrevisor wiens taak hij vaststelt en wiens bezoldiging hij bepaalt.

1.3.5. Gerechtelijke ontbinding van een vzw

49. Krachtens artikel 18, 3° V&S-wet kan de rechter op verzoek van een lid, van een belanghebbende derde of van het openbaar ministerie de ontbinding uitspreken van een vereniging die in ernstige mate in strijd handelt met de statuten, of in strijd handelt met de wet of de openbare orde. Dit betekent onder meer dat er een (op zijn minst theoretische) mogelijkheid bestaat om een aanvraag tot ontbinding in te dienen ingeval de vereniging geen commissaris heeft benoemd of de procedure werd miskend. Deze mogelijkheid

⁽⁵⁰⁾ Vgl. Frankrijk: C.□comm. L. 225-227 (Sociétés anonymes) en C.□comm. L. 223-381 *fine* (SARL) en C.□comm. L. 221-10 (Sociétés en nom collectif) bepalen *Les délibérations prises à défaut de désignation régulière de commissaires aux comptes ou sur le rapport de commissaires aux comptes nommés ou demeurés en fonctions contrairement aux dispositions du présent article sont nulles. L'action en nullité est éteinte, si ces délibérations sont expressément confirmées par une assemblée, sur le rapport de commissaires régulièrement désignés.*

⁽⁵¹⁾ B.□FLEMAN, *De geldigheid van de besluiten van de algemene vergadering*, Kalmthout, Biblio, 1994, nr.□26 e.v

⁽⁵²⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1993, p. 86-87.

bestaat niet in het Wetboek van vennootschappen voor mandaten uitgeoefend in vennootschappen⁽⁵³⁾.

⁽⁵³⁾ C. BLESTRA, “Grote vzw’s: programmawet van 9 juli 2004, een nieuwe paradox?”, *IBR Periodieke Berichten*, 2004, nr. 7, p. 13-15.

HOOFDSTUK 2 VERPLICHTING OM EEN BEDRIJFSREVISOR TE BENOEMEN

2.1. VENNOOTSCHAPPEN OF ONDERNEMINGEN MET EEN ONDERNEMINGSRAAD

50. *In elke vennootschap waar een ondernemingsraad moet worden opgericht krachtens de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven, met uitzondering van de gesubsidieerde onderwijsinstellingen, worden één of meer bedrijfsrevisoren aangesteld (art. 151, eerste lid W. Venn.). Er bestaat een wettelijke verplichting om verkiezingen voor een ondernemingsraad te organiseren, van zodra er ten minste gemiddeld 100 werknemers tewerkgesteld zijn (art. 3 K.B. 25 mei 1999 betreffende de ondernemingsraden en de comités voor preventie en bescherming op het werk). De wetgever heeft er dan ook voor geopteerd om de taak van de bedrijfsrevisor te laten waarnemen door de commissaris (art. 155 W. Venn.).*

51. Er kan echter een discrepantie ontstaan tussen de verplichting om een bedrijfsrevisor aan te stellen, wanneer het gemiddeld aantal werknemers beneden de 100 daalt. Wanneer een vennootschap een rechtstreeks verkozen ondernemingsraad heeft die werd samengesteld op het ogenblik dat de vennootschap meer dan 100 werknemers in dienst had, blijft de zittende ondernemingsraad in functie tot aan de volgende sociale verkiezingen, wanneer het aantal werknemers beneden de 100 of zelfs beneden de 50 daalt. De aangestelde commissaris moet in dit geval zijn mandaat ten opzichte van de ondernemingsraad blijven vervullen tot aan de sociale verkiezingen.

In de ondernemingen waar initieel 100 werknemers werden tewerkgesteld en waarvan het aantal werknemers na de verkiezing van de ondernemingsraad gedaald is onder de 100, moet niet worden overgegaan tot de verkiezing van de leden van de ondernemingsraad. Hun mandaat wordt uitgeoefend door de personeelsafgevaardigden verkozen in het comité voor preventie en bescherming op het werk (art. 3, § 1, tweede lid K.B. 25 mei 1999 betreffende de ondernemingsraden en de comités voor de preventie en de bescherming op het werk). De ondernemingsraad in functie blijft bestaan en blijft zijn rol vervullen. Derhalve blijft ook in dit geval de verplichting om een bedrijfsrevisor aan te stellen op grond van artikel 151 van het Wetboek van vennootschappen⁽⁵⁴⁾.

Weliswaar is het in dit geval niet *ipso facto* verplicht om deze bedrijfsrevisor ook als commissaris over de vennootschap aan te stellen. Indien de vennootschap meer dan 50 werknemers tewerkstelt, bestaat er geen

⁽⁵⁴⁾ Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat (thans Hoge Raad voor de Economische Beroepen), IBR, *Jaarverslag*, 1989, p. 62-66; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 478-482.

verplichting om een commissaris aan te duiden, wanneer de vennootschap niet tenminste één van de twee andere criteria overschrijdt.

2.2. VERZEKERINGSONDERNEMINGEN

52. In alle Belgische naamloze of coöperatieve verzekeringsmaatschappijen moet ten minste één van de commissarissen door de statutaire algemene vergadering van de aandeelhouders of vennoten worden aangewezen uit die leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren die door de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen zijn toegelaten. De commissaris voert de titel van erkend commissaris. De Belgische verenigingen opgericht in de vorm van onderlinge verzekeringsverenigingen of verenigingen zonder winstoogmerk zijn gehouden een erkend commissaris aan te wijzen uit de bovenbedoelde personen. De in België gevestigde buitenlandse verzekeringsondernemingen zijn gehouden voor het afzonderlijk beheer van hun verrichtingen in België een erkend commissaris aan te wijzen uit de bovenbedoelde personen (art. 38 Controlewet Verzekeringen).

De nog in België om te zetten 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 legt bijkomende onafhankelijkheidsvereisten op aan de wettelijke controleur van de rekeningen van instellingen van openbaar belang. De Lidstaten moeten erover waken dat de voornaamste vennoot of de voornaamste vennoten die met de uitvoering van de wettelijke controle is/zijn belast uiterlijk zeven jaar na de datum van benoeming wordt/worden vervangen door een medevennoot en pas na een periode van ten minste twee jaar opnieuw aan de controle van de gecontroleerde entiteit mag/mogen deelnemen.

HOOFDSTUK 3 VOORWAARDEN OM TOT COMMISSARIS TE WORDEN BENOEMD

3.1. LIDMAATSCHAP VAN HET INSTITUUT DER BEDRIJFSREVISOREN

53. Enkel natuurlijke personen of rechtspersonen die lid zijn van het Instituut der Bedrijfsrevisoren mogen worden benoemd tot commissaris (art. 130, eerste lid W. Venn.; art. 17, § 5, tweede lid V&S-wet). Een benoeming van een persoon die niet is ingeschreven op de ledenlijst van de natuurlijke personen of deze van de rechtspersonen, kan worden nietig verklaard ⁽⁵⁵⁾. Dit geldt zowel voor een revisorenvennootschap als voor een middelenvennootschap tussen bedrijfsrevisoren en buitenlandse beroepsbeoefenaars die niet vooraf om een inschrijving op de ledenlijst zouden hebben gevraagd overeenkomstig het koninklijk besluit van 14 februari 1989 tot vaststelling van de voorwaarden voor toekenning van de hoedanigheid van lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren aan de natuurlijke personen en rechtspersonen bedoeld in artikel 4^{ter} van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (*B.S.* 10 maart 1989). De nietigheid wordt uitgesproken door de voorzitter van de rechtbank van koophandel zetelend zoals in kort geding (art. 130, tweede lid W. Venn.) (of in geval van een vereniging door de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg). Volgens de voorbereidende werken van artikel 64, § 1, tweede lid van de Vennootschappenwet werkt de nietigheid *ex nunc* ten aanzien van derden en *ex tunc* tussen partijen ⁽⁵⁶⁾. Desgevallend kan ook een procedure voor onrechtmatig gebruik van de titel van revisor worden ingesteld. Hiertoe kan de rechter strafsancities opleggen. Bij het ten onrechte voeren van de titel kan de rechter tevens de sluiting van de lokalen bevelen (art. 27, eerste en tweede lid wet 22 juli 1953).

3.2. BIJZONDERE OPDRACHTEN

3.2.1. Kredietinstellingen

54. De algemene vergadering (van aandeelhouders of vennoten) kan in een kredietinstelling slechts een commissaris aanstellen uit de lijst van de daartoe door de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen erkende revisoren (vennootschappen) (art. 50, eerste lid wet 22 maart 1993 op het statuut van het toezicht op de kredietinstellingen (hierna “Wet Statuut Kredietinstellingen”)). Voor de aanstelling van deze (plaatsvervangende)

⁽⁵⁵⁾ Zie voor een toepassing: IBR, *Jaarverslag*, 1993, p. 202.

⁽⁵⁶⁾ Verklaring minister in verslag VERHAEGEN, *Parl. St.* Kamer 1981-82, nr. 552/35, p. 32; zie in dezelfde zin: K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Gent, Larcier, 2002, p. 6, nr. 7; I. VEROUGSTRAETE, “Le contrôle financier des sociétés anonymes”, in *Les sociétés commerciales*, Brussel, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 282, nr. 24.

erkende commissarissen bij kredietinstellingen is de voorafgaande instemming vereist van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen. Deze instemming moet worden gevraagd door het vennootschapsorgaan dat de aanstelling voorstelt. Bij aanstelling van een erkende revisorenvennootschap slaat deze instemming zowel op de vennootschap als op haar vertegenwoordiger. Deze instemming is ook vereist voor de hernieuwing van de opdracht.

Wanneer de aanstelling van de commissaris geschiedt door de voorzitter van de rechtbank van koophandel, kiest hij uit een lijst van erkende revisoren, die door de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen is goedgekeurd (art. 53 Wet Statuut Kredietinstellingen) ⁽⁵⁷⁾.

3.2.2. Verzekeringsondernemingen

55. In alle Belgische naamloze of coöperatieve verzekeringsmaatschappijen moet ten minste één van de commissarissen door de statutaire algemene vergadering van de aandeelhouders of vennoten worden aangewezen uit die leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren die door de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen (CBFA) zijn toegelaten. De commissaris voert de titel van erkend commissaris. De Belgische verenigingen opgericht in de vorm van onderlinge verzekeringsverenigingen of verenigingen zonder winstoogmerk zijn gehouden een erkend commissaris aan te wijzen uit de bovenbedoelde personen. De in België gevestigde buitenlandse verzekeringsondernemingen zijn gehouden voor het afzonderlijk beheer van hun verrichtingen in België een erkend commissaris aan te wijzen uit de bovenbedoelde personen (art. 38 Controlewet Verzekeringen) ⁽⁵⁸⁾.

De erkend commissaris kan pas worden aangesteld bij de verzekeringsonderneming na de voorafgaandelijke instemming van de CBFA. De instemming van de CBFA moet worden bekomen alvorens de raad van bestuur van de verzekeringsonderneming het benoemingsvoorstel voorlegt aan de algemene vergadering (art. 22, eerste lid Reglement CBFA betreffende de erkenning van revisoren en revisorenvennootschappen, *juncto* art. 130 W. Vnn.). De controlewet legt aan de erkend commissarissen een bijzondere opdracht op (inzake de verificatie van de) naleving van de controlewetgeving door de verzekeringsondernemingen. Deze opdracht doet echter geen afbreuk aan zijn algemene opdracht als commissaris van een vennootschap zoals vastgelegd in het Wetboek van vennootschappen en de statuten (art. 40, § 4 Controlewet) ⁽⁵⁹⁾.

⁽⁵⁷⁾ Zie verder M.B. 19 april 2006 tot goedkeuring van het reglement van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen van 21 februari 2006 betreffende de erkenning van revisoren en revisorenvennootschappen, *B.S.* 21 april 2006 (Ed. 2).

⁽⁵⁸⁾ *Ibid.*

⁽⁵⁹⁾ Zie hieromtrent Nota nr. E.6 aan de erkend commissarissen van de CBFA van 11 maart 1991 betreffende de rol van de erkend commissarissen bij de verzekeringsondernemingen en pensioenfondsen.

3.3. MANDAAT VAN EEN COMMISSARIS BIJ EEN CONCURRERENDE VENNOOTSCHAP

56. Onverminderd de bepalingen betreffende de onafhankelijkheid en het beroepsgeheim, is de Raad van het IBR van mening dat er geen onverenigbaarheid bestaat voor een commissaris en zijn vertegenwoordiger, natuurlijke persoon, die tegelijkertijd een mandaat van commissaris in onafhankelijke vennootschappen uitoefenen, zelfs indien deze vennootschappen concurrenten zijn ⁽⁶⁰⁾.

⁽⁶⁰⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2003, p. 54-55.

HOOFDSTUK 4 BENOEMINGSPROCEDURE

4.1. ALGEMEENHEDEN

4.1.1. Toepasselijkheid van de wetgeving op de overheidsopdrachten op de opdracht van de commissaris

57. De vraag is aan de Raad van het IBR gesteld of de wetgeving op de overheidsopdrachten toepasselijk is op de gunning door een aanbestedende overheid voor de functie van commissaris bedoeld in artikel 130 e.v. van het Wetboek van vennootschappen.

Volgens de vraagsteller preciseert artikel 5 van de wet van 24 december 1993 het begrip “overheidsopdracht” als “overeenkomsten onder bezwarende titel”. Volgens de vraagsteller is het zo dat de functie van commissaris en van revisor (ondernemingsraad, ziekenhuizen, enz.) mandaten zijn en niet zozeer contracten tot dienstverlening. Dit mandaat wordt toegekend door een autoriteit, die nu eens de algemene vergadering is, dan weer de ondernemingsraad of de voogdijminister. De mandaten zijn volgens hem het resultaat van een democratische verkiezing; dit geldt in het bijzonder voor intercommunales.

De Raad van het IBR heeft het advies ingewonnen van de Juridische Commissie alsook van een advocatenkantoor gespecialiseerd in de materie van de overheidsopdrachten. Beiden komen tot het besluit dat de commissarisopdrachten wel degelijk vallen onder voornoemde wetgeving, behoudens indien de commissaris wordt benoemd door de rechtbank. De toepasselijkheid van voornoemde wetgeving hoeft niet noodzakelijk te betekenen dat de opdracht wordt gegund aan de minst biedende ⁽⁶¹⁾.

4.1.2. Bevoegd orgaan

58. De benoeming van de commissaris is in principe een voorbehouden bevoegdheid van de algemene vergadering van de vennootschap (art. 130, eerste lid W. Venn. (vennootschap)) of de vereniging (art. 17, § 7 V&S-wet *juncto* art. 130 W. Venn. (vzw)). De benoeming van de commissarissen en het bedrag van de erelonen moeten blijken uit de notulen van de algemene vergadering. De commissarissen kunnen niet worden benoemd door de statuten. Een dergelijke benoeming zou zonder gevolg blijven ⁽⁶²⁾.

59. Bij ontstentenis van commissarissen of wanneer alle commissarissen zich in de onmogelijkheid bevinden om hun taak uit te voeren, wordt

⁽⁶¹⁾ IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 432; IBR, *Jaarverslag*, 2001, p. 129-132.

⁽⁶²⁾ H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, “Artikel 64, § 1”, *o.c.*, p. 32.

onmiddellijk in de benoeming of de vervanging van de commissarissen voorzien. Bij gebreke hiervan, benoemt de voorzitter van de rechtbank van koophandel, zetelend zoals in kort geding (in geval van een vennootschap) of van de rechtbank van eerste aanleg, zetelend zoals in kort geding (vereniging) (art. 17, § 7 V&S-wet *juncto* art. 131 W. Venn.), op verzoekschrift⁽⁶³⁾ van iedere belanghebbende⁽⁶⁴⁾, een bedrijfsrevisor wiens bezoldiging hij vaststelt en die met de taak van commissaris wordt belast tot de algemene vergadering op wettige wijze in zijn benoeming of vervanging heeft voorzien⁽⁶⁵⁾ (art. 131 W. Venn.).

In het vroegere artikel 64, § 1, vijfde lid van de Vennootschappenwet waarvan artikel 131 van het Wetboek van vennootschappen een herformulering is, werd bepaald dat de raad van bestuur onmiddellijk de algemene vergadering bijeenroept om in de benoeming of vervanging te voorzien. Deze verplichting wordt niet meer uitdrukkelijk bepaald in artikel 131 van het Wetboek van vennootschappen. Volgens de Juridische Commissie van het IBR zou de herformulering tot gevolg kunnen hebben dat bij bepaalde vennootschappen, m.n. deze die een openbaar beroep op het spaarwezen doen of hebben gedaan, eerder de voorzitter van de rechtbank van koophandel zal worden aangezocht om een commissaris aan te stellen of te vervangen, dan dat de normale procedure van bijeenroeping van de algemene vergadering wordt gevolgd. De bijeenroeping van de algemene vergadering brengt immers vaak niet geringe kosten met zich mee en gaat gepaard met de verplichte naleving van een aantal termijnen⁽⁶⁶⁾.

De gerechtelijke benoeming of vervanging zal evenwel slechts gevolg hebben na de eerste jaarvergadering die volgt op de benoeming van de bedrijfsrevisor door de voorzitter (art. 131 W. Venn.). Het hoger geciteerde artikel is een algemene bepaling die van toepassing is op de ganze titel VII in verband met de controle van de jaarrekening en van de geconsolideerde jaarrekening, dus ook op hoofdstuk IV inzake de controle in vennootschappen waar een ondernemingsraad is opgericht⁽⁶⁷⁾.

⁽⁶³⁾ Normalerweise zal de procedure van het tegensprekelijk verzoekschrift worden toegepast. Bepaalde magistraten hebben evenwel een procedure op eenzijdig verzoekschrift aanvaard, onder het twijfelachtig voorwendsel dat, indien er binnen de ondernemingsraad geen akkoord is, de "eiser" geen tegenpartij zou hebben. Zie Kort Ged. Kh. Nijvel 24 december 1993, aangehaald en bekritiseerd door B. NYSSSEN, "L'intervention du juge dans la désignation du réviseur d'entreprises", *Orientations*, 1995, p. 249.

⁽⁶⁴⁾ Het begrip belanghebbende wordt hier ruim opgevat: het omvat zowel de individuele aandeelhouder, als de schuldeiser en de werknemer (J.-P. MAES en K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep*, Antwerpen, Kluwer, 1985, p. 70); vgl.: Frankrijk: Naar Frans recht kan de vordering tot gerechtelijke aanstelling van een commissaris worden ingesteld op verzoek van "le conseil d'administration, le directoire, le comité d'entreprise, d'un ou plusieurs actionnaires, représentant au moins un dixième du capital social ou de l'assemblée générale".

⁽⁶⁵⁾ Vgl. in dezelfde zin: Frankrijk: C. comm. art. L. 225-229, derde lid: "Si l'assemblée omet d'élire un commissaire, tout actionnaire peut demander en justice la désignation d'un commissaire aux comptes".

⁽⁶⁶⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2000, p. 122.

⁽⁶⁷⁾ *Ibid.*, p. 107.

4.1.3. Aantal

60. De algemene vergadering heeft de bevoegdheid om het aantal commissarissen te bepalen ⁽⁶⁸⁾.

4.2. VASTE VERTEGENWOORDIGER VAN EEN REVISORENVENNOOTSCHAP

4.2.1. Verplichting om een vaste vertegenwoordiger aan te duiden

A. Principe

61. *Telkens wanneer een controleopdracht wordt toevertrouwd aan een burgerlijke vennootschap zoals bedoeld in artikel 33, § 1, van de wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, moet deze onder haar vennoten, zaakvoerders of bestuurders een vertegenwoordiger benoemen die belast wordt met de uitvoering van de opdracht in naam en voor rekening van de vennootschap. Deze vertegenwoordiger moet aan dezelfde voorwaarden voldoen en is burgerrechtelijk, strafrechtelijk en tuchtrechtelijk aansprakelijk alsof hij zelf de betrokken opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou volbrengen, onverminderd de hoofdelijke aansprakelijkheid van de burgerlijke vennootschap die hij vertegenwoordigt. Deze laatste mag haar vertegenwoordiger niet ontslaan zonder tegelijk een opvolger te benoemen (art. 132, eerste lid W. Venn. vroeger art. 33, § 2 wet 22 juli 1953).*

62. De vraag rijst of door de codificatie het toepassingsgebied van de verplichting tot aanstelling van de vaste vertegenwoordiger niet is ingeperkt omdat artikel 132 van het Wetboek van vennootschappen enkel betrekking heeft op de functie van commissaris.

Het Wetboek van vennootschappen neemt in artikel 132 de tekst van artikel 33, § 2 van de wet van 22 juli 1953 over. Hierdoor lijkt deze tekst meer toepasselijk te zijn op de wettelijke controleopdrachten van de jaarrekening en op de andere wettelijke opdrachten waarin door het vennootschapsrecht of door andere wetgevingen die ernaar verwijzen, wordt voorzien.

Artikel 32 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen reikt een andersluidend argument aan dat pleit voor een ruimere interpretatie. Deze bepaling luidt inderdaad ongeveer zoals artikel 33 van de wet betreffende het IBR, maar past die toe op elke opdracht die aan een vennootschap van accountants wordt toevertrouwd. Redelijkerwijs kan niet worden aangenomen dat er een onderscheid zou worden gemaakt tussen een vennootschap van accountants en een vennootschap van bedrijfsrevisoren die bijkomend verenigbare opdrachten van accountancy uitoefent. In beide

⁽⁶⁸⁾ H. OLIVIER, "Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire", *Ann. Fac. dr. Liège*, 1985, p. □48.

gevallen wordt vereist dat wanneer een opdracht aan een professionele vennootschap wordt toevertrouwd, een natuurlijke persoon, vennoot, zaakvoerder of bestuurder wordt belast met de uitvoering van de opdracht in naam en voor rekening van de vennootschap ⁽⁶⁹⁾.

De Juridische Commissie van het IBR baseert zich ter staving van deze zienswijze op drie argumenten.

Ten eerste baseert de Juridische Commissie zich op een tekstargument in artikel 132 van het Wetboek van vennootschappen, waarin er sprake is van “controleopdracht”. Volgens de Juridische Commissie dienen hieronder alle revisorale opdrachten in het Wetboek van vennootschappen te worden begrepen. Ten tweede merkt de Juridische Commissie op dat de codificatie van het vennootschapsrecht hieromtrent geen wijziging heeft bedoeld. Ten derde zijn er ook controleopdrachten in verenigingen zonder winstoogmerk. Hiervoor geldt ook de vereiste om een vertegenwoordiger aan te duiden telkens wanneer een rechtspersoon wordt aangeduid ⁽⁷⁰⁾.

B. Enkel natuurlijke personen kunnen worden aangesteld als vaste vertegenwoordiger

63. Ofschoon niet uitdrukkelijk wettelijk bepaald, wordt aangenomen dat het noodzakelijk is dat de vaste vertegenwoordiger een natuurlijke persoon is ⁽⁷¹⁾.

Artikel 132 van het Wetboek van vennootschappen behandelt ook de tuchtrechtelijke aansprakelijkheid die ten zeerste in het gedrang zou komen indien de revisorenvennootschappen niet meer zouden worden verplicht om natuurlijke personen te benoemen als vertegenwoordigers voor de controleopdrachten. Op dit vlak dient eveneens voorrang te worden gegeven aan strengere eisen van transparantie ten opzichte van derden. Derhalve zullen de revisorenvennootschappen noodzakelijkerwijze natuurlijke personen als vertegenwoordigers in controleopdrachten blijven aanstellen.

In deze context, en teneinde zoveel mogelijk deze transparantie te garanderen, staat de Raad echter sinds geruime tijd toe dat een revisor-natuurlijke persoon kan worden aangewezen als vertegenwoordiger in een controleopdracht toevertrouwd aan een revisorenvennootschap (A) waarin hijzelf noch vennoot, noch zaakvoerder, noch bestuurder is, wanneer deze revisor-natuurlijke persoon niettemin deze hoedanigheid bezit in een andere revisorenvennootschap (B) die zelf vennoot is van de eerste (A). Deze oplossing kan voortaan worden uitgebreid tot het geval waarin de revisor-natuurlijke persoon vennoot, zaakvoerder of bestuurder is van een revisorenvennootschap (B) die zelf zaakvoerder of bestuurder is van de

⁽⁶⁹⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1999, p. 33-34.

⁽⁷⁰⁾ IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 84.

⁽⁷¹⁾ IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 83, punt 5.1. en p. 84, punt 5.3.1.

revisorenvennootschap waaraan een controleopdracht werd toevertrouwd. De lezing van artikel 132 van het Wetboek van vennootschappen in het licht van het artikel 61, § 2 van het Wetboek van vennootschappen versterkt deze conclusie.

De Raad erkent evenwel dat op het vlak van de juridische zekerheid het beter zou zijn dat artikel 14, 4° van het koninklijk besluit van 15 mei 1985 uitdrukkelijk zou worden opgeheven of gewijzigd ⁽⁷²⁾.

C. Werknemers van een revisorenvennootschap kunnen niet worden aangesteld als vaste vertegenwoordiger

64. Een bedrijfsrevisor-medewerker of -werknemer kan niet als vaste vertegenwoordiger worden aangesteld. Krachtens artikel 21 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, kan een bedrijfsrevisor immers geen verklaring of certificering in naam van zijn werkgever tekenen ⁽⁷³⁾.

Het voorstel voor de ondertekening van het verslag (bedrijfsrevisor-vennoot of -bestuurder en bedrijfsrevisor-werknemer die geen vennoot is) werd door de Juridische Commissie van het IBR afgewezen, met name omwille van de ermee verbonden aansprakelijkheidsproblemen.

De Commissie oordeelde dat de bijkomende handtekening van een bedrijfsrevisor-werknemer naast die van de vaste vertegenwoordiger, trouwens niets bijbrengt en overbodig is. De wetgever heeft enkel de hypothese voor ogen gehad waar naast de vennootschap ook een bedrijfsrevisor-vaste vertegenwoordiger aansprakelijk is ⁽⁷⁴⁾. De bijkomende handtekening van een bedrijfsrevisor wiens aansprakelijkheid onduidelijk is (zie bv. art. 18 Wet op de arbeidsovereenkomsten), kan enkel tot verwarring leiden. De Juridische Commissie heeft de voorgestelde constructie afgewezen omdat ze manifest niet door de wet is voorzien ⁽⁷⁵⁾.

65. Een bedrijfsrevisor raadpleegde het Instituut omtrent de vraag of een bedrijfsrevisor die medewerker is van een revisorenvennootschap, zonder vennoot noch bestuurder of zaakvoerder te zijn, verslagen kan ondertekenen in naam van de vennootschap?

Wanneer het gaat om een revisorale opdracht, is de vennootschap verplicht een vaste vertegenwoordiger te benoemen onder haar vennoten, zaakvoerders of bestuurders (art. 132 W. Venn.). Het antwoord op de vraag is derhalve negatief voor de revisorale opdrachten.

⁽⁷²⁾ IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 81-82.

⁽⁷³⁾ H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, "Artikel 64, § 1-2", *o.c.*, p. 34.

⁽⁷⁴⁾ *Parl. St.* Kamer 1982-83, nr. 552/35, p. 89.

⁽⁷⁵⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1988, p. 26-27; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 84-85.

Wat de ondertekening betreft, in naam van de vennootschap, voor de verslagen die geen betrekking hebben op revisorale opdrachten, zou een letterlijke lezing van de wetteksten niet uitsluiten dat een bedrijfsrevisor verslagen ondertekent in naam van de vennootschap.

De Juridische Commissie is nochtans van mening dat het niet wenselijk is dat een dergelijke praktijk wordt toegepast (in het bijzonder in het licht van de verwarring die dit systeem mogelijks creëert op het vlak van de personen die de vennootschap kunnen verbinden, alsook rekening houdend met bepaalde wettelijke bepalingen zoals de artikelen 62 en 74, 2°, a) van het Wetboek van vennootschappen).

4.2.2. Aantal vaste vertegenwoordigers

66. Algemeen wordt aanvaard dat de revisorenvennootschap ook meerdere vertegenwoordigers mag aanduiden ⁽⁷⁶⁾. Er kunnen verschillende objectieve redenen zijn die de vennootschap ertoe aanzetten verschillende vertegenwoordigers te benoemen, bijvoorbeeld wanneer de vennootschap in verschillende regio's een ondernemingsraad zou hebben, wanneer de commissaris de jaarrekening van de vennootschap en de geconsolideerde jaarrekening moet certificeren ⁽⁷⁷⁾. Bij pluraliteit van vaste vertegenwoordigers oefenen zij hun bevoegdheid in college uit. Zij zijn allen persoonlijk aansprakelijk op burgerrechtelijk, strafrechtelijk en tuchtrechtelijk vlak. Zij dienen dan ook de verslagen mede te ondertekenen. In geval van wettige verhindering kunnen zij aan elkaar volmacht geven om te tekenen ⁽⁷⁸⁾.

Uit artikel 132 van het Wetboek van vennootschappen kan men niet afleiden dat de revisor die een confrater opvolgt als vaste vertegenwoordiger persoonlijk en hoofdelijk aansprakelijk zou zijn voor de deontologische fouten van zijn voorganger. In ieder geval wijkt artikel 132 van het Wetboek van vennootschappen niet af van artikel 19bis van de wet van 22 juli 1953 volgens hetwelk tuchtstraffen slechts kunnen worden opgelegd aan de revisoren die in de uitoefening van hun opdrachten van bedrijfsrevisor of van werkzaamheden die daarmee verenigbaar zijn, tekort gekomen zijn aan hun beroepsverplichtingen of aan de beginselen van waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid die ten grondslag liggen van het beroep ⁽⁷⁹⁾.

4.2.3. Bevoegdheid tot aanstelling en beëindiging van het mandaat van vaste vertegenwoordiger

67. Terwijl de commissaris-rechtspersoon wordt aangeduid door de algemene vergadering van de gecontroleerde vennootschap, behoort de

⁽⁷⁶⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1985, p. 31; IBR, *Jaarverslag*, 1993, p. 89.

⁽⁷⁷⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1985, p. 31; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 86.

⁽⁷⁸⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1993, p. 89; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 86.

⁽⁷⁹⁾ Tuchtcommissie IBR 10 maart 2005, nr. 0252/2004/F.

benoeming van de vaste vertegenwoordiger in principe tot de bevoegdheid van de raad van bestuur/zaakvoerder van de revisorenvennootschap, die de vaste vertegenwoordiger niet kan ontslaan zonder een opvolger te benoemen⁽⁸⁰⁾.

De Juridische Commissie suggereert dat voor de benoeming als commissaris volgende formulering wordt opgenomen in de notulen van de algemene vergadering: “*Wordt aangesteld als commissaris, de burgerlijke revisorenvennootschap “XYZ”. De revisorenvennootschap “XYZ” duidt de heer/mevrouw “X” aan als vaste vertegenwoordiger.*”.

Een andere formulering zou mogelijks kunnen worden geïnterpreteerd als een *intuitu personae*-benoeming.

De benoeming van de vaste vertegenwoordiger zou mogelijks als *intuitu personae* kunnen worden beschouwd, indien de formulering bijvoorbeeld als volgt luidt: “*De vennootschap stelt als commissaris aan de revisorenvennootschap ..., vertegenwoordigd door de heer/mevrouw ...*”⁽⁸¹⁾.

In afwijking van het algemeen principe, kan de algemene vergadering die de revisorenvennootschap tot commissaris benoemt immers expliciet beslissen dat zij overgaat tot deze benoeming gelet op de aanwijzing *intuitu personae* van een bepaalde natuurlijke persoon als vaste vertegenwoordiger. De vertegenwoordiger kan dan enkel door een besluit van de algemene vergadering worden vervangen, desgevallend na akkoord van de ondernemingsraad⁽⁸²⁾.

4.2.4. Publicatie van de benoeming en de beëindiging

68. Overeenkomstig artikel 132 *juncto* artikel 74 van het Wetboek van vennootschappen moet de benoeming en de beëindiging van de opdracht van vaste vertegenwoordiger gepubliceerd worden in de Bijlagen bij het *Belgisch Staatsblad* alsof de vaste vertegenwoordiger deze opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou vervullen.

Dit geldt ook voor de vzw's (art. 17, § 7 V&S-wet dat verwijst naar de toepassing van art. 132 W. Venn.)⁽⁸³⁾.

4.2.5. Gevolgen van de oprichting door een commissaris-natuurlijke persoon van een éénpersoons-BVBA

69. De oprichting van een vennootschap, waarvan het maatschappelijk doel erin bestaat het beroep van een bedrijfsrevisor uit te oefenen, veronderstelt

⁽⁸⁰⁾ H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, “Artikel 64, § 1”, *o.c.*, p. 22.

⁽⁸¹⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2003, p. 79; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 430.

⁽⁸²⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 36.

⁽⁸³⁾ A.KILLESSE en R. VAN BOVEN, “De commissaris”, in *Vzw en stichting*, Brugge, die Keure, 2005, p. 265, nr. 197.

dat de leden-vennoten elke activiteit van bedrijfsrevisor voor eigen rekening stopzetten. Deze exclusiviteitsvoorwaarde vindt haar basis in artikel 29, eerste lid van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 ⁽⁸⁴⁾.

Indien de natuurlijke persoon aan de gecontroleerde vennootschap vraagt om zijn mandaat over te dragen aan een revisorenvennootschap, moet hij zijn ontslag aanbieden aan de algemene vergadering die dan zou kunnen beslissen de revisorenvennootschap als commissaris aan te stellen.

Het is denkbaar dat de commissaris als natuurlijke persoon het mandaat in persoonlijke naam verder waarneemt, maar wel als vennoot van de revisorenvennootschap factureert en vervolgens de geïnde honoraria afstaat aan de vennootschap of nog, dat de vennoot aan de vennootschap een (eventueel stilzwijgend) mandaat verleent ter inning van de honoraria. Met andere woorden, het mandaat wordt gewoon voortgezet door de commissaris in persoonlijke naam, maar de facturatie geschiedt via zijn nieuw opgerichte vennootschap, en dit tot zijn mandaat afloopt.

Uiteraard zal men zich enkel kunnen verhalen op de bedrijfsrevisor-natuurlijke persoon ⁽⁸⁵⁾.

4.3. PLAATSVERVANGENDE REVISOREN

70. De algemene vergadering kan naast de effectieve ook plaatsvervangende revisoren benoemen, voorzover de commissaris (hoofdtitularis) (tijdelijk of definitief) voor langere tijd verhinderd is. De mogelijkheid van benoeming van plaatsvervangende commissarissen is voor de erkende commissarissen in kredietinstellingen wettelijk voorzien (art. 50, derde lid Wet Statuut Kredietinstellingen). Algemeen wordt aanvaard dat de aanstelling van plaatsvervangende commissarissen ook in andere vennootschappen mogelijk is ⁽⁸⁶⁾. De goorloofdheid van de benoeming van plaatsvervangende commissarissen blijkt onder meer uit de voorbereidende werken op de wet tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat van 1985. In de wet tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat werd aanvankelijk een wettelijke regeling voorzien voor de plaatsvervangende commissarissen. De regering trok deze regeling in, onder dien verstande dat de statuten desgevallend een regeling voor opvolging door plaatsvervangende commissarissen konden voorschrijven ⁽⁸⁷⁾. De algemene vergadering kan echter plaatsvervangende revisoren aanstellen zonder dat hiertoe uitdrukkelijk een statutaire clause is voorzien ⁽⁸⁸⁾.

⁽⁸⁴⁾ IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 79.

⁽⁸⁵⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 37.

⁽⁸⁶⁾ B.C.N.A.R., *De Juridische Commissie van het Instituut der Bedrijfsrevisoren: overzicht van de activiteit*, Studies B.C.N.A.R., 1988, p. 26-27; J.-P. MAES en K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep*, Antwerpen, Kluwer, 1985, p. 69.

⁽⁸⁷⁾ Verklaring minister in verslag VERHAEGEN, *Parl. St. Kamer* 1982-83, nr. 552/35, p. 32.

⁽⁸⁸⁾ Bankcommissie, *Jaarverslag*, 1973-1974, p. 75; IBR, *Jaarverslag*, 1979, p. 54.

Weliswaar wordt een statutaire clausule aangeraden die de modaliteiten van infunctietreding van de plaatsvervangende revisor regelt ⁽⁸⁹⁾.

71. Er werd geoordeeld dat de plaatsvervanging geen gepaste oplossing is voor de tijdelijke vervanging van een vaste vertegenwoordiger van een revisorenvennootschap voor de ondertekening van het verslag, wanneer de vaste vertegenwoordiger om wettige redenen (bv. wegens een controle in het buitenland) is verhinderd. De plaatsvervanging lijkt enkel bestemd voor de gevallen waar een commissaris voor een langere tijd in de onmogelijkheid verkeert om zich van zijn opdracht te kwijten. In het kwestieuze geval van tijdelijke verhindering, oordeelde de Juridische Commissie dat het adequater was dat de verhinderde commissaris zich liet vertegenwoordigen door een confrater. Een revisor die zelf de nodige controlewerkzaamheden heeft verricht of onder zijn verantwoordelijkheid heeft laten uitvoeren, en die persoonlijk met de inhoud van het controleverslag heeft ingestemd, kan zich voor de ondertekening van het verslag laten vertegenwoordigen op grond van artikel 18, derde lid van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren ⁽⁹⁰⁾.

72. Hoe verloopt nu de verslaggeving in het geval de plaatsvervangende commissaris gedurende een beperkte periode (van tijdelijke onbeschikbaarheid, wegens ziekte of schorsing) daadwerkelijk de functie van commissaris waarneemt? Om kwijting te kunnen krijgen is het noodzakelijk dat zowel de effectieve commissaris als de plaatsvervangende commissaris een verslag opstellen, waarin zij aan de algemene vergadering rekenschap geven omtrent de vervulling van hun opdracht gedurende de periode dat zij in functie waren. Ten minste moet dit verslag betrekking hebben op de vennootschapsrechtelijke aspecten van de functie. Alleen degene die effectief in functie is ter gelegenheid van de algemene vergadering, heeft de taak om aan die algemene vergadering verslag over de jaarrekening uit te brengen; hij kan zich uiteraard baseren op de werkzaamheden van zijn confrater. Luidens het advies van het IBR kan het principe van een enig verslag ondertekend door beide revisoren ook niet worden verworpen ⁽⁹¹⁾.

4.4. BENOEMINGSPROCEDURE IN VENNOOTSCHAPPEN EN VERENIGINGEN MET ONDERNEMINGSRAAD

73. Het Wetboek van vennootschappen bevat een aantal specifieke bepalingen inzake de benoeming van de commissaris, wanneer de vennootschap een ondernemingsraad heeft. Krachtens artikel 15*bis* van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven zijn de artikelen 151 tot en met 164 van het Wetboek van vennootschappen ook van toepassing op niet-vennootschapsrechtelijke ondernemingen (zoals vzw's).

⁽⁸⁹⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 37.

⁽⁹⁰⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1993, p. 89-90; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 87-88.

⁽⁹¹⁾ H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, "Artikel 64, § 1", *o.c.*, p. 30.

Hierop is er één uitzondering m.n. het geval van de gesubsidieerde onderwijsinstellingen onder de vorm van een vzw. Aangezien er in de laatstgenoemden geen verplichting tot certificering van de financiële informatie geldt, is het logisch dat er ook geen bedrijfsrevisor op voorstel van de ondernemingsraad wordt benoemd ⁽⁹²⁾.

74. De ondernemingsraad heeft in principe een medebeslissingsrecht met betrekking tot de aanstelling van de commissaris in de vennootschappen met een ondernemingsraad (art. 156 W. Venn.).

75. Indien een vennootschap of een vereniging reeds een commissaris heeft aangesteld en er voor het eerst een ondernemingsraad wordt opgericht in deze vennootschap of vereniging waar voordien geen ondernemingsraad bestond, blijft deze commissaris echter in functie tot aan het einde van zijn driejarig mandaat. De ondernemingsraad zal in dit geval derhalve slechts haar medebeslissingsrecht kunnen uitoefenen na het verstrijken van het mandaat van de zittende revisor. De Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat (thans Hoge Raad voor de Economische Beroepen) heeft in een advies wel de aanbeveling gegeven dat de bedrijfsrevisor aan de ondernemingsraad een “*curriculum vitae*” meedeelt. Indien de werknemersafgevaardigden dit verzoeken, deelt hij tevens een nota betreffende de raming van de omvang en de vergoeding van de uit te voeren prestaties en een beschrijving van hun inhoud mee (art. 187, tweede lid K.B. 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen (hierna “Uitvoeringsbesluit Wetboek van vennootschappen”)).

76. Ten slotte weze ook opgemerkt dat de verandering van de samenstelling van de ondernemingsraden geen aanleiding kan geven om de procedure voor de aanduiding van een bedrijfsrevisor of commissaris in te zetten. Dit volgt uit het feit dat de commissaris een vaste termijn wordt gegarandeerd ⁽⁹³⁾.

4.4.1. Vennootschappen waar een commissaris is aangesteld

A. Voorstel van kandidaten door de raad van bestuur

77. Een eerste fase in de benoemingsprocedure is het voorstel van één of meerdere kandidaat-revisor(en) door de raad van bestuur of de zaakvoerder(s) van de vennootschap. Indien de raad van bestuur geen initiatief neemt inzake de benoeming van een bedrijfsrevisor ofschoon dit wettelijk verplicht is (*cf. supra*, nr. 50), benoemt op verzoekschrift van elke belanghebbende, de voorzitter van de rechtbank van koophandel (of rechtbank van eerste aanleg in geval van een vereniging) zetelend zoals in kort geding, een bedrijfsrevisor wiens bezoldiging hij vaststelt en die wordt belast met de taak van commissaris

⁽⁹²⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2004, p. 121.

⁽⁹³⁾ Advies over het voortzetten van de opdracht van commissaris of van bedrijfsrevisor na de vernieuwing van de ondernemingsraden bij de sociale verkiezingen van 1987, B.C.N.A.R., *De bedrijfsrevisor en de ondernemingsraden*, Studies B.C.N.A.R., 1987, p. 121-123.

en met de opdrachten bedoeld in de artikelen 151 tot 154 van het Wetboek van vennootschappen, totdat regelmatig in zijn vervanging is voorzien. Deze benoeming door de voorzitter geschiedt na advies van de ondernemingsraad ingeval deze laatste niet werd gevraagd om te beraadslagen over de benoeming (art. 157 W. Venn.).

78. In het algemeen gaat men ervan uit dat de raad van bestuur geen enkele wettelijke verplichting heeft om meerdere kandidaten voor te dragen aan de ondernemingsraad⁽⁹⁴⁾. Dit blijkt trouwens uit artikel 186 Uitvoeringsbesluit Wetboek van vennootschappen. Deze bepaling refereert immers naar het gebrek aan overeenstemming over de voorgestelde kandidaat-commissaris(sen) of -bedrijfsrevisor(en)⁽⁹⁵⁾. Een verplichting tot voorstelling van meerdere kandidaten opleggen, zou trouwens impliceren dat de ondernemingsraad op zijn beurt meerdere kandidaten moet voordragen aan de algemene vergadering. Anders wordt de rol van de algemene vergadering immers gereduceerd tot een bekrachtiging van de benoemingsbeslissing van de ondernemingsraad. Deze machtsverschuiving werd duidelijk niet beoogd door de wetgever⁽⁹⁶⁾. De ondernemingsraad heeft in feite een louter wrakingsrecht.

79. Gelet op het initiatiefrecht van de raad van bestuur, neemt men meestal aan dat de ondernemingsraad juridisch niet de bevoegdheid heeft om zelf kandidaten voor te dragen. De ondernemingsraad kan natuurlijk wel kandidaten suggereren in de onderhandelingen met het bestuur.

B. Beraadslaging door de ondernemingsraad over de voorgedragen kandidaat-revisor

80. In het algemeen dienen ten minste de helft van de vertegenwoordigers van de werknemers en van de werkgever aanwezig te zijn. Weliswaar kunnen de praktische werkingsmodaliteiten van de ondernemingsraad, overeenkomstig artikel 22, § 2 van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven worden vastgesteld in huishoudelijke reglementen op het niveau van de sector. Het is aan te raden te verifiëren of het bij de onderneming toepasselijke huishoudelijk reglement geen strengere regels bevat inzake het aanwezigheidsquorum⁽⁹⁷⁾.

⁽⁹⁴⁾ Voorz. Kh. Nijvel 10 april 1986, *T.B.H.*, 1986, p. (605), 607, tweede en derde alinea; H. BRAECKMANS, "De benoeming van de commissaris-revisor: nieuwe rechtspraak", *R.W.*, 1986-87, p. 1797; B. NYSSSEN, "L'intervention du juge dans la désignation du réviseur d'entreprises", *Orientations*, 1995, p. 54; H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, "Artikel 64, § 1", *o.c.*, p. 34; M. VANDER LINDEN, "Rôle et mission du réviseur d'entreprises à l'égard du conseil d'entreprise", in *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés*, AEDBF-yearbook, Gent, Mys & Breesch, 1995, p. 130; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 32.

⁽⁹⁵⁾ B. NYSSSEN, "L'intervention du juge dans la désignation du réviseur d'entreprises", *Orientations*, 1995, p. 51.

⁽⁹⁶⁾ Voorz. Kh. Nijvel 10 april 1986, *T.B.H.*, 1986, p. (605), 606, voorlaatste alinea.

⁽⁹⁷⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 32.

81. Binnen de vennootschap kan een akkoord worden gesloten over de procedure tot voordracht van de bedrijfsrevisor. Dit moet bij proces-verbaal zijn vastgesteld, ten minste drie maanden vóór de dag waarop de benoeming van de commissaris(sen) of de bedrijfsrevisor(en) plaats zal hebben in de schoot van de onderneming, door de algemene vergadering der vennoten of bij ontstentenis daarvan door het statutair orgaan dat bevoegd is voor het bestuur van de onderneming of door het ondernemingshoofd (art. 184, § 1 Uitvoeringsbesluit Wetboek van vennootschappen). Bij gebreke van een dergelijke regeling wordt de hiernavolgende procedure gevolgd.

a. Tijdstip (eerste) vergadering ondernemingsraad

82. *Ten minste twee maanden vóór de dag waarop de benoeming van de commissaris(sen) of de bedrijfsrevisor(en) plaats zal hebben in de schoot van de vennootschap dient de ondernemingsraad ten minste éénmaal beraadslaagd en eventueel beslist te hebben over de kandidaturen voorgesteld door het orgaan dat statutair bevoegd is voor het bestuur van de vennootschap of door het ondernemingshoofd* (art. 185 Uitvoeringsbesluit Wetboek van vennootschappen).

b. Informatierecht ondernemingsraad

83. Teneinde met kennis van zaken te kunnen beraadslagen over de voorgedragen kandidatuur, wordt wettelijk voorzien dat de ondernemingsraad over specifieke informatie kan beschikken.

84. Artikel 158 van het Wetboek van vennootschappen schrijft voor dat het bedrag van de bezoldiging van de commissaris aan de ondernemingsraad wordt meegedeeld (*cf. infra*, nr. 260).

85. Bovendien moeten alle schriftelijke inlichtingen die de kandidaat-commissaris(sen) of -bedrijfsrevisor(en) hebben meegedeeld aan het statutair orgaan dat bevoegd is voor het bestuur van de vennootschap of aan het ondernemingshoofd met het oog op het voordragen van hun kandidatuur in de ondernemingsraad, samen met de uitnodigingen tot de in artikel 185 en 186 bedoelde vergaderingen van de ondernemingsraad vooraf worden meegedeeld aan de leden van de ondernemingsraad (art. 187, eerste lid Uitvoeringsbesluit Wetboek van vennootschappen).

86. Buiten bovenvermelde inlichtingen moet aan de leden van de ondernemingsraad een “*curriculum vitae*” worden meegedeeld, alsmede, indien een meerderheid van werknemersafgevaardigden hierom verzoekt, een nota betreffende een raming van de omvang en de vergoeding van de uit te voeren prestaties en een beschrijving van hun inhoud (art. 187, tweede lid Uitvoeringsbesluit Wetboek van vennootschappen). Indien een revisorenvennootschap als kandidaat wordt voorgedragen, moet een

curriculum vitae worden voorgedragen van de persoon die als vaste vertegenwoordiger wordt voorgesteld. Voor de rechtspersoon wordt de verplichting om een *curriculum vitae* voor te leggen vervangen door een objectieve voorstelling van de activiteiten en van de werking van de revisorenvennootschap⁽⁹⁸⁾.

87. Op verzoek van een meerderheid van de werknemersafgevaardigden in de ondernemingsraad, moet(en) de voorgestelde kandidaat-commissaris(sen) of bedrijfsrevisor(en) worden uitgenodigd om te verschijnen op de vergadering van de ondernemingsraad die over de voordracht beraadslaagt.

De kandidaat-commissaris of bedrijfsrevisor moet aanwezig zijn op de vergadering van de ondernemingsraad waartoe hij wordt uitgenodigd teneinde zich voor te stellen.

Hij dient te antwoorden op de vragen die hem worden gesteld in verband met de aard en de omvang van zijn opdracht in de vennootschap evenals de uitoefening ervan (art. 188 Uitvoeringsbesluit Wetboek van vennootschappen). Indien de bedrijfsrevisor niet wordt uitgenodigd, heeft hij geen enkele verplichting om naar de vergadering van de ondernemingsraad te komen. Het kan gebeuren dat het orgaan dat statutair bevoegd is voor het bestuur van de vennootschap of het ondernemingshoofd het initiatief neemt de kandidaat uit te nodigen op de vergadering. De bedrijfsrevisor oordeelt zelf of hij hieraan gevolg heeft. Het wordt nochtans wenselijk geacht om op dit verzoek in te gaan⁽⁹⁹⁾.

c. Aard van de bevoegdheid van de ondernemingsraad

88. De medebeslissingsbevoegdheid van de ondernemingsraad inzake de benoeming van de commissaris is voornamelijk van negatieve aard, in de zin dat de ondernemingsraad de bevoegdheid heeft een voorgestelde kandidaat te wraken⁽¹⁰⁰⁾.

C. (Weigering tot) benoeming door de algemene vergadering in geval van aanvaarding van de kandidaat

89. Indien het voorstel binnen de ondernemingsraad een meerderheid der stemmen van de leden en een meerderheid der stemmen uitgebracht door de leden benoemd door de werknemers behaalt (art. 156 W. Venn.), wordt dit

⁽⁹⁸⁾ Aanbeveling 88/009D van 25 november 1988 met betrekking tot de procedure van voorstelling van een revisorenvennootschap voor de ondernemingsraad, Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, *Jaarverslag*, 1987-1988, p. 110-112; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 483-484.

⁽⁹⁹⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 33.

⁽¹⁰⁰⁾ H. BRAECKMANS, "De benoeming van de commissaris-revisor: nieuwe rechtspraak", *R.W.*, 1986-87, p. 1798.

voorstel voorgelegd aan de algemene vergadering, die finaal beslist over de benoeming. De algemene vergadering kan gelet op het exclusief voordrachtrecht van de raad van bestuur/zaakvoerder⁽¹⁰¹⁾ en het wrakingsrecht van de ondernemingsraad geen andere kandidaat benoemen dan deze die werd voorgedragen na een gunstige beslissing in de ondernemingsraad.

90. Indien de algemene vergadering de voorgedragen kandidaat niet benoemt, kan men de procedure opnieuw starten of de rechter vatten opdat hij zou overgaan tot de benoeming⁽¹⁰²⁾.

D. Verplichte tweede beraadslaging binnen de ondernemingsraad in geval van verwerping van de kandidaat

91. De ondernemingsraad kan ook de voorgestelde kandidaat verwerpen. In de parlementaire voorbereiding stelt de minister dat de ondernemingsraad niet moet motiveren waarom zij een voorgestelde kandidaat afwijst. Het opleggen van een motiveringsplicht zou enerzijds moeilijk realiseerbaar zijn, daar eenzelfde negatief stemgedrag niet noodzakelijk door dezelfde reden is ingegeven en zou volgens de minister tot oeverloze betwistingen kunnen voeren over de gegrondheid en over de motivering⁽¹⁰³⁾. De Rechtbank van Koophandel te Brussel oordeelde dan ook dat de afwezigheid van een wettelijke motiveringsplicht impliceert dat de raad van bestuur op grond van het arbitrair karakter van hun stemming tegen de voorgedragen kandidaat niet kan inroepen dat de werknemersafgevaardigden van de ondernemingsraad aan het recht zouden hebben verzaakt om gedurende een procedure inzake de gerechtelijke aanstelling van een revisor hun bezwaren te laten gelden tegen de door de raad van bestuur voorgestelde kandidaat⁽¹⁰⁴⁾. Feitelijk kan een motivering van de beslissing tot weigering (door de werknemersafgevaardigden) ons inziens wel nuttig zijn, omdat de rechter meestal rekening houdt met de ingeroepen motieven om een voorgestelde kandidaat te verwerpen, om te beslissen of hij de voorgedragen kandidaat desalniettemin toch (niet) benoemt.

92. Indien binnen de ondernemingsraad bovenvernoemde meerderheid met betrekking tot de voorgestelde kandidaat-commissaris(sen) of -

⁽¹⁰¹⁾ I. VEROUGSTRAETE, "Le contrôle financier des sociétés anonymes", in *Les sociétés commerciales*, Brussel, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 283, nr. 26.

⁽¹⁰²⁾ Verklaring minister in verslag namens de commissie voor de Economische Aangelegenheden uitgebracht door de heren NICOLAS en FEVRIER, *Parl. St. Senaat* 1983-84, nr. 715/2, p. 20; H. BRAECKMANS, "De benoeming van de commissaris-revisor: nieuwe rechtspraak", *R.W.*, 1986-87, p. 1799.

⁽¹⁰³⁾ Verslag namens de commissie voor de Economische Aangelegenheden uitgebracht door de heren NICOLAS en FEVRIER, *Parl. St. Senaat* 1983-84, nr. 715/2, p. 20; Voorz. Kh. Luik 16 april 1986, *Rev. prat. soc.*, 1986, nr. □6392, (p. 173), p. 174, vijfde alinea; Voorz. Kh. Mechelen 9 mei 1986, *T.B.H.*, 1986, p. (612), 613, derde alinea; Voorz. Kh. Brussel 15 juni 1992, A.R. 4788/1992 inzake SA Gardy ((Merlin)-Gérin) (onuitg.); H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, "Artikel 64, § 1", *o.c.*, p. 34.

⁽¹⁰⁴⁾ Voorz. Kh. Brussel 15 juni 1992, A.R. 4788/1992 inzake SA Gardy ((Merlin)-Gérin) (onuitg.); J.-P. MÈS en K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep*, Antwerpen, Kluwer, 1985, p. 106.

bedrijfsrevisor(en) niet wordt behaald, moet over de voordracht opnieuw worden beraadslaagd en worden beslist uiterlijk op de laatste vergadering van de ondernemingsraad vóór de datum waarop de benoeming in de schoot van de vennootschap zal plaatshebben (art. 186, eerste lid Uitvoeringsbesluit Wetboek van vennootschappen).

Indien er vóór die datum geen gewone vergadering van de ondernemingsraad meer wordt gehouden moet desgevallend een bijzondere vergadering van de ondernemingsraad worden bijeengeroepen (art. 186, tweede lid Uitvoeringsbesluit Wetboek van vennootschappen).

Het orgaan dat statutair bevoegd is voor het bestuur van de vennootschap of het ondernemingshoofd kunnen desgevallend één of meer nieuwe kandidaat-commissarissen of -bedrijfsrevisoren voordragen (art. 186, derde lid Uitvoeringsbesluit Wetboek van vennootschappen).

E. Gerechtelijke benoeming van een commissaris of een bedrijfsrevisor

a. Gevallen van gerechtelijke tussenkomst

93. Indien ondanks de verplichte overlegprocedure ook bij de tweede beraadslaging binnen de ondernemingsraad geen meerderheid wordt behaald, kan de gerechtelijke benoeming van de commissaris of bedrijfsrevisor worden gevorderd. Een dergelijke gerechtelijke aanstelling is eveneens mogelijk wanneer de raad van bestuur/zaakvoerder geen initiatief neemt inzake de benoeming en wanneer de algemene vergadering geen bedrijfsrevisor benoemt, ofschoon de aanstelling van een commissaris verplicht is krachtens de wet of de statuten⁽¹⁰⁵⁾.

b. Procedurele aspecten

i. Wijze van inleiding van de procedure

94. De procedure wordt ingeleid bij verzoekschrift. Een dagvaarding is hiertoe niet vereist⁽¹⁰⁶⁾. De rechter kan bijvoorbeeld ook worden gevat bij eenzijdig verzoekschrift⁽¹⁰⁷⁾. In dit laatste geval is vereist dat er een absolute noodzakelijkheid voorhanden is.

⁽¹⁰⁵⁾ H. BRAECKMANS, "De benoeming van de commissaris-revisor: nieuwe rechtspraak", *R.W.*, 1986-87, p. □1799.

⁽¹⁰⁶⁾ *Parl. St.* Kamer 1982-83, nr. 552/35, p. 33 (*In casu* werd opgemerkt dat het beter was in (oud) art. 15ter, § 2, derde lid wet 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven de term "bij verzoekschrift" (*par requête*) te gebruiken in plaats van "op verzoek" (*à la requête*) om duidelijk te maken dat geen dagvaarding vereist is voor de aanstelling van een commissaris voor de rechtbank); Voorz. Kh. Doornik 24 september 1985, A.R. 772/1986 inzake SA Usines Saint-Brice (onuitg.).

⁽¹⁰⁷⁾ Voorz. Kh. Doornik 24 september 1985, A.R. 772/1986 inzake SA Usines Saint-Brice (onuitg.).

Een dergelijke situatie werd onder meer voorhanden geacht in een geval waar de vennootschap geen bedrijfsrevisor had juist op een ogenblik dat zij in volle herstructurering verkeerde ⁽¹⁰⁸⁾.

ii. Op vordering van wie kan de procedure worden ingeleid?

95. De vordering tot aanstelling van een commissaris kan worden ingesteld door elke belanghebbende (art. 157, eerste lid W. Venn.). In de meeste gevallen wordt de vordering ingesteld door de bestuursorganen van de vennootschap ⁽¹⁰⁹⁾. In dit geval kunnen de werknemersafgevaardigden binnen de ondernemingsraad wel vrijwillig tussenkomen in de procedure ⁽¹¹⁰⁾. De werknemers-afgevaardigden binnen de ondernemingsraad zijn immers duidelijk eveneens belanghebbenden. De aanstelling van een revisor is immers van belang voor de goede werking van de ondernemingsraad. Ook zij kunnen derhalve onbetwistbaar de vordering tot gerechtelijke aanstelling van een bedrijfsrevisor instellen ⁽¹¹¹⁾.

iii. Bevoegde rechtbank?

96. De bevoegde rechtbank voor vennootschappen is de rechtbank van koophandel in het rechtsgebied waarin de vennootschap haar zetel heeft gevestigd (art. 157, eerste lid W. Venn.) en de arbeidsrechtbank voor andere entiteiten. De hoedanigheid van handelaar van de vennootschap is daartoe niet vereist (zoals bij de gemeenrechtelijke bevoegdheidsgrond inzake vennootschapsgeschillen).

97. Wanneer de ondernemingsraad in de benoemingsprocedure niet werd gehoord, dient de rechtbank het advies ervan in te winnen (art. 157, tweede lid W. Venn.). Indien dit advies wel werd gevraagd, is dit niet noodzakelijk. De werknemers kunnen echter altijd vrijwillig tussenkomen om hun kandidaat te laten benoemen ⁽¹¹²⁾.

⁽¹⁰⁸⁾ Voorz. Kh. Brussel 27 september 1989 handelend op eenzijdig verzoekschrift, *Soc. Kron.*, 1990, p. 31 bevestigd door Voorz. Kh. Brussel 31 oktober 1989, *Soc. Kron.*, 1990, p. 34.

⁽¹⁰⁹⁾ Voorz. Kh. Charleroi 5 september 1986, A.R. 3370/1986, inzake SA Fradis (onuitg.); Voorz. Kh. Gent 14 april 1986 inzake NVMetagra (onuitg.); Voorz. Kh. Charleroi 17 april 1985, verzoekschrift 3282 (onuitg.); Voorz. Kh. Brussel 5 juni 1986, *T.B.H.*, 1986, p. 617; Voorz. Kh. Mechelen 9 mei 1986, *T.B.H.*, 1986, p. 612; Voorz. Kh. Charleroi 12 juni 1986, verzoekschrift nr. 3329 inzake SA Carcoke (onuitg.); Voorz. Kh. Brussel 13 januari 1995, A.R. 13135-13137/1994, inzake SA Cafeteria A.Z., Belgorest, Sodexho Belgique, *IBR, Periodieke Berichten*, 1995, nr. 5, p. 2-7; Voorz. Kh. Brussel 23 november 1995 op eenzijdig verzoekschrift A.R. 4780/1995 inzake Assubel, *IBR, Periodieke Berichten*, 1995, nr. 5, p. 6 bevestigd door Kort Ged. Kh. Brussel 17 mei 1995, *T.B.H.*, 1996, p. 184.

⁽¹¹⁰⁾ Zie bv. Voorz. Kh. Brussel 21 december 1990, *T.R.V.*, 1992, p. 49; Voorz. Kh. Brussel 21 december 1990, *J.T.T.*, 1991, p. 286; Voorz. Kh. Brussel 15 juni 1992, A.R. 4788/1992 (onuitg.).

⁽¹¹¹⁾ Zie bv. Kort Ged. Kh. Brussel 3 oktober 1989, *T.R.V.*, 1991, p. 105 en *Soc. Kron.*, 1990, p. 31; B. NISSEN, "L'intervention du juge dans la désignation du réviseur d'entreprises", *Orientations*, 1995, p. 52.

⁽¹¹²⁾ Zie bv. Voorz. Kh. Brussel zetelend zoals in Kort Ged. 21 december 1990, *T.R.V.*, 1992, p. 49.

iv. Aard van de procedure

98. De rechter doet uitspraak, zetelend zoals in kort geding. Dit impliceert dat de uitspraak van de rechter uitvoerbaar is bij voorraad niettegenstaande verzet of hoger beroep (art. 1039 Ger. W.).

99. In een bepaald geval weigerde de werkgever die hoger beroep had aangesteld tegen de beschikking waarbij de voorzitter van de rechtbank van koophandel een revisor had aangesteld de beschikking uit te voeren onder het voorwendsel dat de voorzitter niet in kort geding zetelde doch wel “zoals in kort geding”. Hierna werd op verzoek van de werknemersafgevaardigden binnen de ondernemingsraad op eenzijdig verzoekschrift de bevestiging gevorderd dat de aangestelde revisor ook bevoegd is voor de periode lopend tot aan de uitspraak in hoger beroep en dat de nieuwe beschikking bij voorraad uitvoerbaar is ⁽¹¹³⁾.

c. Criteria die de rechter (niet) in overweging neemt om al dan niet de gewraakte kandidaat of een ander tot revisor te benoemen

i. (Subjectief) gebrek aan vertrouwen van werknemersafgevaardigden

100. Het loutere feit dat de commissaris niet het vertrouwen van de werknemers-afgevaardigden binnen de ondernemingsraad geniet, wordt door de rechter meestal niet voldoende geacht om een door de raad van bestuur voorgestelde kandidaat niet te benoemen ⁽¹¹⁴⁾. Het vertrouwen is trouwens

⁽¹¹³⁾ Voorz. Kh. Brussel 3 oktober 1989 handelend op eenzijdig verzoekschrift, *Soc. Kron.*, 1990, p. (31), 33, tweede kolom, derde alinea; *T.R.V.*, 1991, p. (105), 106, tweede kolom, zevende alinea, noot J.-P. BONTE.

⁽¹¹⁴⁾ Zie bv. Voorz. Kh. Charleroi zetelend zoals in Kort Ged. 12 juni 1985, verzoekschrift nr. 3329, inzake SA Carcoke (*In casu* had een deel van de werknemersafgevaardigden gewezen op feiten aangaande de door de raad van bestuur voorgestelde kandidaat die in feite niets met de persoon van de voorgestelde revisor te maken hadden); Voorz. Kh. Charleroi zetelend zoals in Kort Ged. 5 september 1985, verzoekschrift nr. 3370 (inzake SA Fradis) (*In casu* werden grieven ingebracht tegen de benoeming van een door de raad van bestuur voorgestelde kandidaat die in feite niets met de persoon van de voorgestelde revisor te maken hebben); Kh. Hasselt 23 mei 1986, *R.W.*, 1986-87, p. 1837 (Kandidaat afgewezen door werknemersafgevaardigden – het verdient de voorkeur de kandidaat van de raad van bestuur als commissaris aan te duiden, nu hij over de vereiste ondervinding en concrete kennis beschikt); Voorz. Kh. Brussel 15 juni 1992 A.R. 4788/1992, inzake Société Merlin; anders: Voorz. Kh. Mechelen 10 mei 1986, *T.B.H.*, 1986, p. (613), (“Het is noodzakelijk dat ten opzichte van de ondernemingsraad en meer bepaald de personeelsafgevaardigden een klimaat van vertrouwen heerst, zulks in het belang van de vennootschap die een collectiviteit is van aandeelhouders en werknemers; dit vertrouwen is terzake niet aanwezig om redenen die verband houden met de kandidatuur van de heer A die commissaris is bij twee andere bedrijven die samen met de verzoekster een technische bedrijfseenheid uitmaken en tevens verband houden met een zekere argwaan ten opzichte van de heer B, waarvan wordt gevreesd dat hij door zijn relatie met het bestuur niet de nodige informatie zal verstrekken”); Voorz. Kh. Brussel 27 september 1989, *Soc. Kron.*, 1990, p. 31; *T.R.V.*, 1991, p. (108), 109, derde, vierde en vijfde alinea; Voorz. Kh. Brussel zetelend zoals in Kort Ged., 21 december 1990, *T.R.V.*, 1992, p. 49 (Zelfs indien hij zeer beroepsbekwaam, eerlijk en objectief is, zal er nog steeds een malaise blijven van zodra de bedrijfsrevisor er niet in slaagt om de vertegenwoordigers van de werknemers in de ondernemingsraad vertrouwen in te boezemen. In die omstandigheden moet een andere bedrijfsrevisor worden aangeduid); Antwerpen 3 mei 1993, A.R. 1544/1992 inzake NV Bayer Polysar Belgium (Gelet op zijn opdracht moet de commissaris het vertrouwen genieten van de onderscheiden partijen. Het ontbreken van het vertrouwen vanwege de vertegenwoordigers van de werknemers in de raad dient niet door concrete feiten te worden gestaafd).

iets subjectiefs dat zeer moeilijk te evalueren is. Indien het inroepen van vertrouwensverlies zou volstaan om een door de raad van bestuur voorgedragen kandidaat niet te benoemen, zou dit in feite neerkomen op het verlenen van een vetorecht aan de leden van de ondernemingsraad (cf. *supra*, nr. 78). Het is in dit geval evenmin duidelijk hoe de rechter een dergelijke beslissing zou moeten toetsen ⁽¹¹⁵⁾. Men zal het vertrouwensverlies derhalve moeten objectiveren, door objectieve gronden in te roepen.

ii. Gebrek aan onafhankelijkheid

101. De wraking van een door de raad van bestuur voorgedragen kandidaat, wordt soms gemotiveerd op het beweerdelijk gebrek aan onafhankelijkheid van de voorgedragen kandidaat. In het algemeen vertrekt de rechter van het standpunt dat elke revisor onafhankelijk handelt, tenzij het tegendeel wordt bewezen.

Eenvormigheid van de controle binnen de groep?

102. Soms wordt door de werknemersafgevaardigden ingeroepen dat de voorgestelde kandidaat niet de vereiste onafhankelijkheid bezit om een dochtervennootschap te controleren, vermits hij ook revisor is van de moedervernootschap. De raad van bestuur kan hier echter onder meer tegen inbrengen dat wanneer de geconsolideerde jaarrekening wordt opgesteld, het wenselijk is dat de rekeningen worden gecontroleerd door revisoren die toegang hebben tot de rekeningen van de moedervernootschap en van de dochtervennootschap. Ook wordt soms gewezen op de noodzaak van (internationale) harmonisatie binnen de diverse vennootschappen van de groep. Een dergelijke motivatie wordt door sommige rechters aanvaardbaar geacht ⁽¹¹⁶⁾.

Het Hof van Beroep te Antwerpen oordeelde in een andere zin. *In casu* betrof het een Belgische vennootschap die werd overgenomen door een Duitse vennootschap. Naar aanleiding van de herbenoeming werd door de raad van bestuur de revisor voorgesteld van de andere Belgische vennootschappen die van de Duitse vennootschap afhingen. De werknemersafgevaardigden wensten echter het behoud van de bestaande revisor en wezen daarom de kandidaat af.

⁽¹¹⁵⁾ Voorz. Kh. Brussel 15 juni 1992, A.R. 4788/1992, inzake Société Merlin; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 55.

⁽¹¹⁶⁾ Voorz. Kh. Luik 16 april 1986, *Rev. prat. soc.*, 1986, nr. 6392, (p. 173), p. 175, vijfde alinea; Voorz. Kh. Brussel 15 januari 1995, A.R. 13135-137/1994 inzake SA Cafeteria A.Z., Belgorest, Sodexho Belgique, IBR, *Periodieke Berichten*, 1995, nr. 5, p. 5 (Eén van de elementen ter ondersteuning van de kandidatuur van de door de raad van bestuur voorgedragen revisor was de bekommernis voor boekhoudkundige harmonisatie van de groep in het kader van de internationale strategie – daarom werd één van de vier grote revisorenkantoren in België voorgesteld, vermits de moeder werd gecontroleerd door dat revisorenkantoor in Frankrijk); Voorz. Kh. Verviers 11 december 1998, *T.B.H.*, 1999, p. 588; vgl. in dezelfde zin: Voorz. Kh. Mechelen 10 mei 1986 *T.B.H.*, 1986, p. (613), 616, eerste alinea (Aanstelling gevraagd door werknemers – gelet op het feit dat het gaat om een technische bedrijfseenheid van de drie bedrijven waarvoor geconsolideerde jaarrekeningen dienen te worden opgesteld is het inderdaad opportuun dat de heer B als commissaris zou fungeren).

Het Hof overwoog dat “de vraag om een nieuwe bedrijfsrevisor aan te stellen, omwille van de overgang naar een andere groep, aantoonde dat de aandeelhouders hun belangen beter behartigd beschouwen door de revisor van hun voorkeur en dit alhoewel er geen objectieve verwijten zijn of tekortkomingen aan de huidige bedrijfsrevisor worden naar voren gebracht. Als men het principe aanvaardt dat bij wijzigingen van verhoudingen binnen het aandeelhouderschap ook een wijziging van de commissaris dient te geschieden, is dit in tegenspraak met de intenties van de wetgever. De commissaris oefent zijn taak niet uit voor de vennootschap als zodanig en niet uitsluitend voor de aandeelhouders. Het argument van eenvormigheid binnen de groep kan niet weerhouden worden”. Bovendien overwoog het Hof dat “wanneer alle aandelen van een vennootschap in handen komen van eenzelfde groep, de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang kan komen, vermits de belangen van ondernemingen als dusdanig strijdig kunnen zijn met het belang van de onderneming van de vennootschap, lid van de groep”⁽¹¹⁷⁾.

Volgens de Raad van het IBR bestaat er noch een verplichting noch een onverenigbaarheid voor de revisor die belast is met de wettelijke controle binnen een groep, om tegelijkertijd belast te zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening van één of meerdere dochtervennootschappen binnen deze groep⁽¹¹⁸⁾.

Revisorenvennootschap

103. Wanneer een revisorenvennootschap tot commissaris wordt benoemd, houdt dit in feite een zeker verlies van controle in van de ondernemingsraad over de persoon die *de facto* het revisormandaat zal waarnemen. De revisorenvennootschap moet bij de benoeming wel de naam van de voorgestelde vaste vertegenwoordiger meedelen, doch na de benoeming kan de revisorenvennootschap de persoon van de vaste vertegenwoordiger autonoom wijzigen. De ondernemingsraad heeft terzake geen enkele adviesbevoegdheid, wat zij wel zou hebben indien de commissaris een natuurlijke persoon zou zijn (*cf. infra*, nr. 105). Dit verklaart waarom sommige werknemersafgevaardigden bezwaren opperen tegen de aanstelling van een revisorenvennootschap. Dit bezwaar wordt echter door de rechtbanken afgewimpeld, met de motivering dat het feit van een vennootschap tot bedrijfsrevisor of commissaris te benoemen op zichzelf niet strijdig met de geest van de wet kan worden geacht. In dezelfde zin overwogen zij dat niet *a priori* kan worden gesteld dat een revisorenvennootschap de vereiste onafhankelijkheid ontbeert⁽¹¹⁹⁾.

⁽¹¹⁷⁾ Antwerpen 3 mei 1993, *T.R.V.*, 1996, p. 319, noot B. TILLEMANS; zie ook in dezelfde zin: Voorz. Kh. Charleroi 25 juli 2003 *J.L.M.B.*, 2005, p. 251 en *T.B.H.* 2006, p. 467, noot H. BRAECKMANS.

⁽¹¹⁸⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2003, p. 47.

⁽¹¹⁹⁾ Kh. Brussel 26 juni 1986, *R.W.*, 1986-87, p. (1838), 1844; H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, “Artikel 64, § 1”, *o.c.*, p. 40; vgl. B.C.N.A.R., *Organisatie van de revisorenkantoren*, Studies B.C.N.A.R., 1986, p. 55: “Indien de ondernemingsraad de aanwijzing van een vennootschap niet wenst goed te keuren maar wel die van een bepaalde vennoot, dan is zulks perfect mogelijk. Het gevolg is dan dat de opdracht *intuitu personae* wordt toevertrouwd aan de vennoot, maar in opdracht en voor rekening van de revisorenvennootschap wordt uitgeoefend.”

Het feit van ooit een studentenstage te hebben vervuld en zoon te zijn van een voormalig financieel directeur van een zusterbedrijf werd niet geacht van die aard te zijn dat een revisor niet meer de vereiste onafhankelijkheid kan bezitten om te worden benoemd ⁽¹²⁰⁾.

iii. Onregelmatigheden in de voordrachtprocedure

104. Wanneer de raad van bestuur de wettelijke regels inzake de voordracht van de bedrijfsrevisor niet correct heeft gevolgd, kan dit niet als geldig argument worden ingeroepen om de kandidatuur van de bedrijfsrevisor te verwerpen. Het is niet de taak van de bedrijfsrevisor om te controleren of er enige onregelmatigheid in de procedure voor (her)benoeming is gebeurd ⁽¹²¹⁾. De enige verplichting die de revisor heeft in de benoemingsprocedure wordt bepaald door artikel 188 Uitvoeringsbesluit Wetboek van vennootschappen. Hij moet zich aanbieden op de vergadering van de ondernemingsraad waartoe hij wordt uitgenodigd teneinde zich voor te stellen. Hij dient te antwoorden op de vragen die hem worden gesteld in verband met de aard en de omvang van zijn opdracht in de vennootschap evenals de uitoefening ervan (art. 188 Uitvoeringsbesluit Wetboek van vennootschappen).

iv. Bepaalde kwaliteiten van de commissaris

105. Bij de (her)benoeming van een commissaris worden bepaalde kwaliteiten van de bedrijfsrevisor uitdrukkelijk in overweging genomen:

- het feit dat de revisor sedert jaren in de onderneming werkzaam is, dat hij het bedrijf goed kent. Hierdoor heeft de betrokkene een goede kennis van de onderneming, haar organisatie, haar activiteiten en haar arbeidsprocedures. De kennis en de continuïteit zijn garanties voor een optimale afloop van de controlewerkzaamheden, wat op zeer voordelige manier het auditbudget van de firma beïnvloedt ⁽¹²²⁾; stabiliteit en continuïteit zijn weliswaar op zich geen doorslaggevend argument: de commissaris heeft niet het recht om in functie te blijven voor meer dan drie jaar. De keuze van de aandeelhouder kan niet worden beperkt voor een langere periode dan door de wet bepaald ⁽¹²³⁾;
- het feit dat gedurende de uitoefening van zijn mandaat geen kritiek is gerezen op de uitoefening van zijn mandaat ⁽¹²⁴⁾;

⁽¹²⁰⁾ Voorz. Kh. Doornik 24 september 1985, A.R. 772/1986 inzake SA Usines Saint-Brice (onuitg.).

⁽¹²¹⁾ Voorz. Kh. Brussel 15 juni 1992, onuitg.; H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, "Artikel 64, § 1", *o.c.*, p.□40.

⁽¹²²⁾ Voorz. Kh. Luik 16 april 1986, *Rev. prat. soc.*, 1986, nr. 6392, (p. 173), p. 175, derde alinea; Voorz. Kh. Brussel 13 januari 1987, *R.W.*, 1986-87, p. (1845), 1847, voorlaatste alinea; Antwerpen 3 mei 1993, A.R. 1544/1992, inzake NV Bayer Polysar Belgium.

⁽¹²³⁾ H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, "Artikel 64, § 1", *o.c.*, p. 39.

⁽¹²⁴⁾ Voorz. Kh. Gent 14 april 1986 inzake NV Metagra (onuitg.) ("Vermits de verslagen aantonen dat noch de persoon van de voorgestelde revisor, noch de burgerlijke vennootschap waarvan hij vennoot is, in de schoot van de ondernemingsraad in opspraak is gekomen, is er geen geldige en gegronde reden voorhanden, om een ander bedrijfsrevisor voor te stellen"); Voorz. Kh. Luik 16 april 1986, *Rev. prat. soc.*, 1986, nr. 6392, (p. 173), p. 175, derde alinea; Voorz. Kh. Brussel 13 januari 1987, *R.W.*, 1986-87, p.□(1845), 1847, voorlaatste alinea; Antwerpen 3 mei 1993, A.R. 1544/1992 inzake NV Bayer Polysar Belgium.

- het (internationaal) prestige en de (internationale) erkenning van de bedrijfsrevisor(envennootschap).

Aldus oordeelde de Rechtbank van Koophandel te Brussel in een bepaald geval dat de aanstelling van een internationaal erkende bedrijfsrevisor aangewezen was vermits het te controleren concern een belangrijke internationale dimensie had en geconsolideerde jaarrekeningen opstelde. De aanstelling van een internationaal erkende revisor was de enige manier om een klare kijk te hebben op de jaarresultaten van de vennootschapsgroep. Voorts werd onderstreept dat de waarmerkingen van de jaarrekeningen van de verschillende ondernemingen van het concern dienden te geschieden door auditors wier handtekening internationaal erkend is ⁽¹²⁵⁾.

v. Bepaalde bezwaren die door de werknemersafgevaardigden tegen de (her)benoeming werden geuit

106. Bepaalde bezwaren die door de werknemersafgevaardigden binnen de ondernemingsraad tegen de kandidaat-revisor worden ingeroepen, worden uitdrukkelijk als irrelevant afgedaan.

Het beroep doen op medewerkers

De werknemersafgevaardigden van de ondernemingsraad hadden onder meer als bezwaar tegen de herbenoeming van een revisor ingebracht dat hij een groter deel van de prestaties persoonlijk en niet door middel van zijn assistenten zou dienen uit te voeren. Hierop wees de rechtbank op het feit dat de uitvoering van prestaties door medewerkers in de wet, namelijk in artikel 64^{sexies}, § 1, laatste lid van de Vennootschappenwet (thans art. 139 W. Venn.) ingeschreven werd ⁽¹²⁶⁾.

De weigering om aan bepaalde leden van de ondernemingsraad afzonderlijk informatie te verschaffen

De bedrijfs- en financiële informatie dient te worden verschaft aan de ondernemingsraad als college. De werknemersafgevaardigden kunnen niet

⁽¹²⁵⁾ Voorz. Kh. Brussel 26 juni 1986, *R.W.*, 1986-87, p. (1838), 1843; vgl. in dezelfde zin: Voorz. Kh. Brussel 13 januari 1995, A.R. 13135-137/1994 inzake SA Cafeteria A.Z., Belgorest, Sodexho Belgique, *IBR, Periodieke Berichten*, 1995, nr. 5, p. 5 (De werknemersafgevaardigden hadden één van de vier grote revisorenkantoren als revisor verworpen. De rechtbank overwoog dat het een gereputeerd revisorenkantoor betrof); Voorz. Kh. Brussel 23 november 1995 op eenzijdig verzoekschrift A.R. 4970/1995; *IBR, Periodieke Berichten*, 1995, nr. 5, p. 6 bevestigd door Kort Ged. Kh. Brussel 17 mei 1995 op eenzijdig verzoekschrift, A.R. 470/1995, *IBR, Periodieke Berichten*, 1995, nr. 5, p. 6, *T.B.H.*, 1996, p. 184 (inzake Assubel (*In casu* was één van de vier grote revisorenkantoren verworpen als kandidaat)).

⁽¹²⁶⁾ Voorz. Kh. Mechelen 9 mei 1986, *T.B.H.*, 1986, p. (612), 614, tweede alinea.

vereisen dat de kandidaat-bedrijfsrevisor hen ontmoet in afzonderlijke voorbereidende vergaderingen. Dit blijkt heel duidelijk uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 21 februari 1985. Een amendement op grond waarvan de revisor de vergaderingen van de verkozen leden van de ondernemingsraad op hun verzoek bijwoont, wanneer die vergaderingen gewijd zijn aan de economische en financiële inlichtingen die aan de ondernemingsraad zijn overgezonden, werd uitdrukkelijk verworpen. De minister stelde immers dat dit zou leiden tot een fractionering van de ondernemingsraad.

Dit kwam aan bod in twee vonnissen van de Rechtbank van Koophandel te Brussel. Eén van de bezwaren die tegen een door de raad van bestuur voorgedragen kandidaat-revisor was ingeroepen was het feit dat hij niet was ingegaan op het verzoek om de werknemersafgevaardigden afzonderlijk te ontmoeten. De rechtbank verwerpt dit argument omdat uit de voorbereidende werken duidelijk blijkt dat de paritair samengestelde ondernemingsraad de verstrekte economische en financiële inlichtingen collegiaal dient te ontvangen. Dit belet niet dat een eventueel contact met sommige leden van de ondernemingsraad kan worden opgenomen, voorzover het vertrouwen niet wordt doorbroken en er melding van wordt gemaakt ⁽¹²⁷⁾.

d. Elementen van de rechterlijke beslissing

i. *Wie wordt tot revisor benoemd?*

107. Vaak wordt echter de kandidaat, voorgedragen door de raad van bestuur, benoemd ⁽¹²⁸⁾. Soms wordt een revisor benoemd die noch werd voorgesteld door de werknemersafgevaardigden, noch door de leden van de raad van bestuur ⁽¹²⁹⁾. Deze beslissing kan zijn ingegeven door het feit dat de benoemingsbevoegdheid van de rechter een tijdelijke en dringende maatregel is en door de wens om door een neutrale benoeming een sereen klimaat tussen partijen te herstellen ⁽¹³⁰⁾. In nog andere gevallen benoemt de rechter de

⁽¹²⁷⁾ Voorz. Kh. Brussel 5 juni 1986, *T.B.H.*, 1986, p. (617), 619, eerste alinea; Voorz. Kh. Brussel 13 januari 1987, *R.W.*, 1986-87, p. (1845), 1848; zie in dit verband ook advies Hoge Raad, B.C.N.A.R., *De bedrijfsrevisor en de ondernemingsraden*, Studies B.C.N.A.R., 1987, p. 122.

⁽¹²⁸⁾ Voorz. Kh. Brussel 26 juni 1986, *R.W.*, 1986-87, p. 1839; Voorz. Kh. Brussel 13 januari 1987, *R.W.*, 1986-87, p. 1845; Voorz. Kh. Brussel 15 juni 1992, A.R. 4788/1992, inzake SA Gardy ((Merlin)-Gérin) (onuitg.); Voorz. Kh. Brussel 13 januari 1995, A.R. 13135-137/1994 inzake SA Cafeteria A.Z., Belgorest, Sodexho Belgique, IBR, *Periodieke Berichten*, 1995, nr. 5, p. 5; Voorz. Kh. Brussel 24 november 1995 op eenzijdig verzoekschrift A.R. 4970/1995 inzake Assubel, IBR, *Periodieke Berichten*, 1995, nr. 5, p. 6 bevestigd door Kort Ged. Kh. Brussel 17 mei 1995, *T.B.H.*, 1996, p. 184; Voorz. Kh. Verviers 11 december 1998, *T.B.H.*, 1999, p. 588, noot D. LECLERCQ.

⁽¹²⁹⁾ Voorz. Kh. Charleroi 17 april 1986, verzoekschrift nr. 3282 inzake SA Stenuick Frères (onuitg.); Luik 22 december 1998, *T.B.H.*, 1999, p. 580. Zie I. VEROUGSTRÆTE, "Le contrôle financier des sociétés anonymes", in *Les sociétés commerciales*, Brussel, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 282, nr. 25 (hij stelt dat dit wellicht de meest courante oplossing zou zijn, behalve indien het verzet van één van de partijen tegen de voorgestelde kandidaat een misbruik uitmaakt).

⁽¹³⁰⁾ Luik 22 december 1998, *T.B.H.*, 1999, p. 580, noot D. LECLERCQ en *J.L.M.B.*, 1999, p. 770.

kandidaat voorgedragen door de werknemers⁽¹³¹⁾. Men merke op dat de rechter niet *ultra petita* statueert, wanneer hij een andere revisor benoemt dan deze gevorderd door eisers. De procedure strekt immers tot gerechtelijke aanstelling van een revisor⁽¹³²⁾.

De Rechtbank van Koophandel te Charleroi benoemde een tweede revisor voorgedragen door de werknemersafgevaardigden naast de door de raad van bestuur voorgedragen kandidaat⁽¹³³⁾. In een ander geval weigerde de Rechtbank van Koophandel te Verviers daarentegen de benoeming van een tweehoofdig college in de mate dat een dergelijke tweehoofdige structuur wordt voorgesteld om aan een deel van het personeel de aanwezigheid van een commissaris te verzekeren die wordt belast met het toezicht op het werk uitgevoerd door zijn collega. Het inrichten van een college werd *in casu* noch door de grootte noch door de internationale dimensie van bepaalde activiteiten van de onderneming vereist. De rechtbank achtte het integendeel strijdig met de belangen van de onderneming, met de aard van de functie van de commissaris alsook met de deontologie waardoor degenen die deze verantwoordelijkheid dragen gehouden zijn⁽¹³⁴⁾.

ii. Hoogte van de bezoldiging

108. De hoogte van de bezoldiging dient aldus te zijn dat zij de revisor in staat stelt om zijn taak met naleving van de controlenormen naar behoren te vervullen. In de meeste gevallen worden de honoraria vastgesteld in samenspraak met de commissaris. De rechter zou echter ook een beroep kunnen doen op een deskundige om de nodige adviezen in te winnen, vooraleer hij de bezoldiging bepaalt⁽¹³⁵⁾. In bepaalde gevallen werd bij de procedure inzake de gerechtelijke aanstelling van een revisor door de werknemersafgevaardigden binnen de ondernemingsraad opgeworpen dat de voorgestelde bezoldiging te laag was om al de taken die de revisor heeft ten opzichte van de ondernemingsraad, behoorlijk te vervullen⁽¹³⁶⁾. In andere gevallen werd de bezoldiging te hoog geacht⁽¹³⁷⁾.

⁽¹³¹⁾ Voorz. Kh. Mechelen 9 mei 1986, *T.B.H.*, 1986, p. 612; Voorz. Kh. Brussel 21 december 1990 zetelend zoals in Kort Ged., *T.R.V.*, 1992, p. 49; Voorz. Kh. Verviers 3 juli 1998, *T.B.H.*, 1999, p. 585 hervormd door Luik 22 december 1998, *T.B.H.*, 1999, p. 580, noot D. LECLERCQ en *J.L.M.B.*, 1999, p. 770.

⁽¹³²⁾ B. NYSSSEN, "L'intervention du juge dans la désignation du réviseur d'entreprises", *Orientations*, 1995, p. 54.

⁽¹³³⁾ Voorz. Kh. Charleroi 12 juni 1986, verzoekschrift nr. 3329; vgl. anders: In een bepaald geval werd in subsidiaire orde gevraagd dat de rechter zowel de kandidaat voorgedragen door de raad van bestuur als een tweede persoon zou benoemen voor het uitvoeren van de taak van bedrijfsrevisor. Dit verzoek werd afgewezen, omdat een dergelijke benoeming volgens het systeem van de wet eigenlijk formeel uitgesloten is. De wetgever wilde niet afzonderlijke revisoren voor enerzijds de werknemers en anderzijds de werkgevers (Voorz. Kh. Brussel 15 juni 1982, A.R. 4788/1992; inzake SA Gardy ((Merlin)-Gérin) (onuitg.).

⁽¹³⁴⁾ Voorz. Kh. Verviers 3 juli 1998, *T.B.H.*, 1999, p. 585; D. LECLERCQ, noot onder Voorz. Kh. Verviers 11 december 1998, *T.B.H.*, 1999, p. 588.

⁽¹³⁵⁾ Voorz. Kh. Brussel 16 juni 1995, *Rev. prat. soc.*, 1995, nr. 6685, p. 453, noot G. KEUTGEN.

⁽¹³⁶⁾ Voorz. Kh. Brussel 16 juni 1995, *Rev. prat. soc.*, 1995, nr. 6685, p. 453, noot G. KEUTGEN; zie ook Voorz. Kh. Charleroi 5 september 1986, A.R. 3370/1986 (het feit dat de revisor uitdrukkelijk ter zitting heeft verzekerd dat de bezoldiging hoog genoeg was en een voldoende beschikbaarheid waarborgde, was één van de argumenten ter motivering van de beslissing).

⁽¹³⁷⁾ Voorz. Kh. Brussel 24 december 1990, *Soc. Kron.*, 1991, p. 190.

iii. Duurtijd van het mandaat

109. Voor de gerechtelijk aangestelde commissaris geldt geen wettelijke maximumduur (van drie jaar). In de regel wordt de revisor aangesteld tot in zijn vervanging is voorzien. De benoeming of vervanging heeft slechts gevolgen na de eerste jaarvergadering volgend op de benoeming door de voorzitter van de rechtbank van koophandel of van de arbeidsrechtbank. Indien een initiatief tot zijn vervanging niet binnen de drie jaar werd genomen, wordt door het Instituut der Bedrijfsrevisoren aangeraden dat de bestuurders na drie jaar de voorzitter van de rechtbank zouden raadplegen. Een nieuwe beschikking is in elk geval vereist indien één van de gegevens van het beschikkend gedeelte, bijvoorbeeld het bedrag van het honorarium, wordt gewijzigd⁽¹³⁸⁾.

iv. Opdrachtomschrijving (ingeval laattijdige benoeming)

110. Indien een revisor gerechtelijk wordt aangesteld op het moment dat het boekjaar reeds is afgesloten, kan dit de revisor voor problemen stellen in verband met de wijze waarop hij controle dient uit te oefenen over het afgelopen boekjaar. De Raad van het IBR beveelt de rechters in dit geval dan ook aan dat zij nauwkeurig in de beschikking zouden aangeven of, en zo ja, in welke mate de commissaris verslag moet uitbrengen over de rekeningen van het afgelopen boekjaar. Zo luidt ook de aanbeveling die de Raad overmaakt aan alle vennootschappen die, om welke reden dan ook, een commissaris benoemen wanneer het boekjaar al is afgesloten. De schriftelijke opdrachtbevestiging dient te bepalen of, en tot welke hoogte, de commissaris verslag dient uit te brengen over de rekeningen van het voorbije boekjaar⁽¹³⁹⁾.

Indien de tijd waarover de commissaris beschikt kennelijk te beperkt is om een weloverwogen advies te geven, moet hij dit in zijn verslag vermelden. Hij moet in dit geval een gedetailleerd overzicht geven van de uitgevoerde controlewerkzaamheden. Hij mag echter geen verklaring afgeven. In elk geval moet er ten behoeve van de ondernemingsraad en de eerstkomende algemene vergadering een verslag worden neergelegd over de verrichte controlewerkzaamheden⁽¹⁴⁰⁾.

Indien de commissaris nog wel over de vereiste tijd beschikt om de nodige controlewerkzaamheden te verrichten, dient hij te werken met inachtnaam van de aanwijzingen van de Raad van het IBR over het controleverslag voor het eerste jaar van zijn mandaat⁽¹⁴¹⁾. Indien de vennootschap voorheen niet volgens de normen van het IBR werd gecontroleerd, impliceert dit dat de

⁽¹³⁸⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1988, p. 51; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 437; H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, "Artikel 64, § 1", o.c., p. 42; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 42.

⁽¹³⁹⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1995, p. 86; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 498.

⁽¹⁴⁰⁾ *Ibid.*

⁽¹⁴¹⁾ Deze aanwijzingen werden geponereerd in het IBR, *Jaarverslag*, 1986, p. 79-82.

commissaris meestal een verslag met voorbehoud dient op te maken. Indien de vennootschap voorheen werd gecontroleerd in overeenstemming met de normen van het IBR kan de revisor steunen op de werkzaamheden van zijn confrater-voorganger, maar in bepaalde gevallen bestaat de mogelijkheid dat hij toch nog een voorbehoud dient te maken.

Indien de revisor die zijn mandaat beëindigt in zijn verslag een voorbehoud heeft geformuleerd, is het aangewezen dat de opvolger bijzondere aandacht besteedt aan de evolutie van de situatie die tot dit voorbehoud heeft geleid. Hij zal kritiek op het standpunt van zijn voorganger vermijden, maar hij zal voor de toekomst zijn eigen verantwoordelijkheid moeten opnemen. Indien de opvolger meent dat hij geen voorbehoud meer moet maken hoewel de vroegere toestand niet werd gewijzigd, moet hij deze beslissing zorgvuldig motiveren in zijn werkdocumenten.

Indien de revisor zich niet tevreden kan stellen met de uitgevoerde controles en dus met de betrouwbaarheid van de jaarrekening, zal hij meer uitgebreide controleprocedures toepassen. Indien hij dit niet kan, zal hij moeten optreden alsof het om een jaarrekening gaat die voorheen niet werd gecontroleerd.

F. Bekrachtiging of vervanging van de gerechtelijk aangestelde revisor

111. Wanneer de rechter een commissaris heeft aangesteld kan de algemene vergadering (beraadslagend op voordracht van de ondernemingsraad) deze benoeming bevestigen of een andere revisor benoemen. Een dergelijke algemene vergadering kan worden gehouden onmiddellijk of na verloop van bepaalde tijd na de gerechtelijke beslissing. Er moet geen drie jaar worden gewacht om een revisor aan te stellen. De wettelijk bepaalde duur van drie jaar (art. 135 W. Venn.) is niet van toepassing op een mandaat van een door de rechter aangestelde commissaris ⁽¹⁴²⁾. De termijn kan dus korter of langer zijn, tenzij de voorzitter een duur heeft beslist.

Het besluit tot bekrachtiging of vervanging van de gerechtelijk aangestelde commissaris kan echter pas ingaan vanaf de eerste jaarvergadering die op de aanstelling volgt (art. 131, *in fine* W. Venn.). De bepaling van artikel 131 van het Wetboek van vennootschappen die stelt dat deze benoeming of vervanging slechts gevolgen sorteert na de eerste jaarvergadering die volgt op de benoeming door de voorzitter is niet overgenomen door artikel 157 van het Wetboek van vennootschappen. De vraag werd dan ook gesteld of de regelmatige vervanging van de door de voorzitter van de rechtbank van koophandel benoemde commissaris in een vennootschap waar de ondernemingsraad is opgericht, onmiddellijk zou ingaan. De Raad van het IBR stelt vast dat de bepaling van artikel 131 van het Wetboek van vennootschappen een algemene bepaling is die van toepassing is op de hele Titel VII in verband met de controle van de jaarrekening en van de

⁽¹⁴²⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1988, p. 51.

geconsolideerde jaarrekening, en dus ook op Hoofdstuk IV inzake de controle in vennootschappen waar een ondernemingsraad werd opgericht⁽¹⁴³⁾.

Indien de commissaris wordt benoemd op het moment dat het boekjaar al voorbij is (cf. *supra*, nr. 110), kan het mandaat van de gerechtelijk aangestelde revisor tot een zeer korte tijd beperkt zijn⁽¹⁴⁴⁾. Indien de algemene vergadering de benoeming van de bedrijfsrevisor bekrachtigt, begint de termijn van drie jaar van zijn mandaat slechts te lopen vanaf de eerstkomende gewone algemene vergadering⁽¹⁴⁵⁾. Na de eerste jaarvergadering, kan de vervanging op om het even welke algemene vergadering geschieden, of het nu om een statutaire jaarvergadering gaat of niet⁽¹⁴⁶⁾.

4.4.2. Vennootschappen waar geen commissaris is aangesteld

112. In vennootschappen onder firma, gewone commanditaire vennootschappen en coöperatieve vennootschappen met onbeperkte aansprakelijkheid waarin alle onbeperkt aansprakelijke vennoten natuurlijke personen zijn (art. 141, 1° W. Venn.) moet nooit een commissaris worden aangesteld. Hebben dergelijke vennootschappen niettemin een ondernemingsraad, dan wordt hun geval bevredigend geregeld door de verwijzing in artikel 162 van het Wetboek van vennootschappen naar de artikelen 156 tot en met 160 van het Wetboek van vennootschappen, behalve indien zij een burgerlijk doel hebben: in dit geval is immers, zoals artikel 163 van het Wetboek van vennootschappen verduidelijkt, de arbeidsrechtbank bevoegd en niet de rechtbank van koophandel.

4.4.3. Toepassing van de procedure voor de ondernemingsraad inzake benoeming van een bedrijfsrevisor voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening die niet de functie van commissaris bekleedt van de consoliderende vennootschap

113. Artikel 146 van het Wetboek van vennootschappen bepaalt:

“De geconsolideerde jaarrekening moet worden gecontroleerd door de commissaris van de consoliderende vennootschap of door een of meer daartoe aangewezen bedrijfsrevisoren. Deze laatsten worden benoemd door de algemene vergadering.

In geval van een consortium, wordt de geconsolideerde jaarrekening gecontroleerd door de commissaris van ten minste een van de vennootschappen

⁽¹⁴³⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 42.

⁽¹⁴⁴⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1995, p. 86.

⁽¹⁴⁵⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 41.

⁽¹⁴⁶⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1988, p. 51.

van het consortium of door een of meer bedrijfsrevisoren, die daartoe met onderlinge instemming zijn aangesteld; indien de geconsolideerde jaarrekening wordt opgesteld volgens de wetgeving en in de nationale munt van een buitenlandse vennootschap die tot het consortium behoort, mag zij worden gecontroleerd door de persoon belast met de controle van deze buitenlandse vennootschap.

De artikelen 133, 134, §§ 1 en 3, 135 en 136, zijn van toepassing op de bedrijfsrevisor die instaat voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening, maar niet de functie van commissaris in de consoliderende vennootschap bekleedt.”.

Aan de Juridische Commissie werd de vraag gesteld of de benoemingsprocedure van voordracht door de ondernemingsraad van kandidaten voor de opdracht van commissaris of van bedrijfsrevisor moet worden gevolgd in geval van benoeming van een bedrijfsrevisor voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening, die niet de functie van commissaris bekleedt van de consoliderende vennootschap.

Op voorstel van de Juridische Commissie is de Raad van het IBR de mening toegedaan dat de bedrijfsrevisor die instaat voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening, maar die niet de functie van commissaris bekleedt van de consoliderende vennootschap, om benoemd te worden niet vooraf de goedkeuring van de ondernemingsraad dient te bekomen om de volgende redenen:

1. De historiek van de juridische teksten. Artikel 146 van het Wetboek van vennootschappen is geïnspireerd op artikel 73 van het in dit wetboek geïntegreerde koninklijk besluit van 6 maart 1990 betreffende de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen. Voorvermeld koninklijk besluit is van een latere datum dan het koninklijk besluit van 17 maart 1986 betreffende de voordracht door de ondernemingsraden van kandidaten voor de opdracht van commissaris of van bedrijfsrevisor, dat in 2001 werd geïntegreerd in de artikelen 184 tot 191 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001. Het koninklijk besluit van 1990 is eveneens van een latere datum dan het koninklijk besluit van 27 november 1973 houdende reglementering van de economische en financiële inlichtingen te verstrekken aan de ondernemingsraden.
2. De inhoud van de opdracht ten aanzien van de ondernemingsraad. De bedrijfsrevisor belast met de controle van de geconsolideerde jaarrekening maar die niet de functie van bedrijfsrevisor bekleedt van de consoliderende vennootschap heeft geen enkele opdracht – erin begrepen de certificering van de geconsolideerde jaarrekening – ten aanzien van de ondernemingsraad. Uit artikel 17, 4° van het koninklijk besluit van 27 november 1973 houdende reglementering van de economische en financiële inlichtingen te verstrekken aan de ondernemingsraden blijkt trouwens dat, wat de jaarlijkse voorlichting betreft, enkel een exemplaar van de

geconsolideerde jaarrekening aan de leden van de ondernemingsraad moet worden overgemaakt. Er is niet voorzien in een specifieke certificering ten aanzien van de ondernemingsraad omtrent de informatie verbonden aan de geconsolideerde jaarrekening ⁽¹⁴⁷⁾.

⁽¹⁴⁷⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2004, p. 109-110.

HOOFDSTUK 5

AANVAARDING EN OPENBAARMAKING VAN HET MANDAAT VAN COMMISSARIS

5.1. AANVAARDING

5.1.1. Vereiste van aanvaarding

114. Artikel 1984, tweede lid van het Burgerlijk Wetboek bepaalt dat een contract van lastgeving slechts totstandkomt door de aanneming van de lasthebber. Deze bepaling poneert in feite het fundamenteel beginsel dat een overeenkomst pas totstandkomt op het moment van de aanvaarding van een geldig aanbod⁽¹⁴⁸⁾. De commissarisfunctie heeft een contractuele aard. Bijgevolg geldt deze regel ook onbetwistbaar bij de benoeming van een commissaris⁽¹⁴⁹⁾. De voornaamste contractuele elementen, die de partijen binden, zijn uiteraard vastgesteld in de wet: voorwerp van de controle, duur van het mandaat, onafhankelijkheid, onderzoeksbevoegdheden, verslagen. Daarentegen moeten andere elementen duidelijk door partijen worden beslist (bedrag en modaliteiten van betaling), aanvullende taken (bv. rapportering aan de revisor van de moederverenootschap in geval van geconsolideerde jaarrekening). Het mandaat van de commissaris komt maar tot stand op het moment dat de partijen akkoord gaan over alle essentiële bestanddelen van de overeenkomst⁽¹⁵⁰⁾.

De rechtbank van Mulhouse wees aldus een aansprakelijkheidsvordering af tegen een “*commissaire aux comptes*”, op grond van het feit dat de aanstelling als “*commissaire aux comptes*” nooit aan de betrokkene was meegedeeld, dat hij nooit uitgenodigd was tot het verrichten van een controle en dat hij ook nooit uitgenodigd was op de algemene vergadering⁽¹⁵¹⁾.

115. De wetgever gaat in artikel 1984 van het Burgerlijk Wetboek uit van het meest voorkomende geval. Bij de meeste lastgevingsovereenkomsten gaat het aanbod immers uit van de lastgever. Dit hoeft echter niet zo te zijn. Meer specifiek met betrekking tot de benoeming van de commissaris werd door het IBR het opstellen van een opdrachtbrief, ook opdrachtovereenkomst of schriftelijke opdrachtbevestiging genoemd, aanbevolen⁽¹⁵²⁾.

Deze schriftelijke opdrachtbevestiging moet worden gesitueerd tegenover het feit dat langzaam maar zeker een risicoanalyse een belangrijke plaats inneemt

⁽¹⁴⁸⁾ Zie ook M. VAN DEN BOGAERD, “Risicomanagement in auditkantoren: beslissing tot aanvaarding van een nieuwe klant”, *Acc. Bedr. (M)*, 2005, nr. 3, p. 14-25.

⁽¹⁴⁹⁾ Vgl. in dezelfde zin: Frankrijk: Y. GUYON, “Juriscl. Sociétés”, Fasc. 134 A, nr. 46, p. 13, v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d’exercice du contrôle*; J. MONEGER en T. GANIER, *Commissaires aux comptes*, Parijs, Dalloz, 1995, p. 92, nr. 345.

⁽¹⁵⁰⁾ H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, “Artikel 64, § 1”, *o.c.*, p. 33.

⁽¹⁵¹⁾ Tribunal de Grande Instance Mulhouse 12 april 1985, *Bull. CNCC*, 1985, nr. 60, p. 479, noot E. DE PONTAVICE.

⁽¹⁵²⁾ Zie voor een voorbeeldopdrachtbrief IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 425-427.

in de aanvaardingspolitiek van de auditkantoren. In ISA 220 vindt men onder andere onder de titel “*Acceptance and Continuance of Client relationships and Specific Audit Engagements*” (§§ 14-18) aanwijzingen terug betreffende een dergelijke risico-analyse.

In deze schriftelijke opdrachtbevestiging wordt bepaald wat het voorwerp is van de gevraagde dienst (doel en omvang van de audit), de modaliteiten om de werkzaamheden te vervullen (verantwoordelijkheid van het management voor de jaarrekening), de voorwaarden voor de toegang tot de informatie (ongelimiteerde toegang tot alle documenten die de auditor nodig acht om de audit uit te voeren), formulieren, rapporten of andere communicatieve middelen die het resultaat zijn van de overeenkomst, de termijnen, het bedrag of de berekeningswijze, alsook de betalingswijze van het ereloon en de kosten. De schriftelijke opdrachtbevestiging is specifiek voor elke contractuele relatie. De Raad van het IBR is steeds de mening toegedaan geweest dat algemene voorwaarden niet verenigbaar waren met de achting die de beoefenaar van een vrij beroep aan zijn klant verschuldigd is ⁽¹⁵³⁾. Deze schriftelijke opdrachtbevestiging dient, indien de algemene vergadering akkoord gaat met de benoeming onder de in de brief vermelde voorwaarden, voor akkoord te worden ondertekend door de vertegenwoordigingsbevoegde bestuurder en worden teruggestuurd naar de commissaris ⁽¹⁵⁴⁾.

Juridisch gezien is de schriftelijke opdrachtbevestiging ons inziens te kwalificeren als een aanbod van een commissaris om met de vennootschap te contracteren. Het is immers een voorstel tot contracteren waarin alle voor de totstandkoming van de overeenkomst essentiële elementen aanwezig zijn, zodat de andere partij (de vennootschap) om een overeenkomst te sluiten ze alleen nog moet aanvaarden, vermits ook de wil aanwezig is om zich juridisch te binden ⁽¹⁵⁵⁾.

De kwalificatie als aanbod impliceert dat de commissaris verplicht is zijn mandaat op te nemen wanneer de vennootschap binnen redelijke termijn hierop ingaat. Het mandaat van de commissaris gaat hierbij in op het moment van de aanstelling van de commissaris door de algemene vergadering. Deze aanstelling moet worden beschouwd als de aanvaarding van het eerder gedane aanbod. Indien de algemene vergadering slechts bereid is de commissaris onder voorbehoud van bepaalde wijzigingen van de elementen in de schriftelijke opdrachtbevestiging (bv. in verband met de bezoldiging) te benoemen, moet dit worden beschouwd als een tegenaanbod. De benoeming van de commissaris zal in dit geval pas ingaan op het moment dat de commissaris de gewijzigde opdracht heeft aanvaard.

⁽¹⁵³⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 43.

⁽¹⁵⁴⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1992, p. 50-51 en 273-275.

⁽¹⁵⁵⁾ Cass. 23 september 1969, *Arr. Cass.*, 1970, p. 84; *R.C.J.B.*, 1979, p. 216, noot Y. SCHOENTJES-MERCHERS; zie hieromtrent verder: W. VAN GERVEN en S. COVEMAEKER, *Verbintenissenrecht*, Leuven, Acco, 2001, p. 92; P. VAN OMMESLAGHE, *Cours de droit des obligations*, Brussel, PUB, 1987, p. 161 e.v.

Ook in vennootschappen met een ondernemingsraad zal er meestal een voorafgaandelijk aanbod zijn uitgaande van de commissaris. De commissaris moet zijn kandidatuur immers voorafgaandelijk toelichten, desgevallend met een nota betreffende een raming van de omvang van de vergoeding van de uit te voeren prestaties en een beschrijving van hun inhoud (art. 187 Uitvoeringsbesluit Wetboek van vennootschappen). De uiteindelijke benoeming door de algemene vergadering van de door ondernemingsraad aanvaarde kandidaat zal dan ook vaak als een aanvaarding van een eerder gedaan aanbod worden gekwalificeerd.

5.1.2. Uitdrukkelijke of stilzwijgende aanvaarding

116. De aanvaarding kan uitdrukkelijk of stilzwijgend gebeuren en blijken uit het opnemen van het mandaat door de commissaris (art. 1985, tweede lid B.W.).

5.1.3. Vereiste van voorafgaandelijke contactname met confrater die men opvolgt

A. Principe

117. Vóór hij een mandaat of een opdracht aanvaardt, moet de bedrijfsrevisor bij de onderneming of de betrokken instelling nagaan of een andere bedrijfsrevisor in de loop van de voorafgaande twaalf maanden, belast is of werd met een revisorale opdracht bij dezelfde onderneming.

Telkens een bedrijfsrevisor werkzaamheden verricht in een vennootschap of een organisme waar een andere bedrijfsrevisor de functie van commissaris of een wettelijke controleopdracht uitoefent, dan kan hij zijn werkzaamheden ter plaatse slechts verrichten na zijn ambtgenoot bij voorkeur schriftelijk op de hoogte te hebben gebracht van zijn tussenkomst⁽¹⁵⁶⁾. Hetzelfde principe geldt trouwens met betrekking tot de revisor die een accountant opvolgt⁽¹⁵⁷⁾.

De verplichting tot voorafgaandelijke schriftelijke contactname met de revisor die men opvolgt is toepasselijk ongeacht het voorwerp van de opdracht, ook

⁽¹⁵⁶⁾ Zie voor een toepassing: Tuchtcommissie IBR 9 mei 1990, nr. 0030/1990/N; IBR, *Jaarverslag*, 1990, p. 139 (berisping wegens laattijdige contactopname).

⁽¹⁵⁷⁾ Deontologische aanbeveling inzake de relaties tussen de leden van het IBR en van het IAB in het kader van de beroepsuitoefening, IBR, *Jaarverslag*, 1997, p. 25, derde en vierde principe; *Vademecum*, I, 2005, p. 416. De tekst en het toepassingsgebied van deze deontologische aanbeveling wordt momenteel aangepast. Hieromtrent werd een advies gevraagd aan de Hoge Raad. In haar advies van 19 juli 2005 omtrent de gedragsregels tussen de leden van het IBR, IAB en BIBF in het kader van de uitoefening van hun beroep, stelde de Hoge Raad dat het noodzakelijk is een lid van het Instituut de verplichting op te leggen informatie in te winnen of een lid van een ander Instituut opdrachten verricht, doch slechts voor zover de uit te voeren opdracht door een lid van een ander Instituut mag worden verstrekt. In geval het een opdracht betreft die slechts door een confrater mag worden uitgevoerd, gelden de algemene bepalingen in de reglementen van plichtenleer (Hoge Raad voor de Economische Beroepen, *Jaarverslag*, 2005, p. 35).

op een opdracht als gerechtelijk deskundige, maar onverminderd de rechtsregels die terzake gelden.

Elke bedrijfsrevisor die tot de opvolging van zijn ambtgenoot wordt geroepen, heeft de plicht, welke ook de opdracht is, om voorafgaandelijk en schriftelijk met hem contact op te nemen (art. 24 K.B. 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren; par. 2.2.5. van de Algemene controlenormen).

Een bedrijfsrevisor werd in het kader van een overname belast met een financiële *due diligence* opdracht bij X die op haar beurt nauwe banden onderhield met één van haar aandeelhouders, namelijk de CV [Y].

In de tijdsdruk van deze opdracht en gezien het feit dat de gesprekspersonen van [Y] deels dezelfde waren als van [X], is het volgens haar aan haar aandacht ontsnapt dat bij [Y] mogelijks een andere commissaris in functie was dan bij [X].

Bovendien stelt betrokkene dat haar door de *Corporate Finance*-afdeling van de BBL een jaarrekening van de CV [Y] werd overgemaakt – waarvan kopij werd overgelegd – waarin geen melding wordt gemaakt van een commissaris, wat had bijgedragen tot de misleiding (verweerschrift van 9 juni 1998).

De Tuchtcommissie achtte de misleiding *in casu* echter twijfelachtig. De betrokken revisor erkende ook uitdrukkelijk haar fout. Voor de inbreuk werd een waarschuwing opgelegd ⁽¹⁵⁸⁾.

B. Ratio

118. De procedure van dit contact heeft niet tot doel de revisor in functie de mogelijkheid te bieden om het veranderen van revisor te beletten, maar wel te vermijden dat de mogelijke opvolger een opdracht zou aanvaarden zonder te worden ingelicht over de omstandigheden die ertoe hebben geleid dat het mandaat van de uittreedende revisor niet werd verlengd of waarom hij werd ontslagen. Het is mogelijk dat de revisor die op de hoogte wordt gebracht van deze omstandigheden, verkiest het hem aangedane aanbod van de hand te wijzen ⁽¹⁵⁹⁾.

Deze regel is echter ook door de vereiste van confraternele hoffelijkheid onder bedrijfsrevisoren ingegeven ⁽¹⁶⁰⁾. De omstandigheid dat de betrokken revisor feitelijk reeds was geïnformeerd van zijn opvolging of dat de betrokken revisor

⁽¹⁵⁸⁾ Tuchtcommissie IBR 30 juni 1998, nr. 0143/1998/N; IBR, *Jaarverslag*, 1998, p. 194-196 (*in extenso* weergegeven).

⁽¹⁵⁹⁾ IBR, Controleaanbeveling “Aanvaarding van een controleopdracht door een bedrijfsrevisor” (4 februari 1985), par. 4.5. IBR, *Vademecum*, II, 2005, p. 378-379.

⁽¹⁶⁰⁾ Tuchtcommissie IBR 8 februari 1990, nr. 0023/1989/N; IBR, *Jaarverslag*, 1990, p. 136 (waarschuwing); Tuchtcommissie IBR 9 mei 1990, nr. 0029/1990/N (schorsing van acht dagen); IBR, *Jaarverslag*, 1990, p. 138-139.

voorafgaandelijk op de hoogte was van de omstandigheden van zijn opvolging is dan ook irrelevant ⁽¹⁶¹⁾.

Een bedrijfsrevisor trad uit een revisorenvennootschap. Hierop werd zijn medevenoot (met miskenning van art. 64^{quater} en *quinquies* Venn. W.) ontslagen. De betrokken uittreedende revisor volgde zijn (vroegere) medevenoot op zonder zijn confrater te verwittigen. Hij betwistte nochtans een deontologische fout te hebben begaan omdat de ratio van de voorafgaandelijke contactname is het verhinderen dat de goede faam van de revisor die wordt opgevolgd, in het gedrang wordt gebracht. Betrokkene stelde dat hij als venoot van de coöperatieve vennootschap de controle van de drie bewuste vennootschappen uitoefende en volledig op de hoogte was van de dossiers zodat bij niet-nakoming van de contactname een aantasting van de goede faam van zijn collega uitgesloten was. Dit argument werd verworpen, vermits de voorafgaandelijke contactopname ook ingegeven is door de verplichting tot hoffelijkheid en collegialiteit ten opzichte van confraters. Een schorsing van acht dagen werd opgelegd ⁽¹⁶²⁾.

Een bedrijfsrevisor die bij het aanvaarden van zijn opdracht geen contact had opgenomen met zijn voorganger, werd een schorsing opgelegd van 15 dagen. De Tuchtcommissie stelde dat de noodzaak om contact op te nemen met de voorganger *in casu* des te pregnanter was, omdat de betrokken revisor kennis had van het conflict met de cliënt. De revisor handelde in strijd met de achting aan zijn confrater verschuldigd. De revisor had zich evenmin vergewist of nog honorarium aan zijn confrater was verschuldigd. Zijn uitspraak hiermede niets te maken te hebben, is onwaardig ⁽¹⁶³⁾.

C. Tijdstip contactopname

119. Aan de Juridische Commissie van het IBR werd de vraag voorgelegd op welk ogenblik de bedrijfsrevisor die een confrater opvolgt, contact moet opnemen ⁽¹⁶⁴⁾.

In elk geval dient de bedrijfsrevisor met zijn voorganger contact op te nemen vóór hij de opdracht aanvaardt, vóór hij definitief toezegt. Eigenlijk zou een contactname moeten plaatsvinden uiterlijk op het moment dat hij weet dat het bestuursorgaan heeft beslist zijn kandidatuur aan de algemene vergadering voor te dragen.

De Juridische Commissie oordeelt dat de revisor geen vaste en definitieve offerte kan indienen zolang hij met zijn confrater geen contact heeft opgenomen: er moet altijd in de (prijs)offerte een voorbehoud blijven bestaan. Een aanvaarding van de opdracht zou maar mogelijk zijn, mits een voorbehoudclausule betreffende het contract met de voorganger.

⁽¹⁶¹⁾ Tuchtcommissie IBR 8 februari 1990, nr. 0023/1989/N; IBR, *Jaarverslag*, 1990, p. 136.

⁽¹⁶²⁾ Tuchtcommissie IBR 9 mei 1990, nr. 0029/1990/N; IBR, *Jaarverslag*, 1990, p. 138-139; IBR, *Jaarverslag*, 1991, p. 34-35; IBR, *Vademecum*, 2001, p. 428.

⁽¹⁶³⁾ Tuchtcommissie IBR 24 november 1992, nr. 0058/1992/N; IBR, *Jaarverslag*, 1992, p. 166-167; IBR, *Vademecum*, 2001, p. 429-430.

⁽¹⁶⁴⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1991, p. 149; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 389-390.

Het contact moet ook voldoende vlug worden gelegd, om te vermijden dat er gevolgen voor de algemene vergadering zouden zijn.

In de tuchtrechtspraak deed zich nog een geval voor, waarbij een commissaris door de algemene vergadering werd benoemd, zonder dat die zich voorafgaandelijk had gekandideerd. Uit geen enkel feit kon worden opgemaakt dat hij kennis had van zijn aanduiding door de algemene vergadering. In die omstandigheid kon het standpunt van de Juridische Commissie geen toepassing vinden. De Tuchtcommissie besliste dan ook om geen tuchtsanctie op te leggen⁽¹⁶⁵⁾.

D. Vereiste voorafgaandelijk ontslag voorganger (indien een bijzonder verslag wordt voorbehouden aan commissaris in functie)

120. Wanneer het mandaat van de confrater in functie nog niet is beëindigd, zou deze bezwaar kunnen maken tegen de benoeming van een tweede revisor en dit onder meer steunend op artikel 135 van het Wetboek van vennootschappen⁽¹⁶⁶⁾.

Bij kapitaalverhoging dient een verslag inzake inbreng in natura te worden opgemaakt door de commissaris. Enkel indien er geen commissaris is, wordt een bedrijfsrevisor aangewezen door de raad van bestuur (art. 602 W. Venn.). De IBR-normen inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng schrijven voor:

“De bedrijfsrevisor, die met de controle van een inbreng in natura of een quasi-inbreng wordt belast, gaat na of diezelfde opdracht niet aan een confrater werd toevertrouwd, en onderzoekt of er geen commissaris van rechtswege met de opdracht is belast. Zo ja, zal hij met deze confrater contact opnemen.

De bedrijfsrevisor zal een schriftelijke bevestiging vragen van de hem toevertrouwde opdracht, waarbij hij de cliënt verzoekt te verklaren of een andere bedrijfsrevisor in de loop van de voorafgaande twaalf maanden belast is of werd met een revisorale opdracht bij dezelfde vennootschap.” (Normen inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng, par. 2.1. en 2.1.1.)⁽¹⁶⁷⁾.

Normaal zal een kandidaat-bedrijfsrevisor makkelijk kunnen achterhalen of er al dan niet een commissaris werd aangesteld, gelet op de publicatie van diens benoeming. Indien de benoeming niet werd gepubliceerd, is dit weliswaar moeilijker. Dit blijkt uit de hierna weergegeven tuchtrechtspraak.

⁽¹⁶⁵⁾ Tuchtcommissie IBR 16 november 1993, nr. 0083/1993/F, IBR, *Jaarverslag*, 1993, p. 158-159.

⁽¹⁶⁶⁾ IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 390.

⁽¹⁶⁷⁾ IBR, *Vademecum*, II, 2005, p. 299; zie voor een geval waar een schending wel werd aangenomen: Tuchtcommissie IBR 15 maart 1989, nr. 0013/1988/F (schrapping (mede wegens andere tuchtrechtelijke schendingen)); IBR, *Jaarverslag*, 1989, p. 136; Commissie van Beroep 27 juni 1988, nr. 0006/1987/N (schorsing van veertien dagen); IBR, *Jaarverslag*, 1988, p. 121-122.

Een bedrijfsrevisor had klacht neergelegd tegen een confrater in verband met de opstelling van een inbrengverslag bij de kapitaalverhoging van een NV waar de bedrijfsrevisor commissaris was. De zaak werd voorgelegd aan de Tuchtcommissie. Deze heeft vastgesteld dat de confrater had onderzocht of de NV een commissaris had. Dit bleek niet het geval te zijn en achteraf bleek dat de benoeming niet was gepubliceerd, zodat de confrater de aanstelling niet kon achterhalen. Veiligheidshalve had hij toch naar de bedrijfsrevisor geschreven waarvan de aandeelhouders van de NV zeiden dat hij actief was voor de groep. Slechts na het verlijden van de akte en de opstelling van het verslag reageerde de bedrijfsrevisor die zich niet akkoord verklaarde met de interventie.

De Tuchtcommissie meende dat hier inderdaad een overtreding van artikel 602 van het Wetboek van vennootschappen (oud art. 34, § 2 Venn. W.) werd begaan, maar dat gelet op de omstandigheden niet kan worden gesteld dat de confrater bewust deze bepaling heeft overtreden. Het was niet zeker dat hij op het moment van de verslaggeving wist dat er een commissaris was in de NV. De revisor werd vrijgesproken⁽¹⁶⁸⁾. De vrijspraak werd door de Commissie van Beroep bevestigd⁽¹⁶⁹⁾.

121. Een controleverslag over de (vrijwillige) vereffening van een BVBA dient te worden opgemaakt door de commissaris van de vennootschap. Slechts bij gebreke van een commissaris, kan een bedrijfsrevisor of een externe accountant worden aangesteld (art. 181 W. Venn. (oud art. 178bis Venn. W.)). Een bedrijfsrevisor die deze bepaling overtrad, werd (mede gelet op een schending van de Algemene controlenormen) hiervoor een schorsing van twee maanden opgelegd.

De Tuchtcommissie oordeelde als volgt: In toepassing van artikel 178bis van de Vennootschappenwet (thans art. 181 W. Venn.) dient de commissaris van de betreffende vennootschap verslag uit te brengen over de staat van activa en passiva, niet ouder dan drie maanden, die hem door de bestuurder is overhandigd. Tijdens één van de controles in de maand juni 1997 uitgevoerd door de commissaris (Y) met betrekking tot de audit van het boekjaar sluitend per 31 maart 1997 vraagt de afgevaardigde bestuurder of hij bereid is om afstand te doen van zijn mandaat als commissaris ten voordele van confrater (X), betrokken bedrijfsrevisor.

Hij is daartoe bereid op voorwaarde dat alles deontologisch en wettelijk op een correcte manier gebeurt, wat alleen mogelijk is nadat hij zijn revisoraal verslag zal hebben uitgebracht over de jaarrekening sluitend per 31 maart 1997 en dat de algemene vergadering zal hebben besloten over ontslag en benoeming.

De commissaris wordt van het verdere verloop niet meer op de hoogte gesteld en kwam toevallig te weten dat de vennootschap in vereffening werd gesteld toen hij op 27 juni 1997 ter plaatse kwam in het kader van de controle van de jaarrekening per 31 maart 1997.

Het boekjaar werd afgesloten op 31 maart 1997, maar de algemene vergadering moest nog in september plaatsvinden. Het rapport opgesteld door de betrokken bedrijfsrevisor (X) dateert van 18 juni 1997.

⁽¹⁶⁸⁾ Tuchtcommissie IBR 26 februari 1990, nr. 0025/1989/F; IBR, *Jaarverslag*, 1990, p. 137.

⁽¹⁶⁹⁾ Commissie van Beroep IBR 7 november 1990, nr. 0025/1989/F; IBR, *Jaarverslag*, 1990, p. 137.

De bedrijfsrevisor (Y) was derhalve op 18 juni 1997 nog in functie als commissaris en, voorzover een verslag diende te worden opgemaakt in het kader van artikel 178*bis* van de Venootschappenwet (thans art. 181 W. Venn.), was hij de enige persoon die bevoegd was om dit verslag op te maken.

Door het feit dat beide bedrijfsrevisoren met elkaar in contact waren gebracht, was betrokken bedrijfsrevisor ontegensprekelijk op de hoogte van het feit dat bedrijfsrevisor (Y) het mandaat van commissaris uitoefende. Als professioneel dient bedrijfsrevisor (X) te weten en wist hij dat een commissaris benoemd blijft tot een andersluidende beslissing. Hij wist dat bedoeld verslag uitsluitend kan worden opgesteld door de in functie zijnde commissaris en dat hij geenszins bevoegd was dit verslag uit te brengen. Dat de betrokken bedrijfsrevisor wist dat hij geen bevoegdheid had om een verslag op te stellen, blijkt uit zijn expliciete bekentenis in zijn brief van 19 augustus 1997, gericht aan (Y): “(...) Inderdaad kwam het rehtens U, en U alleen toe, een eventueel vereffeningrapport – zoals eender welk revisoraal rapport in de loop van een wettelijk revisor mandaat trouwens – op te stellen.”⁽¹⁷⁰⁾.

122. Wanneer een mandaat van drie jaar verstrijkt, kan de commissaris in functie geenszins aanspraak maken op een automatische hernieuwing daarvan. Er kan dan ook geen sprake zijn van een bezwaar, doch hoogstens van de melding van een probleem van professionele aard of betreffende de betaling van zijn honoraria⁽¹⁷¹⁾.

5.1.4. Betaling van de honoraria van de voorganger?

123. Conform paragraaf 13.24 IFAC-Code⁽¹⁷²⁾ huldigt de Raad van het IBR het principe dat de niet-betaling van honoraria aan de confrater die men opvolgt, *in se* geen voldoende reden is om een opdracht niet te aanvaarden. Wel moet de opvolger nagaan om welke reden er zich een vertraging in de betaling voordoet, omdat dit zijn beslissing om het mandaat of de opdracht al dan niet te aanvaarden, zou kunnen beïnvloeden⁽¹⁷³⁾.

124. In een geest van confraterniteit, zal de opvolger pogingen ondernemen om zijn confrater te helpen bij het bekomen van de betaling van het hem verschuldigde bedrag. De normale gang van zaken is dat een brief wordt gestuurd aan de ondernemingsleiding, waarin de aan de confrater verschuldigde honoraria in herinnering worden gebracht en er bij de vennootschap op wordt aangedrongen de zaak spoedig te regelen⁽¹⁷⁴⁾.

⁽¹⁷⁰⁾ Tuchtcommissie IBR 15 januari 1999, nr. 0144/1998/N; IBR, *Jaarverslag*, 1998, p. 196 (verkort).

⁽¹⁷¹⁾ IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 390.

⁽¹⁷²⁾ Deze bepaalt: “*The fact that there may be fees owing to the existing accountant is not a professional reason why another professional accountant in public practice should not accept the appointment.*”

⁽¹⁷³⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1994, p. 94-95; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 391; zie in dezelfde zin: IBR, Controleaanbeveling “Aanvaarding van een controleopdracht door een bedrijfsrevisor” (4 februari 1985), par. 4.5., *Vademecum*, II, 2005, p. 378-379.

⁽¹⁷⁴⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1994, p. 95; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 391.

Het zich niet vergewissen of nog honorarium is verschuldigd aan een confrater en de uitspraak dat men hiermee niets te maken heeft werd dan ook door de Tuchtcommissie van het IBR een bedrijfsrevisor onwaardig geacht ⁽¹⁷⁵⁾.

125. Indien de vennootschap refereert aan een geweigerde kwijting of aan de bedoeling om de aansprakelijkheid van zijn voorganger op te werpen, heeft de revisor zijn deontologische verplichting vervuld wanneer hij zijn voorganger daarvan op de hoogte heeft gebracht, zodat deze laatste de maatregelen kan treffen die hij nuttig acht ⁽¹⁷⁶⁾.

126. Indien de achterstallige betaling echter te maken heeft met een nalatigheid van de vennootschap of met kwaad opzet, zal hij verdere stappen ondernemen om de betaling te laten uitvoeren. In voorkomend geval zou hij kunnen oordelen dat het moeilijk zal zijn om zijn opdracht in normale omstandigheden uit te voeren, indien hij vaststelt dat het een gewoonte is van de vennootschap om de haar verstrekte diensten niet te honoreren ⁽¹⁷⁷⁾.

127. Wat betreft de opvolging van een accountant door een revisor, bepaalt de deontologische aanbeveling inzake de relaties tussen de leden van het IBR en van het IAB (derde principe) dat hij ertoe gehouden is zich te vergewissen van de betaling van de verschuldigde en niet betwiste honoraria ⁽¹⁷⁸⁾.

5.2. OPENBAARMAKINGSVERPLICHTING VAN DE BENOEMING VAN DE COMMISSARIS

128. Het Wetboek van vennootschappen en de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen bevatten een aantal bepalingen op grond waarvan de benoeming van een commissaris verplichtend openbaar dient te worden gemaakt. Indien een revisorenvennootschap wordt aangesteld, dient zowel de benoeming van de vennootschap als deze van de vaste vertegenwoordiger openbaar te worden gemaakt.

5.2.1. Openbaarmaking benoeming commissaris via openbaarmaking uittreksel oprichtingsakte

A. *Vennootschappen*

129. Bij oprichting en binnen vijftien dagen na de dagtekening van de definitieve akte wordt een uittreksel uit de oprichtingsakte van een

⁽¹⁷⁵⁾ Tuchtcommissie IBR 24 november 1992, nr. 0058/1992/N (schorsing van vijftien dagen); IBR, *Jaarverslag*, 1992, p. 166-167.

⁽¹⁷⁶⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1994, p. 95; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 391.

⁽¹⁷⁷⁾ *Ibid.*

⁽¹⁷⁸⁾ Deontologische aanbeveling inzake de relaties tussen de leden van het IBR en van het IAB in het kader van de beroepsuitoefening, IBR, *Jaarverslag*, 1997, p. 25; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 416 (De tekst en het toepassingsgebied van deze deontologische aanbeveling wordt momenteel aangepast. Omtrent deze aanpassing werd op 19 juli 2005 een advies verleend door de Hoge Raad (zie omtrent het punt van de honoraria specifiek, Hoge Raad voor de Economische Beroepen, *Jaarverslag*, 2005, p. 36)).

vennootschap met rechtspersoonlijkheid samen met een afschrift daarvan neergelegd (art. 68 W. Venn.) op de griffie van de rechtbank van koophandel van het gebied waar de vennootschap haar zetel heeft (art. 11 Uitvoeringsbesluit Wetboek van vennootschappen). Eén van de verplichte vermeldingen in het uittreksel is de aanwijzing van de commissaris (art. 69 W. Venn.).

De openbaarmaking van het uittreksel dient te geschieden binnen de vijftien dagen na de dagtekening van de akte. Het afschrift van het uittreksel wordt hiertoe, door de griffier, uiterlijk de tweede werkdag na de neerlegging verstuurd naar het bestuur van het *Belgisch Staatsblad* (art. 14 Uitvoeringsbesluit Wetboek van vennootschappen). Binnen vijftien dagen na de neerlegging, wordt het bekendgemaakt in de Bijlagen bij het *Belgisch Staatsblad*, op straffe van schadevergoeding ten laste van de ambtenaren aan wie het verzuim te wijten is (art. 73 W. Venn.). De bekendmaking in de Bijlagen bij het *Belgisch Staatsblad* van de benoeming van een commissaris of van de beëindiging van de functie behoort tot de bevoegdheid van het bestuursorgaan van de gecontroleerde vennootschap. Het blijft evenwel belangrijk dat de bedrijfsrevisor de nodige aandacht besteedt aan die bekendmaking, omdat ze een invloed heeft op zijn aansprakelijkheid⁽¹⁷⁹⁾.

Indien de benoeming van de commissaris niet werd openbaar gemaakt zoals hoger aangegeven, kan deze niet worden tegengeworpen aan derden. De vennootschap kan wel aantonen dat een derde daarvan kennis had (art. 76, eerste lid W. Venn.). Niettegenstaande het feit dat er geen publicatie is gebeurd, blijft de benoeming geldig tussen de contracterende partijen: de vennootschap en de bedrijfsrevisor. De commissaris kan dan zijn mandaat uitoefenen tegenover zijn lastgever.

B. Verenigingen

130. De nieuwe vzw-reglementering verplicht iedere vzw om vanaf 1 juli 2003 een uitgebreid dossier bij te houden op de griffie van de rechtbank van koophandel van het arrondissement waarin de vzw haar zetel heeft (art. 1 K.B. 26 juni 2003 op de openbaarmaking van akten en stukken van verenigingen zonder winstoogmerk en van stichtingen).

Wanneer een akte, uittreksel van een akte, proces-verbaal of document “voor het eerst” wordt neergelegd in het vzw-dossier, moet de vzw bij die gelegenheid door de instrumenterende notaris of door de griffie van de rechtbank van koophandel worden ingeschreven in het rechtspersonenregister van de Kruispuntbank van Ondernemingen. Bij de inschrijving in de Kruispuntbank moeten – ingevolge het hogervernoemde koninklijk besluit – onder meer de identiteit van de personen die gemachtigd zijn de vereniging te besturen of te verbinden, worden vermeld.

⁽¹⁷⁹⁾ IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 428; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 44-45.

5.2.2. Openbaarmaking benoemingsakte commissarissen

A. *Vennootschappen*

131. Het Wetboek van vennootschappen vereist de bekendmaking van het uittreksel uit de akten betreffende de benoeming van commissarissen (art. 74, 2°, b) W. Venn.), door de neerlegging van het uittreksel van de desbetreffende akte in het vennootschapsdossier en de bekendmaking daarvan in de Bijlagen bij het *Belgisch Staatsblad*. De openbaar te maken akte is hetzij de notulen van de algemene vergadering, hetzij de gerechtelijke beslissing tot aanstelling van een commissaris.

B. *Verenigingen*

132. De akten betreffende de benoeming en de ambtsbeëindiging van de commissaris(sen) moeten worden neergelegd in het verenigingsdossier ter griffie van de rechtbank van koophandel van het arrondissement waar de vzw haar zetel heeft (art. 26*novies*, § 1, 2° V&S-wet) en worden door toedoen van de griffie bij uittreksel bekendgemaakt in de Bijlagen bij het *Belgisch Staatsblad*. De akten betreffende de benoeming of de ambtsbeëindiging van de commissaris(sen) vermelden hun naam, hun voornamen, hun woonplaats, hun geboortedatum en -plaats of, ingeval het rechtspersonen betreft, hun naam, hun rechtsvorm, hun BTW-identificatienummer en hun zetel (art. 9 V&S-wet). Komt de vereniging deze verplichting niet na, dan zal haar geen machtiging worden verleend met het oog op het verkrijgen van schenkingen waarvan de waarde hoger is dan 100.000 EUR.

De benoeming of de ambtsbeëindiging kan slechts aan derden worden tegengeworpen vanaf de dag van de bekendmaking ervan in de Bijlagen bij het *Belgisch Staatsblad*, tenzij de vereniging aantoont dat die derden er reeds kennis van hadden. De benoeming of de ambtsbeëindiging kan met betrekking tot handelingen verricht voor de 31ste dag volgend op de bekendmaking, niet worden tegengeworpen aan derden die aantonen dat zij onmogelijk kennis ervan hadden kunnen hebben. Derden kunnen zich niettemin beroepen op de benoeming of de ambtsbeëindiging die niet is neergelegd of bekendgemaakt.

In geval van tegenstrijdigheid tussen de neergelegde en de bekendgemaakte tekst, kan deze laatste niet aan derden worden tegengeworpen. Zij kunnen zich evenwel erop beroepen tenzij de vereniging aantoont dat zij van de neergelegde tekst kennis hadden (art. 26*novies* § 3 V&S-wet).

De benoeming of de ambtsbeëindiging moet worden meegedeeld aan de Kruispuntbank van Ondernemingen met het oog op de vermelding in het rechtspersonenregister (art. 6, § 3 wet 16 januari 2003 tot oprichting van een Kruispuntbank van Ondernemingen). Iedere inschrijving moet worden gedagtekend en ondertekend door de organen van de vzw, een bijzonder gemachtigde of een notaris.

5.2.3. Openbaarmaking van de controleopdracht van de geconsolideerde jaarrekening

133. Uit een letterlijke lezing van artikel 146 van het Wetboek van vennootschappen kan worden afgeleid dat, wanneer de vennootschapscommissaris wordt belast met de controle van de geconsolideerde jaarrekening, de periode van zijn tweede opdracht overeenstemt met zijn commissarismandaat en er geen afzonderlijke benoeming door de algemene vergadering dient te gebeuren. Bijgevolg dient er ook geen afzonderlijke publicatie in de Bijlagen bij het *Belgisch Staatsblad* te gebeuren.

74

Wanneer daarentegen een andere bedrijfsrevisor dan de vennootschapscommissaris instaat voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening, dient hij te worden benoemd door de algemene vergadering voor een hernieuwbare termijn van drie jaar.

Het Wetboek van vennootschappen voorziet niet in een openbaarmakingsplicht van de benoeming van de bedrijfsrevisor belast met de controle van de geconsolideerde jaarrekening. Artikel 74, 2°, b) van het Wetboek van vennootschappen betreft enkel de bekendmaking van het uittreksel uit de notulen van de algemene vergadering betreffende de benoeming van de commissaris ⁽¹⁸⁰⁾.

⁽¹⁸⁰⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 45.

DEEL 2

BEEINDIGINGSGRONDEN VAN HET MANDAAT VAN COMMISSARIS

HOOFDSTUK 1

RECHTSGROND VAN DE REGELS INZAKE BEEINDIGING: DE VRAAG NAAR DE CONTRACTUELE KWALIFICATIE VAN DE VERHOUDING TUSSEN COMMISSARIS EN VENNOOTSCHAP

134. Bij een studie van de regels inzake de beëindiging van het mandaat van de commissaris, botst men onvermijdelijk op de vraag hoe men de contractuele verhouding tussen de commissaris en de vennootschap kan onderbrengen onder één van de benoemde overeenkomsten uit het Burgerlijk Wetboek. Kenmerkend voor de contractuele relaties is dat de commissaris een bepaalde dienst voor een ander verricht. Dit impliceert in feite dat twee benoemde contracten uit het Burgerlijk Wetboek in aanmerking komen: de lastgeving of de aanneming. Thans neemt men aan dat het onderscheidingscriterium tussen beide overeenkomsten het voorwerp van de overeenkomst is. Terwijl de huur van werk in hoofdzaak materiële of intellectuele handelingen tot voorwerp heeft, heeft de lastgeving in hoofdzaak betrekking op het verrichten van rechtshandelingen (al dan niet met vertegenwoordigingsbevoegdheid).

135. Bij sommige wettelijke opdrachten dient de commissaris een louter beschrijvend verslag op te maken en dit verslag toe te lichten. In dit geval verricht de commissaris duidelijk een materiële handeling. In de meeste gevallen oefent hij echter een financieel juridische controle uit op de getrouwheid van boekhoudkundige stukken. De beoordeling van de commissaris sorteert hierbij onbetwistbaar rechtsgevolgen, vermits de rechtsgeldigheid van bepaalde rechtshandelingen van dit verslag afhankelijk is (bv. het controleverslag of het verslag inbreng in natura bij de oprichting van een vennootschap)⁽¹⁸¹⁾.

Het lijkt dus dat de commissaris in de meeste gevallen als een lasthebber optreedt⁽¹⁸²⁾. Vóór 1985 was deze kwalificatie trouwens uitdrukkelijk in de wet opgenomen⁽¹⁸³⁾. De verwijzing was echter geschrapt omdat de minister van Justitie het nut van de verwijzing naar de regels van de lastgeving overbodig achtte. Volgens hem was de enige reden waarom men naar de lastgeving zou kunnen verwijzen het feit dat de aansprakelijkheid van de niet-bezoldigde lasthebber minder streng wordt beoordeeld dan deze van de bezoldigde lasthebber. Vermits het mandaat van de commissaris steeds bezoldigd is, had dit dus geen enkele zin meer⁽¹⁸⁴⁾. Deze stelling is echter geenszins overtuigend, vermits nog andere regels van de gemeenrechtelijke

⁽¹⁸¹⁾ P.A. FORIERS en M. VON KUEGELGEN, "La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables", *Rev. dr. U.L.B.*, 1992, afl. 2, p. 17, nr. 10; A. VAN OEVEREN, "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", in M. STORME, E. WYMEERSCH en H. BRAECKMANS (ed.), *Handels-, economisch en financieel recht*, Post-Universitaire Cyclus Willy Delva, Gent, Mys & Breesch, 1995, p. 271, nrs. 43-44.

⁽¹⁸²⁾ Vgl. anders: I. VEROUGSTRAETE, "Le contrôle financier des sociétés anonymes", in *Les sociétés commerciales*, Brussel, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 276, nr. 16, (de contractuele relatie dient als een aannemingsovereenkomst te worden beschouwd).

⁽¹⁸³⁾ Zie aldus ook C. RESTEAU, *Traité des sociétés anonymes*, III, Brussel, Swinnen, 1985, p. 265.

⁽¹⁸⁴⁾ Verklaring minister in verslag VERHAEGEN, *Parl. St. Kamer* 1982-83, nr. 552/35, p. 53.

lastgeving nuttig kunnen worden toegepast op de contractuele relatie tussen de commissaris en de vennootschap. Een voorbeeld in dit verband is de verplichting van de lasthebber om ook na de beëindiging van zijn mandaat zijn ambt voort te zetten (art. 1991 B.W. (*cf. infra*, nr. 225)).

136. Zoals elk onderbrengen van een (gemengde) overeenkomst in een categorie van benoemde overeenkomsten, is de kwalificatie van de contractuele relatie tussen de commissaris en de vennootschap als een lastgevingsovereenkomst echter niet volmaakt. Deze juridische kwalificatie werd dan ook in de rechtsleer bekritiseerd ⁽¹⁸⁵⁾.

Terecht wordt opgeworpen dat de commissaris niet alleen in het belang van de vennootschap en de vennoten optreedt, maar ook ten voordele van het maatschappelijk verkeer. Dit impliceert dat hij zich bij de uitoefening van zijn taak soms moet distantieëren van zijn cliënt of er zelfs mee in conflict komt ⁽¹⁸⁶⁾. In de Franse rechtsleer werd uit de specificiteit van de rechtsverhouding van de commissaris afgeleid dat men deze relatie niet moet onderbrengen onder één van de benoemde overeenkomsten, doch dient te beschouwen als een specifiek wettelijk statuut ⁽¹⁸⁷⁾. Deze *sui generis* kwalificatie is echter niet opportuun vermits zij geen soelaas biedt voor de juridische problemen die zich stellen in de rechtsbetrekking tussen de vennootschap en de commissaris, waar het Wetboek van vennootschappen geen antwoord biedt. De critici van de kwalificatie als lastgevingsovereenkomst dienen wel te worden gevolgd in de mate dat de regels van de lastgeving niet onverkort kunnen worden toegepast. Het verdient dan ook de voorkeur om de contractuele verhouding tussen de vennootschap en de commissaris te kwalificeren als een gemengde overeenkomst, waarop de regels van de lastgeving in beginsel analogisch worden aangewend, voorzover zij doelmatig zijn, in de mate dat zij niet onverenigbaar zijn met de specifieke aard van de opdracht ⁽¹⁸⁸⁾. Vooral de regels inzake beëindiging van de gemeenrechtelijke lastgeving blijken terzake relevant te zijn ⁽¹⁸⁹⁾.

⁽¹⁸⁵⁾ Zie bv. H. OLIVIER, "Milieu en controle. Burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor", in *Bedrijfsrevisor en milieu*, Studies IBR, 1994, p. 61-72; J. VAN RYN, *Principes de droit commercial*, I, Brussel, Bruylant 1954, p. 417, nr. 657.

⁽¹⁸⁶⁾ P.A. FORIERS en M. VON KUEGELGEN, "La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables", *Rev. dr. U.L.B.*, 1992, p. 18, nr. 13; A. VAN OEVELEN, "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gent, Mys & Breesch, 1995, p. 272.

⁽¹⁸⁷⁾ Y. GUYON, "Juriscl. Sociétés", Fasc. 134 A, nr. 4, p. 4, v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice du contrôle*.

⁽¹⁸⁸⁾ P.A. FORIERS en M. VON KUEGELGEN, "La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables", *Rev. dr. U.L.B.*, 1992, p. 20, nr. 18; A. VAN OEVELEN, "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gent, Mys & Breesch, 1995, p. 272.

⁽¹⁸⁹⁾ Voorz. Kh. Charleroi 25 juli 2003, *J.L.M.B.* 2005, nr. 6, p. 251; P.A. FORIERS en M. VON KUEGELGEN, "La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables", *Rev. dr. U.L.B.*, 1992, p. 20, nr. 18.

HOOFDSTUK 2

TOEPASSING VAN DE VENNOOTSCHAPSRECHTELIJKE REGELS INZAKE BEEINDIGING VAN HET MANDAAT VAN DE COMMISSARIS OP DE VASTE VERTEGENWOORDIGER VAN EEN REVISORENVENNOOTSCHAP

137. Hierna bespreken we de vennootschapsrechtelijke en gemeenrechtelijke regels inzake de beëindiging van het mandaat van de commissaris. Voorafgaandelijk dient erop te worden gewezen dat deze regels niet van toepassing zijn op de vervanging van de vaste vertegenwoordiger van een revisorenvennootschap.

138. Een eerste verschilpunt betreft het feit dat de vervanging van de vaste vertegenwoordiger van een revisorenvennootschap niet behoort tot de bevoegdheid van de algemene vergadering en/of ondernemingsraad van de aan controle onderworpen vennootschap of vereniging⁽¹⁹⁰⁾. De vervanging van de vaste vertegenwoordiger van een revisorenvennootschap behoort tot de autonome bevoegdheid van de revisorenvennootschap zelf. Dit blijkt uit de bewoordingen van artikel 132 van het Wetboek van vennootschappen: “*Deze laatste (revisorenvennootschap) mag haar vertegenwoordiger niet ontslaan zonder tegelijk een opvolger te benoemen.*”⁽¹⁹¹⁾. De revisorenvennootschap heeft echter niet de bevoegdheid om haar vaste vertegenwoordiger te vervangen, wanneer de revisorenvennootschap en haar vaste vertegenwoordiger werden aangesteld in het dispositief van een gerechtelijke beschikking. In dit geval zal zij voor de vervanging van de vaste vertegenwoordiger de machtiging van de bevoegde voorzitter moeten vragen⁽¹⁹²⁾.

⁽¹⁹⁰⁾ B.C.N.A.R., *Organisatie van revisorenkantoren*, Studies B.C.N.A.R., 1986, p. 56.

⁽¹⁹¹⁾ *Ibid.*, p. 54.

⁽¹⁹²⁾ *Ibid.*, p. 55.

HOOFDSTUK 3 GEDWONGEN ONTSLAG

3.1. PRINCIPE

3.1.1. Enkel ontslag om wettige redenen mogelijk

139. De commissaris kan tijdens zijn mandaat enkel om wettige redenen door de algemene vergadering worden ontslagen (art. 135, eerste lid W. Venn. (vennootschappen); art. 38 Controlewet Verzekeringen (erkende commissaris); art. 17, § 7 V&S-wet *juncto* art. 135, eerste lid. W. Venn. (verenigingen)). Hiermee wordt één van de klassieke beëindigingsgronden van de lastgeving buiten werking gesteld. Het eigene aan een lastgevingsovereenkomst is immers dat deze *ad nutum* door de lasthebber kan worden beëindigd. In feite is de wetgever teruggekeerd naar het gemeen recht vermits de beëindiging om wettige redenen ons inziens niets anders is dan een bijzondere toepassing van artikel 1184 van het Burgerlijk Wetboek. In de voorbereidende werken wordt trouwens uitdrukkelijk verwezen naar een andere bijzondere toepassing van het stilzwijgend ontbindend beding, met name het ontslag om dringende redenen van een arbeidsovereenkomst ⁽¹⁹³⁾.

140. Gelet op het dwingend karakter van artikel 135 van het Wetboek van vennootschappen kan de beoordelingsvrijheid van de rechter inzake de wettigheid van het gedwongen ontslag niet via statutaire clausules worden beperkt ⁽¹⁹⁴⁾. Een schijnbaar verschilpunt met de gemeenrechtelijke ontbinding van wederkerige overeenkomsten op grond van artikel 1184 van het Burgerlijk Wetboek ligt in het feit dat een voorafgaande gerechtelijke uitspraak niet is vereist. De algemene vergadering krijgt immers de bevoegdheid om de commissaris af te zetten zonder voorafgaandelijke gerechtelijke erkenning van het wettig karakter van de ingeroepen gronden tot ontslag. Dit is echter typisch voor contractuele relaties die een vertrouwensrelatie veronderstellen. Voor dergelijke overeenkomsten erkent de moderne rechtsleer en rechtspraak een eenzijdig buitengerechtelijk ontbindingsrecht. Hiertoe dienen volgende voorwaarden vervuld te zijn. De schuldenaar moet zich vooreerst schuldig maken aan een toerekenbare tekortkoming die van aard is de gerechtelijke ontbinding te rechtvaardigen. Daarnaast moet de verplichte voorafgaande “uitstelbevoegdheid” van de rechter zinloos of zonder voorwerp zijn geworden. Ten slotte moet de schuldeiser, net zoals bij de toepassing van het uitdrukkelijk ontbindend beding, een ondubbelzinnige kennisgeving richten tot zijn schuldenaar, waarin hij zijn ontbindingsverklaring op ondubbelzinnige wijze

⁽¹⁹³⁾ *Parl. St.* Kamer 1982-83, nr. 552/31, p. 47 (de wettige redenen tot gedwongen ontslag zijn ook *mutatis mutandis* de redenen waarom op staande voet en zonder vooropzeg een eind kan worden gesteld aan een arbeidscontract).

⁽¹⁹⁴⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 55; vgl. in dezelfde zin in verband met oud art. 1184 B.W. (thans art. 45 W. Venn.) (dat eveneens een bijzondere toepassing is van art. 1184 B.W.): B. TILLEMANS, “De gerechtelijke ontbinding: een laatste redmiddel”, *T.R.V.*, 1992, p. 494.

kenbaar maakt en waarop hij het motief van de eenzijdige ontbinding opgeeft, met name de verweten wanprestatie ⁽¹⁹⁵⁾. Een gerechtelijke controle van de wettigheid van het gedwongen ontslag van de commissaris gebeurt derhalve slechts *a posteriori*. Zij kan trouwens nooit tot gevolg hebben dat de commissaris in functie terug wordt hersteld (*cf. infra*, nr. 161).

3.1.2. Benoeming van een tweede revisor

141. In de loop van het mandaat is het mogelijk om een tweede revisor te benoemen naast de revisor in functie waarbij de in functie blijvende revisor zijn bezoldiging behoudt. Dit komt in feite neer op een gerechtelijke herroeping van het mandaat, vermits de in functie zijnde commissaris voortaan in college dient te beslissen. Normaal is een gedeeltelijke herroeping van een overeenkomst niet mogelijk. In de mate dat de lastgeving wordt geacht te zijn gesloten in het uitsluitend belang van de lastgever, wordt een gedeeltelijke herroeping van het mandaat in principe evenwel wel mogelijk geacht.

142. Soms kan de benoeming van een andere commissaris worden beschouwd als een impliciete herroeping van de in functie zijnde lasthebber. Artikel 2006 van het Burgerlijk Wetboek bepaalt immers dat de aanstelling van een lasthebber voor dezelfde zaak, de herroeping van de eerste lastgeving met zich meebrengt, te rekenen van de dag waarop van deze tweede aanstelling kennis is gegeven aan de eerste lasthebber ⁽¹⁹⁶⁾.

3.2. NOTIE WETTIGE REDENEN

3.2.1. Algemeen

143. In het algemeen kan een wettige reden tot gedwongen ontslag van de commissaris worden omschreven als elke aan de commissaris te wijten omstandigheid waardoor men van de vennoten redelijkerwijs niet meer kan vereisen dat zij in hem vertrouwen blijven stellen ⁽¹⁹⁷⁾.

Noch de wijziging van de aandeelhoudersstructuur van de vennootschap ⁽¹⁹⁸⁾, noch de opneming van de gecontroleerde vennootschap in de consolidatiekring van een andere moederonderneming kunnen worden beschouwd als een wettige reden ter afzetting van de commissaris. Ook wordt elk manoeuvre dat erop gericht zou zijn het ontslag van de commissaris in functie uit te lokken om die te vervangen door een confrater die beroepsmatig samenwerkt met de

⁽¹⁹⁵⁾ Cass. 2 mei 2002, *NjW*, 2002-03, noot en *R.W.*, 2002-03, p. 501, noot A. VAN OEVELEN; Antwerpen (1ste kamer), 29 april 2002, *Limb. Rechtsl.*, 2002, p. 295.

⁽¹⁹⁶⁾ In deze zin: *IBR, Jaarverslag*, 1993, p. 193-194.

⁽¹⁹⁷⁾ M.v.T. “wetsontwerp tot wijziging van de gecoördineerde wetten betreffende de handelsvennootschappen”, *Parl. St. Kamer* 1979-80, nr. 387/7, p. 54; M.v.T. “wetsontwerp tot wijziging van het revisoraat”, *Parl. St. Kamer* 1982-83, nr. 552/1, p. 18; H. OLIVIER, “Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire”, *Ann. Fac. dr. Liège*, 1985, p. 51.

⁽¹⁹⁸⁾ *IBR, Jaarverslag*, 1989, p. 79; *IBR, Jaarverslag*, 1994, p. 215.

controleur van de moedervenootschap, door de Raad van het IBR uitdrukkelijk afgekeurd⁽¹⁹⁹⁾.

De wettige redenen moeten ernstig zijn, in de zin dat zij dienen te steunen op zekere objectief door de rechter verifieerbare feiten.

3.2.2. Wanprestatie

144. Eén van de meest voor de hand liggende wettige redenen tot gedwongen ontslag is het niet (behoorlijk)⁽²⁰⁰⁾ nakomen door de commissaris van één van zijn essentiële verplichtingen. Om een wettige reden uit te maken moet de tekortkoming voldoende zwaarwichtig zijn om het gedwongen ontslag uit te spreken. De fout moet van die aard zijn dat de commissaris kennelijk niet bekwaam is om zijn functie in de betrokken vennootschap te vervullen, als een onafhankelijk en onpartijdig controleorgaan.

Het Franse Hof van Cassatie beschouwde als een wettige grond tot gedwongen ontslag het feit dat een commissaris geen ernstige steekproeven had uitgevoerd nadat hij nochtans gedurende tien jaar diverse anomalieën had vastgesteld met betrekking tot bepaalde posten. Het louter signaleren van deze anomalieën zonder te zoeken naar de oorsprong ervan (verduisteringen) werd geacht een zwaarwichtige fout uit te maken⁽²⁰¹⁾. Het Hof van Beroep te Parijs van zijn kant oordeelde dat een commissaris niet kon worden afgezet wegens het niet-ontdekken van fraude, gelet op het feit dat de commissaris slechts gehouden is tot een middelenverbintenis⁽²⁰²⁾.

In een later arrest heeft het Franse Hof van Cassatie een veel restrictievere interpretatie gegeven aan het begrip fout die een wettige grond tot afzetting uitmaakt. Het Hof vereiste het bewijs dat de fout opzettelijk werd begaan. *In casu* was een vordering tot gerechtelijke afzetting ingesteld tegen de *commissaire aux comptes* wegens zijn “overdreven ijver” die beweerdelijk de vennootschap schade had berokkend⁽²⁰³⁾. Er werd gesteld dat het opzettelijk karakter van de fout enkel vereist is wanneer aan de commissaris een overdreven ijver, dit wil zeggen een misbruik van zijn functie, wordt verweten⁽²⁰⁴⁾.

⁽¹⁹⁹⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1989, p. 79.

⁽²⁰⁰⁾ In de M.v.T. “wetsontwerp tot wijziging van het revisoraat”, *Parl. St. Kamer* 1982-83, nr. 552/1, p. 18 wordt de nalatigheid bij de de vervulling van de opdracht als een voorbeeld van een wettige grond tot gedwongen ontslag gegeven.

⁽²⁰¹⁾ Cass. fr. (handelsrechtelijke kamer) 6 februari 1990, *Bull. CNCC*, 1990, nr. 79, noot E. DE PONTAVICE.

⁽²⁰²⁾ Parijs 11 mei 1990, *Bull. CNCC*, 1991, nr. 81, p. 114, noot E. DE PONTAVICE; zie in dezelfde zin: Cass. fr. (handelsrechtelijke kamer) 28 januari 1992, *Bull. Joly Sociétés*, 1992, § 130, p. 412.

⁽²⁰³⁾ Cass. fr. (handelsrechtelijke kamer) 3 december 1991, *Bull. CNCC*, nr. 85, p. 142, noot E. DE PONTAVICE.

⁽²⁰⁴⁾ J.F. BARBIERI, *Commissariat aux comptes*, Parijs, Joly, 1996, p. 43, nr. 73.

145. In principe kan de niet (behoorlijke) uitvoering van een mandaat enkel resulteren in een gedwongen ontslag in de vennootschap waarin het mandaat niet behoorlijk werd uitgeoefend. Gelet op het feit dat het mandaat van commissaris een vertrouwensfunctie is, werd echter gesteld dat het feit dat een commissaris in uitoefening van een andere vennootschap kennelijk grove fouten heeft begaan die de reputatie van de commissaris als competente en eerlijke commissaris hebben geschaad, onder bepaalde omstandigheden eveneens een wettige grond tot ontslag kan uitmaken ⁽²⁰⁵⁾.

3.2.3. Verhinderung

146. Een verhindering die een commissaris definitief belet om zijn mandaat uit te oefenen, maakt eveneens een wettige grond tot ontslag uit. Die verhindering kan bijvoorbeeld het gevolg zijn van gezondheidsredenen ⁽²⁰⁶⁾, het opduiken van een onverenigbaarheid of een weglating van de ledenlijst van het Instituut der Bedrijfsrevisoren ingevolge een tuchtsanctie ⁽²⁰⁷⁾. Ook een tuchtrechtelijke schorsing kan een grond zijn tot ontslag. In dit geval blijft de revisor op de ledenlijst, maar kan hij zijn activiteiten als bedrijfsrevisor niet uitoefenen. Indien de algemene vergadering van de gecontroleerde vennootschap/vereniging (desgevallend met medebeslissingsrecht van de ondernemingsraad) beslist om over te gaan tot het ontslaan van de commissaris om wettige redenen, eindigt het mandaat en vangt het nieuwe mandaat van zijn opvolger aan. Indien de gecontroleerde vennootschap niet beslist om de geschorste bedrijfsrevisor te ontslaan, is het mogelijk om een tweede commissaris te benoemen. Deze benoeming geldt voor drie jaar. Na verloop van de schorsingsperiode neemt de bedrijfsrevisor zijn commissarismandaat opnieuw op en ontstaat er *de facto* een college van commissarissen ⁽²⁰⁸⁾.

3.2.4. Onenigheid

147. Volgens het Franse Hof van Cassatie kan een verregaande onenigheid tussen de contractspartijen een grond tot gerechtelijke ontbinding van de overeenkomst uitmaken, wanneer het diepgaand gebrek aan eensgezindheid het voortzetten van de contractuele relatie onmogelijk maakt ⁽²⁰⁹⁾. Het Franse

⁽²⁰⁵⁾ I. VEROUGSTRATE, "Le contrôle financier des sociétés anonymes", in *Les sociétés commerciales*, Brussel, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 287, nr. 33; zie aldus ook in die zin m.b.t. een groepsvennootschap: Cass. fr. (handelsrechtelijke economische en financiële kamer) 18 oktober 1994, *Bull. Joly Sociétés*, 1994, § 366, p. 1305 en *Bull. CNCC*, 1995, nr. 97, p. 79.

⁽²⁰⁶⁾ M.v.T. "wetsontwerp tot wijziging van het revisoraat", *Parl. St.* Kamer 1982-83, nr. 552/1, p. 18 (lichamelijke ongeschiktheid).

⁽²⁰⁷⁾ J.F. BARBIERI, *Commissariat aux comptes*, Parijs, Joly, 1996, p. 41, nr. 70; Y. GUYON, "Juriscl. Sociétés", Fasc. 134 A, nr. 101, p. 25, v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice du contrôle*.

⁽²⁰⁸⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2004, p. 114.

⁽²⁰⁹⁾ Cass. fr. (burgerlijke kamer) 29 april 1987, *Rev. trim. dr. civ.*, 1985, p. 536.

Hof van Cassatie heeft echter uitdrukkelijk de onenigheid tussen het bestuur en de commissaris afgewezen als wettige grond tot gedwongen ontslag ⁽²¹⁰⁾.

De Belgische rechtsleer beschouwt de diepgaande onenigheid echter traditioneel niet als een wettige grond tot gerechtelijke ontbinding in de zin van artikel 1184 van het Burgerlijk Wetboek. Evenmin mag worden aangenomen dat de onenigheid met de raad van bestuur een wettige grond tot ontslag uitmaakt. Dit aannemen zou er trouwens op neerkomen de (meerderheidsaandeelhouders binnen de) algemene vergadering *de facto* terug (indirect) een recht te verlenen tot eenzijdige beëindiging van het mandaat van de commissaris ⁽²¹¹⁾.

3.2.5. Niet meer beantwoorden van de vennootschap aan de criteria die de aanstelling van een commissaris verplichtend maakt

148. De wens om nutteloze kosten te besparen door een vennootschap die niet meer beantwoordde aan de criteria die een vennootschap verplichten om een commissaris aan te stellen, werd door het Hof van Beroep te Luik niet beschouwd als een wettige grond tot ontslag van een commissaris ⁽²¹²⁾.

3.3. BEVOEGDHEID TOT ONTSLAG

3.3.1. Vennootschappen zonder ondernemingsraad

149. Het ontslag (om wettige redenen) van een commissaris is een exclusieve bevoegdheid van de algemene vergadering (art. 135 W. Venn.). Een dergelijke bevoegdheid kan (op straffe van mogelijke nietigverklaring op grond van bevoegdheidsoverschrijding (art. 64, 3^o W. Venn.)) niet worden overgedragen aan een ander orgaan.

3.3.2. Vennootschappen met ondernemingsraad

150. Het Wetboek van vennootschappen bevat een aantal specifieke bepalingen inzake het ontslag van de commissaris, wanneer de vennootschap een ondernemingsraad heeft. Krachtens artikel 15^{ter} van de wet houdende

⁽²¹⁰⁾ Cass. fr. (handelsrechtelijke kamer), 3 december 1991, *Rev. Soc.*, 1992, p. 488; zie in het bijzonder in de noot van Y. GUYON, p. 491, nr. 8; É. DE PONTAVICE, "noot onder Cass. fr. (handelsrechtelijke kamer) 3 december 1991" *Bull. CNCC*, nr. 85, p. 145.

⁽²¹¹⁾ I. VEROUGSTRAETE, "Le contrôle financier des sociétés anonymes", in *Les sociétés commerciales*, Brussel, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 287, nr. 33 (gewone karakteriële onverenigbaarheid met de raad van bestuur maakt geen wettige grond tot ontslag uit); H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, "Artikel 64^{quater}", *o.c.*, p. 3.

⁽²¹²⁾ Luik 23 november 1989, *Rev. prat. soc.*, 1990, nr. 6545, p. 178; IBR, *Periodieke Berichten*, 1990, nr. □5, p. 1-2; *J.L.M.B.*, 1990, p. 802; zie ook het onuitgegeven vonnis, IBR, *Periodieke Berichten*, 2000, nr. □3, p. □13-14; IBR *Vademecum*, I, 2005, p. 444; H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, "Artikel 64^{quater}", *o.c.*, p. 4.

organisatie van het bedrijfsleven zijn de artikelen 151 tot en met 164 van het Wetboek van vennootschappen ook van toepassing op (niet-vennootschapsrechtelijke) ondernemingen (zoals de vzw's).

A. Algemene vergadering op voorstel of advies ondernemingsraad

151. In vennootschappen en verenigingen met een ondernemingsraad kan aan de functie van commissaris niet een einde worden gesteld door de algemene vergadering alleen. De commissaris kan in de loop van zijn mandaat slechts worden ontslagen op eensluidend advies van de ondernemingsraad die beslist bij meerderheid van stemmen, uitgebracht door zijn leden en bij meerderheid van de stemmen, uitgebracht door de leden benoemd door de werknemers (art. 159, eerste lid W. Venn.). Bij onenigheid tussen beide partijen over het ontslag kan de revisor bijgevolg niet worden ontslagen.

152. De ondernemingsraad kan ook bij meerderheid van de stemmen, uitgebracht door zijn leden en bij meerderheid van de stemmen, uitgebracht door de leden benoemd door de werknemers beslissen om de algemene vergadering voor te stellen om de commissaris te ontslaan. In dit geval heeft het bestuur van de vennootschap de plicht om het ontslag op de agenda van de algemene vergadering te plaatsen. De raad van bestuur mag immers de werking van de ondernemingsraad niet verhinderen ⁽²¹³⁾.

B. Rechtstreekse afzetting door de rechter

153. Indien er geen eensluidend advies van de ondernemingsraad of geen besluit van de algemene vergadering is, stelt zich de vraag of de rechter niet zou kunnen worden gevat door de vennootschap of door leden van de ondernemingsraad opdat hij zou besluiten de commissaris om wettige redenen af te zetten. Volgens de voorbereidende werken van de wet tot hervorming van het bedrijfsrevisorat zou een rechtsvordering die zou strekken tot het ontslag of de vervanging van de commissaris niet ontvankelijk zijn. De rechter krijgt hiertoe immers niet de bevoegdheid. Het enige wat men zou kunnen doen is onrechtstreeks het ontslag uitlokken via een burgerlijke partijstelling of door het neerleggen van een klacht bij de tuchtinstancies van het IBR. Het resultaat van dergelijke procedures zou dan uiteindelijk op indirecte wijze tot het ontslag van de commissaris kunnen leiden ⁽²¹⁴⁾.

154. De onbevoegdheid van de rechter om uitspraak te doen over een rechtstreekse vordering tot afzetting om wettige redenen wordt gemotiveerd door het ontbreken van enige bepaling die de rechter een dergelijke

⁽²¹³⁾ Antwoord regering in verslag VERHAEGEN, *Parl. St.* Kamer 1982-83, nr. 552/35, p. 25.

⁽²¹⁴⁾ Antwoord regering in verslag VERHAEGEN, *Parl. St.* Kamer 1982-83, nr. 552/35, p. 26; J.-P. MAES en K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisorat en de organisatie van het accountantsberoep*, Antwerpen, Kluwer, 1985, p. 108.

bevoegdheid verleent. Wanneer men de afzetting om gewichtige redenen onderbrengt onder de klassieke categorieën van het algemeen verbintenissenrecht, is een voorschrift dat de rechter een dergelijke bevoegdheid uitdrukkelijk verleent, echter niet vereist. Door een wettige grond te vereisen voor het ontslag van de commissaris, sloot de wetgever de eenzijdige beëindiging uit, die kenschetsend is voor de lastgevingsovereenkomst. Lastgevingsovereenkomsten waarin de eenzijdige beëindiging is uitgesloten (zoals het onherroepelijk mandaat) kunnen echter wel nog worden beëindigd op grond van artikel 1184 van het Burgerlijk Wetboek. Dit verklaart precies waarom de wet het gedwongen ontslag om wettige redenen voorziet. De bepaling wijkt echter van het gemeen recht af in de mate dat de algemene vergadering en de ondernemingsraad van de vennootschap waarmee de commissaris is verbonden, zelf een uitspraak kunnen doen over het voorhanden zijn van een wettige reden. In het gemeen recht vereist de ontbinding van een overeenkomst immers een voorafgaandelijke gerechtelijke uitspraak. Bij overeenkomsten die een vertrouwensrelatie veronderstellen, wordt echter de eenzijdige buitengerechtelijke ontbinding mogelijk geacht. Dit wil zeggen dat de partijen de optie krijgen om de overeenkomst te ontbinden (op eigen risico) zonder een rechterlijke uitspraak af te wachten. In dit geval is de rechterlijke controle louter *a posteriori*. De partij die gebruikmaakt van de eenzijdige buitengerechtelijke ontbinding doet dit echter op eigen risico. Het wettelijk recht tot eenzijdige buitengerechtelijke ontbinding sluit dan ook geenszins uit dat de partijen er voor kunnen opteren om de rechter te vatten om de ontbinding uit te spreken, voorzover hij een zwaarwichtige grond tot ontbinding voorhanden acht. De rechter zou ons inziens dan ook wel degelijk kunnen worden gevat bij gebreke aan eensgezindheid tussen de ondernemingsraad en de algemene vergadering over het voorhanden zijn van een wettige grond tot gedwongen ontslag, op vordering van de ondernemingsraad of op grond van een besluit van de algemene vergadering.

3.3.3. Kredietinstellingen en instellingen voor collectieve belegging

155. In kredietinstellingen en instellingen voor collectieve belegging van een beleggingsfonds is naast de algemene vergadering ook de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen bevoegd om een erkende (plaatsvervangende) commissaris(vennootschap) te ontslaan. De Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen kan haar instemming met een erkende commissaris, een plaatsvervangende erkende commissaris, een erkende revisorenvennootschap of vertegenwoordiger of plaatsvervangende vertegenwoordiger van zo een vennootschap steeds herroepen bij beslissing die is gemotiveerd door redenen die verband houden met hun statuut of hun opdracht als erkende revisor of erkende revisorenvennootschap. Met deze herroeping eindigt de opdracht van de commissaris (art. 54, eerste lid Wet Statuut Kredietinstellingen; art. 89 wet 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles).

3.3.4. Verzekeringsondernemingen

156. Wanneer de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen de toelating van een erkende commissaris intrekt, stelt hij de onderneming waarbij die commissaris is aangewezen, daarvan in kennis. De onderneming moet binnen drie maanden overgaan tot de keuze van een nieuwe erkende commissaris (art. 39 Controlewet Verzekeringen).

3.4. PROCEDURE

157. De wet bevat een aantal specifieke waarborgen voor de commissaris opdat hij zich tegen een voorstel tot gedwongen ontslag zou kunnen verdedigen. Wanneer de algemene vergadering zich moet uitspreken over het ontslag van een commissaris, wordt aan de betrokkene onmiddellijk kennis gegeven van de inschrijving van deze aangelegenheid op de agenda. De commissaris kan aan de vennootschap/vereniging schriftelijk kennis geven van zijn opmerkingen. Deze opmerkingen worden aangekondigd op de agenda, ter beschikking gesteld van de vennoten (overeenkomstig art. 269, 381 en 535 W. Venn.) of de leden van de vereniging (overeenkomstig art. 6 V&S-wet). In voorkomend geval wordt bij een vennootschap zonder verwijl ook een afschrift gezonden aan diegenen die hebben voldaan aan de formaliteiten die voor de toelating tot de algemene vergadering zijn voorgeschreven (art. 136, eerste lid W. Venn.).

Een toepassingsgeval uit de rechtspraak betrof volgend geval. Op 31 mei 1996 werd een bedrijfsrevisor, BVBA B door de algemene vergadering herbenoemd tot commissaris voor een periode van drie jaar. Op 20 augustus 1997 werd een buitengewone algemene vergadering gehouden, waarin het gehele kapitaal was vertegenwoordigd, met als enig agendapunt: “verstandhouding met de commissaris”. De voorzitter van de algemene vergadering stelde voor het commissarismandaat onmiddellijk te beëindigen en de algemene vergadering keurde dit voorstel unaniem goed. Het Hof van Beroep te Brussel willigde de vordering tot schadevergoeding van de commissaris in. Het verwees naar de miskenning van artikel 64*quinquies*, eerste lid van de Vennootschappenwet (thans art. 136, eerste lid W. Venn.), vermits voormelde vergadering werd gehouden zonder dat aan de commissaris kennis werd gegeven dat de vergadering zich over zijn ontslag zou uitspreken en zonder dat er overigens een formele agenda werd opgesteld. Bijgevolg oordeelde het Hof van Beroep dat het besluit bijgevolg was totstandgekomen met schending van alle beschermingsbeginselen uit artikel 64*quinquies* van de Vennootschappenwet, zodat het elke rechtsgeldigheid miste. De discussie over de kwestie of er ten tijde van het ontslagbesluit wettige redenen voorhanden waren, werd dan ook irrelevant geacht ⁽²¹⁵⁾.

158. De vennootschap (of de vereniging) kan, bij een verzoekschrift waarvan vooraf aan de commissaris kennis wordt gegeven, aan de voorzitter van de rechtbank van koophandel (of ingeval van een vereniging, van de rechtbank

⁽²¹⁵⁾ Brussel (8ste kamer), 16 mei 2000, *R.W.*, 2000-01, p. 1241; *IBR, Jaarverslag*, 2001, p. 135-137; *IBR, Vademecum*, I, 2005, p. 446-447.

van eerste aanleg) toestemming vragen om de vennoten geen kennis te geven van de opmerkingen die niet terzake dienen of het aanzien van de vennootschap op onverantwoorde wijze kunnen schaden. De voorzitter van de rechtbank hoort de vennootschap en de commissaris in raadkamer en doet uitspraak in openbare terechtzitting. Tegen die beslissing staat geen verzet of hoger beroep open (art. 136, tweede lid W. Venn.).

159. Het voorstel om een erkende commissaris in een kredietinstelling of instelling voor collectieve belegging van zijn opdracht te ontslaan, moet ter advies worden voorgelegd aan de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen. Dit advies wordt meegedeeld aan de algemene vergadering (art. 54, vierde lid Wet Statuut Kredietinstellingen; art. 87 wet 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles).

De nog in België om te zetten 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 vereist dat de vennootschap die een wettelijke controleur van jaarrekeningen ontslaat, zulks gemotiveerd mededeelt aan de publieke toezichthouder ⁽²¹⁶⁾.

3.5. GEVOLG ONWETTIG (GEDWONGEN) ONTSLAG

3.5.1. Niet respecteren van de procedure

160. Volgens de voorbereidende werken van de wet tot hervorming van het bedrijfsrevisorat, zijn de paragrafen 2 tot 5 van artikel 15ter van de wet houdende organisatie van het bedrijfsleven (thans vervat in art. 156-160 W. Venn.) van openbare orde. Dit impliceert dat het ontslag van een commissaris zonder een advies of voorstel van de ondernemingsraad of na een advies of voorstel zonder de wettelijke vereiste meerderheid, op vordering van iedere belanghebbende in de zin van artikel 17 van het Gerechtelijk Wetboek kan worden nietig verklaard. De rechter dient deze nietigheid ook ambtshalve op te werpen en hij kan ze uitspreken na de heropening van de debatten ⁽²¹⁷⁾. De nietigheid wordt uitgesproken door de voorzitter van de rechtbank van koophandel van de zetel van de vennootschap zetelend zoals in kortgeding (art. 160 W. Venn.). Indien de nietigheid van de beslissing wordt uitgesproken, bestaat er geen andere mogelijkheid dan een reïntegratie van de commissaris in zijn functie ⁽²¹⁸⁾.

⁽²¹⁶⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2005, p. 35.

⁽²¹⁷⁾ Verklaring van de regering in verslag VERHAEGEN, *Parl. St. Kamer* 1982-83, nr. 552/35, p. 24.

⁽²¹⁸⁾ H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, "Artikel 64quater", o.c., p. 4.

De Juridische Commissie van het IBR vestigt de aandacht op het feit dat de overtredingen van de artikelen 156 tot en met 159 van het Wetboek van vennootschappen overtredingen uitmaken van het Wetboek van vennootschappen, daar waar deze bepalingen vroeger waren opgenomen in de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven. In bepaalde omstandigheden zullen dergelijke overtredingen bijgevolg kunnen worden vermeld in het tweede deel van het commissarisverslag⁽²¹⁹⁾.

De nietigverklaring van het onrechtmatig ontslag heeft tot gevolg dat de commissaris in zijn functie wordt bevestigd⁽²²⁰⁾.

3.5.2. Niet voorhanden zijn van gewichtige redenen

A. Nietigverklaring of opschorting afzettingsbesluit

161. Indien een commissaris wordt ontslagen zonder gewichtige redenen, kan een dergelijk onregelmatig besluit op deze grond niet worden nietig verklaard of opgeschort. De ontslagen commissaris die zich zou beroepen op het ontbreken van wettige redenen kan inderdaad geen rechtsvordering instellen om het ontslag ongedaan te maken en hem opnieuw in functie te benoemen⁽²²¹⁾. Hiermee wijkt men af van het gemeen recht dat de uitvoering in natura als beginsel vooropstelt. Artikel 1142 van het Burgerlijk Wetboek verhindert geenszins om de gedwongen reïntegratie te vragen van een persoon die ten onrechte werd ontslagen. Deze bepaling belet immers enkel een gedwongen tenuitvoerlegging in natura⁽²²²⁾, van een verbintenis om een materiële daad⁽²²³⁾ te stellen. Het feit dat de gedwongen reïntegratie van een commissaris niet mogelijk is, vloeit voort uit het feit dat de wet enkel een geldelijke schadevergoeding voorziet bij een onrechtmatig gedwongen ontslag⁽²²⁴⁾.

162. Een onrechtmatig ontslag heeft dan ook onmiddellijke uitwerking. Het voorstel van de Raad van State om in een regeling te voorzien waarbij in geval van betwisting het ontslag slechts uitwerking had nadat uit een vonnis, gewezen op vordering van de vennootschap, het voorhanden zijn van gewichtige redenen zou zijn gebleken, werd door de regering uitdrukkelijk verworpen⁽²²⁵⁾. Dit impliceert ons inziens dat ook geen opschorting kan worden

⁽²¹⁹⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2000, p. 116.

⁽²²⁰⁾ Verslag namens de commissie uitgebracht door de heer VERHAEGEN, *Parl. St. Kamer* 1982-83, nr. 552/35, p. 36. M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 57.

⁽²²¹⁾ Verklaring regering in verslag namens de bijzondere commissie uitgebracht door de heer VERHAEGEN, *Parl. St. Kamer* 1982-83, nr. 552/35, p. 26; vgl. anders: Groot Ontwerp: in art. 118 van het Groot Ontwerp waarop de wet tot hervorming van het bedrijfsrevisorat is geïnspireerd was de mogelijkheid tot reïntegratie wel uitdrukkelijk voorzien.

⁽²²²⁾ P. WERY, *L'exécution forcée en nature des obligations contractuelles non pécuniaires*, Brussel, Kluwer, 1993, p. 260, nr. 150.

⁽²²³⁾ P. VAN OMMESLAGHE, *Cours de droit des obligations*, V, 1985/1028 (het *adagium nemo praecise cogi ad factum* is niet van toepassing bij een verbintenis om een rechtshandeling te stellen).

⁽²²⁴⁾ Vgl. in dezelfde zin: het Belgisch arbeidsrecht, waar een gedwongen reïntegratie van een werknemer ook niet meer mogelijk is. Dit was vroeger wel het geval (Cass. 17 juni 1902, *Pas.*, 1902, I, p. (323), 324 en *Rev. trim. dr. civ.*, 1903, nr. 48, p. 933-934, noot R. DEMOGUE).

⁽²²⁵⁾ *Parl. St. Kamer* 1982-83, nr. 552/1, p. 18.

gevraagd op basis van artikel 179, § 1 van het Wetboek van vennootschappen van het besluit van de algemene vergadering tot het gedwongen ontslag van de commissaris.

B. Schadevergoeding

a. Principieel recht op schadevergoeding

163. Ingeval de wettige redenen voor het ontslag ontbreken, heeft de onwettig ontslagen commissaris recht op een schadevergoeding.

164. De schadevergoeding is van contractuele aard. Men kan niet bij voorbaat afzien van de schadevergoeding. Artikel 64^{quater}, tweede lid van de Vennootschappenwet (thans art. 135, eerste lid W. Venn.) wordt als een bepaling van dwingend recht beschouwd⁽²²⁶⁾. De techniek die erin zou bestaan de last van de schadevergoeding ingevolge het ontslag van de commissaris te laten dragen door de nieuw benoemde revisor zou een overtreding zijn van artikel 22 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren. Dit artikel bepaalt dat de leden van het IBR op generlei wijze commissie- of makelaarslonen of andere voordelen mogen toekennen of in ontvangst nemen die verband houden met de door hen aanvaarde opdrachten. Dezelfde verbodsbepaling geldt uiteraard ook ten aanzien van elke korting op de honoraria voor het eerste jaar van hun opdracht⁽²²⁷⁾.

b. Omvang van de schadevergoeding

165. In een arrest van het Hof van Beroep te Luik werd aan de onwettig ontslagen commissaris een schadevergoeding toegekend die gelijk was aan het inkomen dat de commissaris zou hebben genoten indien hij zijn mandaat tot aan het einde zou hebben uitgeoefend⁽²²⁸⁾. Volgens een arrest van het Hof van Beroep te Brussel omvat deze schadevergoeding niet alleen de honoraria die nog in rekening konden worden gebracht tijdens het nog niet verlopen gedeelte van het mandaat, maar ook de honoraria die werden gederfd op grond van prestaties die buiten de opdracht vielen, maar die krachtens de wet aan de commissaris zouden zijn toevertrouwd. In het geciteerde geval betrof het de honoraria voor een verslag over een fusie die na een onrechtmatig ontslag effectief werd doorgevoerd. Het betrof een bijzondere opdracht die de commissaris krachtens zijn mandaat had moeten uitoefenen⁽²²⁹⁾.

⁽²²⁶⁾ *Parl. St. Kamer* 1982-83, nr. 552/35, p. 48; E. en P. MALLIEN, *Het nieuw statuut van commissaris, bedrijfsrevisor en accountant*, Antwerpen, Groep I.T., 1985, p. 40; H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, "Artikel 64^{quater}", o.c., p. 4.

⁽²²⁷⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1989, p. 79; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 445.

⁽²²⁸⁾ Luik 23 november 1989, *Rev. prat. soc.*, 1990, nr. 6545, p. 178; IBR, *Periodieke Berichten*, 1990, nr. □5, p. 1-2 en *J.L.M.B.*, 1990, p. 802.

⁽²²⁹⁾ Brussel (8ste kamer) 16 mei 2000, *R.W.*, 2000-01, p. 1241-1244; zie in dezelfde zin standpunt van de Raad van het IBR, IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 447.

Deze rechtspraak moet wellicht worden genuanceerd in het licht van een arrest van het Franse Hof van Cassatie in verband met een onwettig ontslag van een statutaire zaakvoerder. Het Hof overwoog dat de statutaire zaakvoerder niet zomaar de bezoldiging kan bekomen voor de normale voorziene duur van het mandaat, vermits de betrokkene ook geen diensten meer moet presteren ⁽²³⁰⁾. Weliswaar moet ook aandacht worden besteed aan het feit dat het eerste jaar een investering vergt op het vlak van de kennis van de onderneming, waarvan de kost zich normalerwijs uitspreidt over de duur van het mandaat ⁽²³¹⁾.

⁽²³⁰⁾ Cass. fr. (handelsrechtelijke kamer) 22 november 1977, *Bull. civ.*, 1977, nr. 277, p. 235, *D.* 1978, p. 645, noot J. GUYENOT; *Rev. Soc.*, 1978, noot Y. GUYON; vgl. het leerstuk van de voordeelstoerekening bij schadeloosstelling wegens onrechtmatige daad: E. DIRIX, *Het begrip schade*, Brussel, Ced.Samsom, 1984, p. 36; J. RONSE, *Schade en schadeloosstelling*, Gent, Story-Scientia, 1957, p. 390, nr. 519.

⁽²³¹⁾ H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, "Artikel 64quater", *o.c.*, p. 5.

HOOFDSTUK 4 VRIJWILLIG ONTSLAG

4.1. VRIJWILLIG ONTSLAG VAN DE GEMEENRECHTELIJKE LASTHEBBER

166. Een gemeenrechtelijke lasthebber kan het lastgevingscontract steeds eenzijdig beëindigen, op voorwaarde dat hij de lastgever vergoedt voor de schade berokkend ten gevolge van de opzegging (art. 2007 B.W.). Uit de verplichting om de schade ten gevolge van de opzegging te vergoeden, resulteert voornamelijk de verplichting voor de ontslagnemende lasthebber om zijn mandaat desnoods verder uit te oefenen tot in zijn vervanging is voorzien of redelijkerwijze kon worden voorzien. De verplichting tot schadeloosstelling geldt niet wanneer de lasthebber in de onmogelijkheid verkeert om zijn mandaat verder uit te oefenen. Een dergelijke eenzijdige beëindiging dient niet te worden gemotiveerd. Een opzegging is wel een eenzijdige mededelingsplichtige rechtshandeling; dit impliceert dat het ontslag pas effect sorteert (en onherroepelijk wordt) wanneer het ter kennis is gekomen of redelijkerwijze had moeten komen van de lastgever.

4.2. VRIJWILLIG ONTSLAG VAN DE COMMISSARIS

4.2.1. Vrijwillig ontslag (met onmiddellijke uitwerking) om gewichtige persoonlijke redenen

167. Indien men de principes van de gemeenrechtelijke lastgeving onveranderd zou toepassen op het mandaat van de commissaris zou dit inhouden dat de commissaris steeds eenzijdig zijn mandaat kan beëindigen door kennisgeving van zijn ontslag aan de organen die bevoegd zijn om de vennootschap/vereniging te vertegenwoordigen om kennisgevingen te ontvangen. *In concreto* zou dus de kennisgeving aan de individuele bestuurder/zaakvoerder of de persoon die belast is met het dagelijks bestuur volstaan. Bovenvernoemde personen beschikken immers over passieve vertegenwoordigingsmacht. De wetgever is echter van dit principe afgeweken, vermits deze wijze van onmiddellijke eenzijdige beëindiging van het mandaat van de commissaris pas mogelijk is wanneer de revisor zijn mandaat beëindigt om gewichtige persoonlijke redenen (art. 135, tweede lid W. Venn. (vennootschap) en art. 17 § 7 V&S-wet *juncto* art. 135, tweede lid W. Venn. (vereniging)). Een gewichtige persoonlijke reden laat de commissaris toe om ontslag te nemen zonder enige termijn. Hij hoeft niet te wachten tot de eerstkomende algemene vergadering. Desalniettemin zal het ontslag tot gevolg hebben dat een algemene vergadering zal moeten beslissen over de vervanging van de ontslagnemende commissaris, tenzij een college van commissarissen bestaat (dat niet moet worden aangevuld) of tenzij een plaatsvervangende commissaris bestaat.

168. Met gewichtige persoonlijke redenen wordt vooral gerefereerd aan redenen van medische aard, ernstige meningsverschillen met de leiding van de vennootschap die van aard zijn dat de bedrijfsrevisor oordeelt dat hij niet langer de verantwoordelijkheid voor de verklaring over de jaarrekening kan opnemen ⁽²³²⁾. Het komt de commissaris toe om uit te maken of hij in de gegeven omstandigheden zijn ontslag kan aanbieden, terwijl de inlichtingen die hij zou kunnen verstrekken om zijn ontslag te verantwoorden, weliswaar zullen worden meegedeeld aan de vennoten en aan de confraters die hem, in voorkomend geval, zullen opvolgen, maar niet samen met de jaarrekening zullen worden gepubliceerd, zodat het maatschappelijk verkeer daar dus geen weet van krijgt ⁽²³³⁾.

Het betreft echter tevens de situatie waar de commissaris verplicht is ontslag te nemen wegens het verzaken aan de hoedanigheid van bedrijfsrevisor, wegens een aanmaning van de Raad overeenkomstig artikel 18^{quater} van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren of een beslissing van de Tuchtcommissie of omdat hij niet langer in staat is zijn taak onafhankelijk uit te oefenen ⁽²³⁴⁾.

Een confrater heeft de Raad van het IBR de vraag gesteld of de commissaris in functie ontslag moet nemen wanneer een naaste bloed- of aanverwant bestuurder wordt in een vennootschap die hij controleert. De onverenigbaarheid zelf werd niet betwist. De vraag had alleen betrekking op het tijdstip van het ontslag. Op advies van de Commissie Ethische Zaken neemt de Raad volgend standpunt in.

De deontologische verbodsbepaling om een opdracht te aanvaarden of voort te zetten, wanneer de onafhankelijkheid van de revisor niet langer gewaarborgd is, moet als een gewichtige persoonlijke reden worden beschouwd, en de betrokken commissaris zal dan ook zonder verwijl zijn ontslag moeten indienen, los van het tijdstip waarop een algemene vergadering plaatsvindt.

De omstandigheid dat zijn controlewerkzaamheden praktisch waren afgerond is onbelangrijk. De revisor moet kunnen garanderen dat hij te allen tijde volkomen onafhankelijk optreedt. Dit doet niets af aan de mogelijkheid voor zijn opvolger om te steunen op de werkzaamheden van zijn confrater. Inderdaad, er kan worden aangenomen dat de commissaris, tot op het moment dat hij in een toestand van deontologische onverenigbaarheid terechtkwam, zijn controlewerkzaamheden in overeenstemming met de deontologische normen heeft uitgevoerd.

De eventuele oplossing om een college te vormen tot aan de eerstkomende algemene vergadering, teneinde de geldigheid van de reeds gepresteerde

⁽²³²⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 59.

⁽²³³⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1997, p. 127; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 443.

⁽²³⁴⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1986, p. 74; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 441.

werkzaamheden te bevestigen, kan niet worden aanvaard. Inderdaad, de bedrijfsrevisor mag geen verslag afgeven of een oordeel uitspreken indien zijn onpartijdigheid niet meer is gewaarborgd ⁽²³⁵⁾.

169. De omstandigheid dat men een lucratiever mandaat kan bekomen maakt daarentegen geen gewichtige persoonlijke reden uit. Het moeten immers persoonlijke redenen zijn die objectief gewichtig zijn vanuit het standpunt van de vennootschap. Een vennootschap kan er belang bij hebben dat een zieke of onbekwame commissaris wordt vervangen of dat een onbekwame revisor zijn zwakheden erkent of nog dat een commissaris die gedurende lange tijd moet resideren ver van de maatschappelijke zetel zijn mandaat beëindigt ⁽²³⁶⁾. De reorganisatie van de controle in het kader van een vennootschapsgroep, omdat bijvoorbeeld de controle van aandeelhouderschap is gewijzigd, wordt evenmin als een gewichtige persoonlijke reden beschouwd ⁽²³⁷⁾.

Aan de Juridische Commissie werd de vraag gesteld of een commissaris als geldige reden voor zijn voortijdig ontslag kon inroepen dat de aanvankelijk voorziene vergoeding te laag was; de bezoldiging moet immers voldoende hoog zijn om een naleving van de controlenormen mogelijk te maken. Een verhoging van een vergoeding van de commissaris kan weliswaar slechts mits voorafgaand akkoord van de algemene vergadering. Er werd geoordeeld dat indien de omstandigheden, op basis waarvan de vergoeding aanvankelijk was afgesproken, niet waren gewijzigd, dat het niveau van de honoraria (blijkbaar onvoldoende om de werkzaamheden te dekken) niet als geldige reden voor het ontslag kan worden ingeroepen ⁽²³⁸⁾.

4.2.2. Vrijwillig ontslag zonder gewichtige persoonlijke redenen

A. Motiveringsplicht

a. Principe

170. Een commissaris kan ook zijn mandaat beëindigen, omdat hij wordt gehinderd bij de uitoefening van zijn taak of wegens ernstige meningsverschillen met de leiding van de onderneming die van aard zijn dat de revisor oordeelt dat hij niet langer de verantwoordelijkheid voor de verklaring over de jaarrekening kan opnemen. Vermits dit geen persoonlijke gewichtige reden uitmaakt, kan de commissaris in dit geval pas ontslag nemen ter algemene vergadering en nadat hij deze schriftelijk heeft ingelicht over de

⁽²³⁵⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1995, p. 120-121; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 442-443; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 61.

⁽²³⁶⁾ I. VEROUGSTRATE, "Le contrôle financier des sociétés anonymes", in *Les sociétés commerciales*, Brussel, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 289, nr. 36.

⁽²³⁷⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1985, p. 52.

⁽²³⁸⁾ IBR, Advies van de Juridische Commissie, "Ontslagname door een commissaris in een vzw wegens ontoereikende honoraria", IBR, *Periodieke Berichten*, 2004, nr. 6, p. 23-24; IBR, *Jaarverslag*, 2004, p. 100-101.

beweegredenen van zijn ontslag (art. 135, tweede lid W. Venn.; art. 17, § 7 V&S-wet *juncto* art. 135 W. Venn.). De bepaling wil vermijden dat een commissaris bij het vaststellen van overtredingen of onregelmatigheden zijn verantwoordelijkheid zou ontwijken, door zonder meer ontslag te nemen, zonder zijn bevoegdheid uit te oefenen en zijn verplichtingen na te leven⁽²³⁹⁾.

171. De ontslagnemende commissaris is verplicht om de vennootschap de schade te vergoeden die de vennootschap lijdt ten gevolge van zijn ontslag (art. 2007 B.W.). De motiveringsplicht van het ontslag in artikel 135, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen vloeit eigenlijk reeds voort uit het gemeen recht. De beëindiging van een mandaat stelt inderdaad geen einde aan de aansprakelijkheid voor de tekortkomingen die werden begaan voordat de beëindiging aan de vennootschap en aan derden tegenwerpelijk werd. Het feit dat de schade, die het gevolg is van deze fout, pas nadien is ontstaan, is van geen belang. Een commissaris die (ernstige) overtredingen van het Wetboek van vennootschappen vaststelt, kan aan zijn verslaggevingsplicht niet ontkomen door ontslag te nemen, op straffe van aansprakelijk te worden gesteld⁽²⁴⁰⁾.

b. Vorm van motiveringsplicht

172. De commissaris moet de algemene vergadering van de vennootschap (art. 135, tweede lid W. Venn.) of van de vereniging (art. 17, § 7 V&S-wet *juncto* art. 135, tweede lid W. Venn.) en desgevallend de ondernemingsraad van de vennootschap (art. 159, tweede lid W. Venn.) of van de vereniging (art. 151bis wet 20 september 1948 *juncto* art. 159, tweede lid W. Venn.) schriftelijk inlichten over zijn ontslag.

173. Vooraleer een erkende commissaris van een kredietinstelling of een instelling voor collectieve belegging ontslag neemt, wordt de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen en de kredietinstelling of de instelling voor collectieve belegging hiervan schriftelijk in kennis gesteld, met opgave van de motivering. Het erkenningreglement regelt de procedure (art. 54, tweede lid Wet Statuut Kredietinstellingen; art. 87 wet 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles).

B. Tijdstip ontslag

a. Ontslag (in principe) enkel mogelijk op de gewone algemene vergadering

174. Uit de verplichting om de schade ten gevolge van de opzegging te vergoeden (art. 2007, tweede lid B.W.), resulteert voornamelijk de verplichting voor een ontslagnemende lasthebber om zijn mandaat desnoods verder uit te

⁽²³⁹⁾ M.v.T. “wetontwerp tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat”, *Parl. St.* Kamer 1982-83, nr. 552/1, p. 18.

⁽²⁴⁰⁾ Zie aldus reeds vóór de hervorming van 1985, IBR, *Jaarverslag*, 1981, p. 73.

oefenen tot in zijn vervanging is voorzien of redelijkerwijze kon worden voorzien. Ook kan een verplichting tot schadeloosstelling voortvloeien uit het feit dat het ontslag wordt genomen op een ongelegen tijdstip ⁽²⁴¹⁾. Een voorbeeld in dit verband is het ontslag van de commissaris op een ogenblik dat het boekjaar praktisch ten einde is. Het ontslag zou dan tot gevolg hebben dat de verrichte controlewerkzaamheden praktisch vruchteloos zouden zijn. De nieuwe revisor zou over onvoldoende tijd beschikken om zijn controleopdracht tot een goed einde te brengen. Eventueel kunnen beide revisoren, indien de vennootschap daarom verzoekt, voor de verdere vervulling van de opdracht een college vormen. Behoudens andersluidend beding overeengekomen door partijen blijven de honoraria van de revisor in functie ongewijzigd ⁽²⁴²⁾.

Teneinde de continuïteit van de controle niet te verstoren is de richtlijn van de Raad van het IBR in dit verband dat een ontslag tijdens het boekjaar in principe uitgesloten moet zijn, behoudens gewichtige persoonlijke redenen. Dit impliceert dat een commissaris in beginsel enkel ontslag kan nemen op de gewone jaarvergadering en nadat verslag is neergelegd over de uitoefening van de opdracht ⁽²⁴³⁾. Dit principe geldt ook wanneer de raad van bestuur van de gecontroleerde vennootschap de commissaris verzoekt vrijwillig ontslag te nemen wegens een verandering van aandeelhouderschap ⁽²⁴⁴⁾. Wel werd door de Raad van het IBR aanvaard dat een commissaris ontslag kan nemen op een bijzondere algemene vergadering die een paar weken na de jaarlijkse algemene vergadering werd gehouden. Volgens het IBR verzet de tekst van de wet zich er immers niet tegen dat een ontslag wordt gegeven op een vergadering die niet de gewone jaarvergadering is. Deze mogelijkheid moet worden bekeken in het licht van wat voor een goede uitvoering van de functie van commissaris is vereist ⁽²⁴⁵⁾.

b. Wanneer sorteert het ontslag effect?

175. De opzegging is een eenzijdige mededelingsplichtige rechtshandeling. Dit impliceert dat de opzegging pas effect sorteert op het moment dat de partij voor wie ze bestemd is er kennis van krijgt of er redelijkerwijze kennis van kan nemen. Vermits het ontslag van de commissaris (zonder gewichtige persoonlijke redenen) ter algemene vergadering moet worden genomen, kan dit ontslag pas ingaan op het moment van het houden van de algemene vergadering. Indien het een vennootschap met ondernemingsraad betreft, moet de commissaris bovendien voorafgaandelijk de ondernemingsraad schriftelijk

⁽²⁴¹⁾ Vgl. in dezelfde zin Frankrijk: m.b.t. het vrijwillig ontslag van de *commissaire aux comptes*: Y.□@YON, "Juriscl. Sociétés", Fasc. 134 A, nr. 103, p. 26, v^o *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice du contrôle* (Hij stelt dat de beste oplossing om de ontijdigheid van het vrijwillig ontslag te vermijden is dat de *commissaire aux comptes* ontslag neemt op het einde van het boekjaar).

⁽²⁴²⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1986, p. 75; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 442.

⁽²⁴³⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1985, p. 51-52.

⁽²⁴⁴⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1985, p. 52.

⁽²⁴⁵⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1986, p. 75; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 442.

kennis geven van de redenen voor zijn ontslag (art. 159, tweede lid W. Venn.). Dit betekent dat het ontslag pas onherroepelijk wordt zodra de algemene vergadering en desgevallend de ondernemingsraad van het ontslag in kennis werden gesteld. Voordat de algemene vergadering is gehouden en de ondernemingsraad kennis heeft genomen van het ontslag, heeft het gegeven ontslag nog geen uitwerking en kan het dus nog worden ingetrokken.

176. Problemen kunnen rijzen wanneer de raad van bestuur nalaat om een algemene vergadering bijeen te roepen. In dit geval kan de commissaris van een NV en van een BVBA (en van een CV zo de statuten dit bepalen), zelf de algemene vergadering bijeenroepen. Indien op de bijeengeroepen algemene vergadering niemand komt opdagen, dient de commissaris de rechter te vatten en machtiging te vragen om ontslag te nemen.

C. Verplichte aanwezigheid op de algemene vergadering

177. In de mate dat het ontslag van de commissaris verplichtend moet worden geagendeerd, heeft de commissaris de verplichting te antwoorden op de vragen die hem door de aandeelhouders worden gesteld met betrekking tot zijn ontslag (art. 274 W. Venn. (BVBA) en art. 540 W. Venn. (NV)).

D. Sancties van het onrechtmatig vrijwillig ontslag

178. Het gebrek aan motivering van het ontslag kan leiden tot een aansprakelijkheid van de commissaris (bv. wegens de schade voortvloeiend uit de noodzakelijke formaliteiten die moeten worden nageleefd bij de benoeming van een nieuwe commissaris) en eventueel tot deontologische sancties⁽²⁴⁶⁾. Het ontslag zonder motivering kan ook worden nietig verklaard op vordering van elke belanghebbende. De motiveringsplicht is immers van dwingend recht. Zij strekt ertoe te voorkomen dat de commissaris zijn verantwoordelijkheid zou ontvluchten door zonder meer ontslag te nemen. Deze nietigheid moet door een belanghebbende worden gevorderd voor de rechter ten gronde. Een belanghebbende voor het instellen van een dergelijke vordering is zeker de afwezige aandeelhouder of vennoot of deze die op de vergadering, waarop het ontslag van de commissaris wordt ingediend, dienaangaande een voorbehoud heeft gemaakt. Ook het bestuur is op analoge wijze als een aandeelhouder of vennoot een belanghebbende. De vennootschapsschuldeisers lijken in deze niet als belanghebbenden te worden beschouwd om een vordering tot nietigverklaring van het ontslag van de commissaris op deze grond in te stellen. Weliswaar hebben zij ook belang bij een controle, maar daartegenover staat dat zij niet als adressanten van het ontslag van de commissaris worden beschouwd.

⁽²⁴⁶⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1985, p. 52; M.v.T. “wetsontwerp tot hervorming van het bedrijfsrevisorat”, *Parl. St. Kamer* 1982-83, nr. 552/1, p. 18; Verslag VERHAEGEN, *Parl. St. Kamer* 1982-83, nr. 552/35, p. 49; R. VAN ASBROECK en P. DE BOCK, *Zoeklicht op de commissaris-revisor*, Antwerpen, Kluwer, 1986, p. 12.

179. Met betrekking tot het gebrek aan motivering ten opzichte van de ondernemingsraad opgelegd door artikel 159, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen bepaalt artikel 160 van het Wetboek van vennootschappen dat elke beslissing inzake benoeming of vernieuwing van het mandaat, zonder naleving van de artikelen 156 tot 159 van het Wetboek van vennootschappen nietig is. De nietigheid wordt uitgesproken door de voorzitter van de rechtbank van koophandel van de zetel van de vennootschap, zitting houdende zoals in kort geding. De Juridische Commissie van het IBR vestigt de aandacht op het feit dat de overtredingen van de artikelen 156 tot 159 van het Wetboek van vennootschappen overtredingen uitmaken van het Wetboek van vennootschappen daar deze bepalingen vroeger waren opgenomen in de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven. In bepaalde omstandigheden zullen dergelijke overtredingen bijgevolg kunnen worden vermeld in het tweede deel van het commissarisverslag ⁽²⁴⁷⁾.

⁽²⁴⁷⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2000, p. 116.

HOOFDSTUK 5 BEEINDIGING BIJ ONDERLINGE OVEREENKOMST

180. In de wet wordt niets gezegd over de beëindiging van het mandaat van de commissaris die minnelijk totstandkomt na akkoord van de betrokken partijen. Op grond van het algemeen verbintenissenrecht zou een dergelijke beëindiging mogelijk zijn, mits akkoord van de commissaris enerzijds en de algemene vergadering anderzijds en desgevallend van de ondernemingsraad, beslissend bij meerderheid van stemmen uitgebracht door zijn leden en meerderheid van stemmen uitgebracht door de leden benoemd door de werknemers. Het akkoord van de ondernemingsraad is vereist op straffe van nietigheid (art. 159 *juncto* art. 160 W. Venn.). Gevolg van de nietigverklaring is dat de commissaris in functie blijft.

181. De Raad van het IBR acht op de beëindiging door onderlinge overeenkomst de principes van het vrijwillig ontslag vervat in artikel 135, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen van toepassing. Dit impliceert dat het mandaat, behoudens gewichtige persoonlijke redenen, slechts kan worden beëindigd op de gewone jaarvergadering en nadat verslag is uitgebracht over de uitoefening van de opdracht⁽²⁴⁸⁾. Voor deze oplossing pleit het feit dat de commissaris immers ook in het algemeen belang optreedt: derhalve volstaat een akkoord tussen de vennootschap of de vereniging en de commissaris niet zomaar.

⁽²⁴⁸⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1992, p. 85-86; A. KILLESSE en R. VAN BOVEN, "Boekhouding, jaartekening en controle", in *Vzw en stichting*, Brugge, die Keure, 2005, p. 266, nr. 201; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. CRUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 65.

HOOFDSTUK 6 VERSTRIJKEN VAN DE DUUR VAN HET MANDAAT

182. Het mandaat van de commissaris wordt van rechtswege beëindigd bij het verstrijken van de duur waarvoor het mandaat werd verleend.

6.1. WETTELIJKE MAXIMUM- EN MINIMUMDUUR VAN DRIE JAAR

6.1.1. Principe

183. De duur van het mandaat van de commissaris (die niet door de rechter is aangesteld) is wettelijk vastgelegd op een (onbeperkt)⁽²⁴⁹⁾ hernieuwbare termijn van drie jaar (art. 135, eerste lid, eerste zin W. Venn.; art. 38, vijfde lid Controlewet Verzekeringen (erkende commissaris verzekeringsondernemingen); art. 135 *juncto* art. 17, § 7 V&S-wet). Deze termijn is tegelijk een dwingende minimum- en maximumtermijn⁽²⁵⁰⁾. Deze termijn geldt ook voor vennootschappen en verenigingen die niet verplicht zijn een commissaris te benoemen, doch zich vrijwillig onderwerpen aan het controleregime.

Indien de bedrijfsrevisor werd aangesteld voor de controle op de informatie die aan de ondernemingsraad in het bijhuis van een buitenlandse vennootschap wordt verstrekt, of bij een onderneming die niet de rechtsvorm van een handelsvennootschap heeft, verwijst artikel 162 van het Wetboek van vennootschappen naar het juridisch stelsel dat van toepassing is op de vennootschapscommissaris. Artikel 135, eerste lid van het Wetboek van vennootschappen is dus van toepassing en de duur van de opdracht is wettelijk op drie jaar bepaald. De opdracht neemt niettemin een einde, bij gebrek aan voorwerp, voor deze termijn, indien de ondernemingsraad (of het comité voor preventie en bescherming op het werk dat de bevoegdheden uitoefent) verdwijnt⁽²⁵¹⁾.

6.1.2. Verenigbaarheid van een zesjarig commissarismandaat bij een publiekrechtelijke onderneming

184. De Raad van het IBR heeft vastgesteld dat in een autonome publiekrechtelijke onderneming een commissaris werd aangeduid voor een periode van zes jaar.

⁽²⁴⁹⁾ Een recent voorstel om wettelijk te bepalen dat de termijn maximaal éénmaal verlengbaar is, werd niet weerhouden (*Parl. St. Senaat* 2001-02, nr. 1107/5, p. 13).

⁽²⁵⁰⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1985, p. 49 (de opvatting dat de termijn van drie jaar enkel een maximumtermijn zou zijn, wordt verworpen, gelet op het feit dat de termijn ook is bedoeld om de onafhankelijkheid van de commissaris te waarborgen, door hem een stabiliteit van functie te waarborgen); Luik 23 november 1989, *Rev. prat. soc.*, 1990, nr. 6545, p. 178; IBR, *Periodieke Berichten*, 1990, nr. 5, p. 1-2; *J.L.M.B.*, 1990, p. 802 (de termijn van drie jaar verzekert een minimum van drie jaar).

⁽²⁵¹⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 51; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 489.

Artikel 30 van de statuten van de betrokken autonome publiekrechtelijke onderneming stipuleert: *“De controle op de financiële toestand, op de jaarrekening en op de regelmatigheid, vanuit het oogpunt van de wet en deze statuten, van de verrichtingen weer te geven in de jaarrekening, wordt opgedragen aan een college van commissarissen dat uit vier leden bestaat en beraadslaagt volgens de gewone regels van de beraadslagende vergaderingen. Zij voeren de titel van commissaris en worden benoemd voor een hernieuwbare termijn van zes jaar. Het Rekenhof benoemt twee commissarissen onder zijn leden. De twee andere commissarissen worden door de algemene vergadering benoemd onder de leden, natuurlijke of rechtspersonen, van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. De algemene vergadering bepaalt de vergoeding van de commissarissen.”.*

Deze bepaling is in overeenstemming met de wettelijke termijn van zes jaar die men terugvindt in artikel 25, § 4 van de wet van 21 maart 1991 betreffende de hervorming van sommige economische overheidsbedrijven, dat bepaalt: *“De commissarissen worden benoemd voor een hernieuwbare termijn van (maximaal) zes jaar (In voorkomend geval dient in de statuten van het desbetreffende overheidsbedrijf de duur van de benoemingstermijn te worden gespecificeerd.) Op straf van schadevergoeding kunnen zij tijdens hun opdracht alleen om wettige redenen worden ontslagen. Behoudens gewichtige persoonlijke redenen mag een commissaris geen ontslag nemen tenzij ter gelegenheid van de neerlegging van zijn verslag bij de jaarrekening en nadat hij de minister onder wie het overheidsbedrijf ressorteert en, in voorkomend geval, de algemene vergadering schriftelijk heeft ingelicht over de beweegredenen van zijn ontslag.”.*

Artikel 51 van de programmawet van 9 juli 2004 heeft voorvermeld artikel gewijzigd door het woord “maximaal” toe te voegen tussen de woorden “een hernieuwbare termijn van” en “zes jaar”.

De vraag rijst of deze zesjarige termijn van het commissarismandaat niet in strijd is met artikel 135 van het Wetboek van vennootschappen dat een duur van drie jaar voorschrijft.

Artikel 949, § 2 (oud art. 874, § 2) van het Wetboek van vennootschappen stipuleert: *“Indien binnen een publiekrechtelijke rechtspersoon een college van commissarissen is gevormd dat leden telt die in hun hoedanigheid van bedrijfsrevisor zijn aangesteld en leden welke niet in deze hoedanigheid zijn aangesteld, zijn de bepalingen van dit wetboek inzake de commissarissen, niettegenstaande elk hiermee strijdig statutair beding, van toepassing op de commissarissen die in hun hoedanigheid van bedrijfsrevisor zijn aangesteld; zij stellen een afzonderlijk verslag op.*

Deze bepalingen zijn niet van toepassing op de andere commissarissen behalve indien de statuten zulks uitdrukkelijk bepalen.”.

Aangezien de statuten van de betrokken autonome publiekrechtelijke onderneming bepalen dat de commissarissen worden benoemd voor een hernieuwbare termijn van (maximaal) zes jaar, is artikel 135, eerste lid van het Wetboek van vennootschappen niet van toepassing op de commissarissen die lid zijn van het Rekenhof. Op voorstel van de Juridische Commissie, kunnen de commissarissen die lid zijn van het Rekenhof volgens de Raad voor een periode van zes jaar worden benoemd.

Artikel 135, eerste lid is wel van toepassing op de commissarissen die zijn aangesteld in hun hoedanigheid van bedrijfsrevisor. De Raad is van oordeel dat de revisoren, lid van het college van commissarissen, moeten worden benoemd voor een duur van drie jaar. In onderhavig geval is de Raad van oordeel dat voor de benoeming van de revisoren een oplossing kan worden gevonden in een herbenoeming na het aflopen van de drie jaar⁽²⁵²⁾.

6.2. BEGRIP “JAAR”: BOEKJAAR, KALENDERJAAR, CONTROLEJAAR?

185. Het begrip jaar kan op verschillende manieren worden geïnterpreteerd. De interpretatie die in het verslag VERHAEGEN⁽²⁵³⁾ wordt vooropgesteld, staat haaks op deze uit de Memorie van Toelichting. De Memorie van Toelichting bepaalt immers dat voor ogen moet worden gehouden dat “*die termijn niet noodzakelijk overeenstemt met drie kalenderjaren; hij kan korter of langer zijn, afhankelijk van het boekjaar. De wettelijke bepaling moet de commissarissen in staat stellen hun controle uit te oefenen over ten minste drie boekjaren*”⁽²⁵⁴⁾. De Memorie van Toelichting lijkt met andere woorden de term jaar als “boekjaar” (en misschien eerder nog als controlejaar) en niet als kalenderjaar te beschouwen. Het verslag VERHAEGEN weerlegt dit echter: “*Op de vraag van een lid of met de term “jaar” boekjaar dan wel kalenderjaar wordt bedoeld, wordt door de minister (van Economische Zaken) vermeld dat de gebruikelijke betekenis hier van toepassing is, namelijk een termijn van een jaar. De Memorie van Toelichting is hier derhalve misleidend.*”⁽²⁵⁵⁾. Gelet op deze tegenstrijdigheden in de parlementaire voorbereiding kan men hieruit geen argumenten putten⁽²⁵⁶⁾.

Volgens de Raad van het IBR dient men het begrip “jaar” in artikel 135, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen aldus te interpreteren dat de commissaris geroepen is om over drie opeenvolgende boekjaren verslag

⁽²⁵²⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2004, p. 115-116.

⁽²⁵³⁾ Verslag VERHAEGEN, *Parl. St. Kamer* 1982-83, nr. 552, p. 47.

⁽²⁵⁴⁾ M.v.T. “wetsontwerp tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat”, *Parl. St. Kamer* 1982-83, nr. 552/I, p. 18.

⁽²⁵⁵⁾ Verslag VERHAEGEN, *Parl. St. Kamer* 1982-83, nr. 552, p. 47; zie in die zin bv. Kh. Brussel 12 januari 2004, *T.R.V.*, 2004, p. 621, noot I. DE POORTER, “Hoe lang duurt het mandaat van een commissaris: drie kalenderjaren of drie controlejaren?”.

⁽²⁵⁶⁾ I. DE POORTER, “noot onder Gent 5 januari 2004”, *T.B.H.*, 2005, p. 405.

uit te brengen ⁽²⁵⁷⁾. Het controlejaar eindigt naar aanleiding van de algemene vergadering die zich moet uitspreken over de jaarrekening waarover de commissaris, overeenkomstig de wet en de statuten, verslag uitbrengt.

Normaal zal dit overeenstemmen met een controle gedurende drie kalenderjaren, maar in uitzonderlijke omstandigheden kan die termijn korter of langer zijn. Ten eerste moet rekening worden gehouden met het feit dat een boekjaar in uitzonderlijke omstandigheden korter of langer kan zijn dan een kalenderjaar. Ten tweede moet rekening worden gehouden met het feit dat de commissaris ook controle dient uit te oefenen op gebeurtenissen die verband houden met gebeurtenissen na het afsluiten van het boekjaar. Zijn mandaat eindigt pas op de algemene vergadering die zich moet uitspreken over de jaarrekening waarover de commissaris verslag uitbrengt. De periode gedurende dewelke de commissaris zijn functie uitoefent, valt dus ook niet samen met het boekjaar ⁽²⁵⁸⁾. De interpretatie van “jaar” als “controlejaar” heeft tot gevolg dat de vernieuwing van de mandaten van de commissarissen aansluiten bij de normale cyclus van de jaarvergaderingen. Men vermijdt dat telkens bijzondere algemene vergaderingen zouden moeten worden bijeengeroepen om de commissaris te benoemen.

6.3. VANAF WANNEER BEGINT DE TERMIJN VAN DRIE JAAR TE LOPEN?

186. Indien een commissaris in de loop van het boekjaar wordt benoemd ter vervanging van een commissaris, moet soms van de bovenvernoemde basisregel worden afgeweken. De commissaris kan worden benoemd op een moment dat een normaal controleprogramma kan worden afgewerkt of later en zelfs nadat het boekjaar werd afgesloten. In dit geval dienen de paar maanden tussen de benoeming en het eerste verslag niet steeds als een eerste jaar te worden beschouwd. De Raad van het IBR heeft terzake de volgende positie aanbevolen. Wanneer het boekjaar al is afgesloten, begint de duur van drie jaar te lopen vanaf de eerstkomende gewone algemene vergadering. In alle andere gevallen moet de algemene vergadering bepalen wanneer het

⁽²⁵⁷⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1985, p. 48-49; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 435-436; B.C.N.A.R., *De Juridische Commissie van het Instituut der Bedrijfsrevisoren: een overzicht van de activiteit*, Studies B.C.N.A.R., 1988, p. 24; H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, “Artikel 64^{quater}”, o.c., p. 2; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 49; vgl. in dezelfde zin: M.v.T. “wetsontwerp tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat”, *Parl. St. Kamer* 1982-83, nr. 552/1, p. 18 (die termijn strekt niet noodzakelijk overeen met drie kalenderjaren. Hij kan korter of langer zijn. Deze bepaling strekt er inderdaad toe de commissarissen in staat te stellen hun controle uit te oefenen over ten minste drie boekjaren); anders: verklaring minister in verslag VERHAEGEN, *Parl. St. Kamer*, 1982-83, nr. 552/35, p. 47; vgl. in dezelfde zin: Frankrijk: C. comm. art. L. 225-229, eerste lid bepaalt: “*Les commissaires aux comptes sont nommés pour six exercices. Leurs fonctions expirent après la réunion de l’assemblée générale ordinaire qui statue sur les comptes du sixième exercice.*”

⁽²⁵⁸⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1981, p. 72; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 435-436.

mandaat, dat een paar maanden meer of minder dan de duur van drie jaar bedraagt, verstrijkt ⁽²⁵⁹⁾.

187. Wanneer een commissaris wordt benoemd om ook de controle over de rekeningen over een reeds afgesloten boekjaar te verrichten geldt eveneens een bijzonder principe. In dit geval begint het mandaat te lopen vanaf het begin van het boekjaar waarop het eerste verslag van de revisor betrekking heeft. De termijn van drie jaar wordt echter pas berekend vanaf de effectieve datum van benoeming. Indien een revisor op 15 februari 200N wordt benoemd voor de jaren 200N-1, 200N en 200N+1 zal ook het jaar 200N+2 in zijn controle moeten worden opgenomen, aangezien de termijn is beginnen te lopen vanaf 15 februari 200N ⁽²⁶⁰⁾.

6.4. OGENBLIK BEEINDIGING MANDAAT

188. Het mandaat van de commissaris eindigt in principe op de jaarvergadering die zich moet uitspreken over de derde jaarrekening waarover de revisor verslag moet uitbrengen ⁽²⁶¹⁾. Problemen rijzen echter wanneer de raad van bestuur nalaat de algemene vergadering bijeen te roepen en er ook geen jaarrekening, noch jaarverslag beschikbaar is. De commissaris zal in dit geval een verslag van niet-bevinding opmaken. Hierin zal hij de overtreding van het Wetboek van vennootschappen signaleren. Bovendien moet rekening worden gehouden met het feit dat de bestuurders/zaakvoerders op straffe van strafsancities verplicht zijn om binnen de zes maanden na de afsluiting van het boekjaar een jaarrekening aan de algemene vergadering voor te leggen. Wanneer de termijn van zes maanden verstreken is, dient de commissaris een verslag te richten aan de raad van bestuur, met een uitdrukkelijk verzoek om een algemene vergadering bijeen te roepen en het verslag van niet-bevinding aan de algemene vergadering mee te delen. Indien de raad van bestuur van de NV of de zaakvoerder van de BVBA niet reageert, moet de commissaris zelf de algemene vergadering bijeenroepen ⁽²⁶²⁾. Het mandaat wordt pas als beëindigd beschouwd op het moment dat de algemene vergadering het verslag van de commissaris heeft gehoord en heeft beslist over de aan de commissaris te verlenen kwijting. De situatie ligt anders indien na een bepaalde periode zonder jaarrekening, noch algemene vergadering, gewoon een andere commissaris zou worden benoemd, wegens bijvoorbeeld een wijziging in het aandeelhouderschap. Volgens de principes van de lastgeving zou het feit dat

⁽²⁵⁹⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1988, p. 49; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 50.

⁽²⁶⁰⁾ IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 438-439; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 53.

⁽²⁶¹⁾ Vgl. in dezelfde zin: Frankrijk: C. comm. art. 225-229, eerste lid bepaalt: “*Les commissaires aux comptes sont nommés pour six exercices. Leurs fonctions expirent après la réunion de l’assemblée générale ordinaire qui statue sur les comptes du sixième exercice.*”.

⁽²⁶²⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1993, p. 193; zie in dezelfde zin: P.A. FORIERS, *Blokkeringssituaties in naamloze vennootschappen*, Studies IBR, 1994, p. 10.

het mandaat aan iemand anders wordt toevertrouwd, het einde van het mandaat van de eerste commissaris met zich meebrengen (art. 2006 B.W.)⁽²⁶³⁾.

189. Indien op de algemene vergadering geen aandeelhouder komt opdagen, dient dit uitdrukkelijk te worden genotuleerd. In het geval van verlaten vennootschappen kan de commissaris om de aanstelling van een voorlopig bewindvoerder vragen⁽²⁶⁴⁾.

6.5. STILZWIJGENDE VERLENGING VAN HET MANDAAT

190. Wanneer een commissaris na de beëindiging van zijn mandaat verder zijn mandaat blijft uitoefenen, zonder dat de algemene vergadering en/of ondernemingsraad hem in zijn functie bevestigt of door een andere commissaris vervangt, kan er geen sprake zijn van een stilzwijgende verlenging van het mandaat⁽²⁶⁵⁾. De wet vereist immers een beslissing van de algemene vergadering inzake de persoon, het aantal en de bezoldiging van de commissaris. Een stilzwijgende beslissing van een algemene vergadering is trouwens niet mogelijk, nu de algemene vergadering als beraadslagend orgaan niet bestaat uit de optelsom van de aandeelhouders van de vennootschap. Een algemene vergadering kan derhalve pas besluiten als ze hiertoe uitdrukkelijk is bijeengeroepen.

191. Indien een commissaris een (langere) tijd in functie blijft, zonder dat zijn mandaat tijdig was verlengd, kan dit naderhand wel worden geregulariseerd, vermits een retroactieve benoeming mogelijk wordt geacht⁽²⁶⁶⁾.

⁽²⁶³⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1993, p. 193; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 507-508.

⁽²⁶⁴⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1993, p. 194; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 508.

⁽²⁶⁵⁾ Gent 5 januari 2004, *T.B.H.*, 2005, p. 401; H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, "Artikel 64^{quater}", o.c., p. 3M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 52; vgl. in dezelfde zin: Frankrijk: R. LEFEBVRE, *Les aspects juridiques du commissariat aux comptes*, Parijs, Ed. Lefebvre, 1970, p. 30, nr. 62; zie voor een voorbeeld van een stilzwijgende verlenging van een mandaat van een vereffenaar: Bastia 19 december 1865, *D.* 1867, I, p. (345), 346, eerste kolom, *in fine*.

⁽²⁶⁶⁾ IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 438-439; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 52.

HOOFDSTUK 7 OVERLIJDEN OF ONTBINDING VAN DE REVISOR(ENVENNOOTSCHAP)

7.1. PRINCIPE

192. Gelet op het *intuitu personae*-karakter van het mandaat van de commissaris wordt algemeen aangenomen dat het mandaat van rechtswege vervalt bij het overlijden van de commissaris⁽²⁶⁷⁾. Dit volgt trouwens uit artikel 2003, derde lid van het Burgerlijk Wetboek op grond waarvan het mandaat eindigt bij de dood van de lasthebber. Dit beginsel is van toepassing als het mandaat werd toevertrouwd aan een commissaris, natuurlijke persoon.

193. Met de dood van een natuurlijke persoon, dient de ontbinding van de rechtspersoon te worden gelijkgesteld. De ontbinding van de revisorenvennootschap leidt dus in principe van rechtswege tot de beëindiging van het mandaat. Dit gebeurt niet onmiddellijk. Artikel 7bis, § 1 van het koninklijk besluit van 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren bepaalt immers dat de vennootschappen in vereffening slechts gedurende één jaar op de ledenlijst kunnen ingeschreven blijven, te rekenen vanaf de datum van hun ontbinding. Aangezien de revisorenvennootschap slechts van rechtswege op het einde van deze periode wordt doorgehaald, zal het mandaat van de commissaris slechts één jaar na de datum van de ontbinding van rechtswege een einde nemen.

194. De Raad van het IBR heeft sinds de invoering van de éénhoofdige BVBA in het Belgisch recht in 1987 – huidig artikel 211 e.v. van het Wetboek van vennootschappen – aanvaard dat een EBVBA, opgericht door één enkele natuurlijke persoon, kan worden ingeschreven op de IBR-ledenlijst.

Wel heeft de Raad van het IBR steeds gewezen op het belang om in dit geval plaatsvervangende zaakvoerders te benoemen teneinde problemen te vermijden die de uitoefening van de activiteit in het kader van een éénhoofdige BVBA kan stellen in de hypothese dat de enige vennoot ofwel zou komen te overlijden, ofwel de hoedanigheid van lid van het Instituut zou komen te verliezen.

Zoals voor een meerhoofdige BVBA kan de Raad een zekere termijn toestaan voor de overdracht van de aandelen bij overlijden, alvorens hij toepassing maakt van artikel 4^{quater} van de wet van 22 juli 1953 om de vennootschap van de lijst te schrappen. De duur van die termijn zal worden bepaald in functie van de omstandigheden.

⁽²⁶⁷⁾ A. KILESE en R. VAN BOVEN, “Boekhouding, jaarrekening en controle”, in *Vzw en stichting*, Brugge, die Keure, 2005, p. 266, nr. 199.

De toekenning van dergelijke regularisatietermijn bij overlijden is evenwel afhankelijk van het feit dat de éénhoofdige BVBA voorafgaandelijk een plaatsvervangend zaakvoerder-bedrijfsrevisor heeft aangesteld, die zonder breuk in de continuïteit zal moeten instaan voor het beheer van de vennootschap totdat de aandelen volledig zijn overgedragen aan één of meer personen met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor.

Bij gebrek aan plaatsvervangend zaakvoerder waarvan de benoeming zou worden bekendgemaakt in de Bijlagen bij het *Belgisch Staatsblad* en meegedeeld aan het Instituut, zou de vennootschap moeten worden geschrapt van de ledenlijst op het moment van het overlijden van de enige vennoot ⁽²⁶⁸⁾.

195. De Raad van het IBR kreeg van een revisor het verzoek om over te gaan tot de weglating van zijn vennootschap, gezien het verstrijken van de duur ervan. Na analyse van zijn dossier bleek dat de revisor de duur van zijn revisorenvennootschap statutair had beperkt om zo de formaliteiten bij de vrijwillige ontbinding (staat van activa en passiva en controleverslag) te vermijden. Zulks werd een revisor onwaardig geacht en er werd een strenge vermaning gegeven ⁽²⁶⁹⁾.

7.2. VASTE VERTEGENWOORDIGER

196. De regels inzake de beëindiging van het mandaat van de commissaris zijn niet van toepassing op het overlijden van de vaste vertegenwoordiger. Het mandaat van commissaris in hoofde van de revisorenvennootschap loopt voort. In dergelijke omstandigheden zal de revisorenvennootschap gewoon een nieuwe vaste vertegenwoordiger aanduiden. Indien het mandaat van vaste vertegenwoordiger niet *intuitu personae* werd aangeduid, kan de revisorenvennootschap vrij de vaste vertegenwoordiger kiezen zonder de algemene vergadering van de aan de controle onderworpen vennootschap/vereniging bijeen te roepen. De naam van de nieuwe vaste vertegenwoordiger moet in de Bijlagen bij het *Belgisch Staatsblad* worden bekendgemaakt ⁽²⁷⁰⁾.

7.3. AANSTELLING VAN PLAATSVERVANGENDE REVISOREN

197. Teneinde het bijeenroepen van een bijzondere algemene vergadering te vermijden en de continuïteit in de controle te verzekeren, kan men plaatsvervangende commissarissen benoemen (*cf. supra*, nrs. 70-72) ⁽²⁷¹⁾.

⁽²⁶⁸⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2004, p. 229.

⁽²⁶⁹⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2001, p. 54.

⁽²⁷⁰⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 68-69.

⁽²⁷¹⁾ *Ibid.*, p. 67.

7.4. COMMISSARISSEN VAN EEN COLLEGE

198. Een bijeenroeping van een bijzondere algemene vergadering zal evenmin zijn vereist, wanneer meerdere commissarissen in college de controle uitoefenen. In dit geval kan de controle gewoon worden voortgezet door de overblijvende commissarissen.

HOOFDSTUK 8

FUSIE OF SPLITSING VAN DE REVISORENVENNOOTSCHAP

199. De fusie of splitsing van een revisorenvennootschap zal in principe niet tot de beëindiging van het mandaat leiden (art. 682, eerste lid, 3° W. Venn.). Anders dan bij de overgang onder algemene titel *mortis causa*, gaan immers bij fusie of splitsing ook de *intuitu personae* of *intuitu firmae* gesloten overeenkomsten over op de overnemende vennootschappen⁽²⁷²⁾. Het staat de partijen echter vrij hiervan in de aanstellingsovereenkomst af te wijken. In de opdrachtbevestiging zou kunnen worden voorzien dat bepaalde overeenkomsten niet zullen overgaan in geval van fusie. Men zou ook kunnen voorzien dat het commissarismandaat enkel overgaat op de overnemende revisorenvennootschap na instemming van de algemene vergadering van de vennootschap waarin de overgenomen revisorenvennootschap commissaris is⁽²⁷³⁾.

Bij een splitsing zal in het splitsingsvoorstel moeten worden gepreciseerd welke vennootschap voortkomende uit de splitsing welk commissarismandaat zal voortzetten.

⁽²⁷²⁾ H. LAGA, “Het rechtsgevolg van de fusie en splitsing. De overgang van rechten en plichten”, in Jan Ronse Instituut (ed.), *De nieuwe fusiewetgeving 1993: vennootschapsrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten*, Kalmthout, Biblo, 1994, p. 14, nr. 49; zie voor een kritiek op deze wettelijke bepaling: J. VAN BEL, *Fusies en splitsingen*, Antwerpen, Kluwer, 1993, p. 102, nr. 134.

⁽²⁷³⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 74.

HOOFDSTUK 9

ONTBINDING VAN DE AAN CONTROLE ONDERWORPEN VENNOOTSCHAP OF VERENIGING

200. Onder de gelding van de Vennootschappenwet werd algemeen aangenomen dat het mandaat van de commissaris van rechtswege werd beëindigd bij de ontbinding van de te controleren vennootschap. Dit werd gebaseerd op artikel 2003, derde lid van het Burgerlijk Wetboek stipulerende dat de dood van de lastgever van rechtswege resulteert in het einde van het mandaat. Hierbij werd tevens gewezen op het feit dat de commissarissen-verificateurs die door de algemene vergadering werden aangesteld om de rekeningen van de vereffenaar te controleren (art. 188 Venn. W.), geen lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren hoefden te zijn ⁽²⁷⁴⁾.

201. Het nieuw artikel 194 van het Wetboek van vennootschappen stelt echter een einde aan het bovenvernoemd (anachronistisch) systeem van commissarissen-verificateurs ⁽²⁷⁵⁾. Dit artikel bepaalt: *“Na afloop van de vereffening en ten minste één maand voor de algemene vergadering, leggen de vereffenaars op de zetel van de vennootschap de rekeningen neer, samen met de stukken tot staving. Deze documenten worden gecontroleerd door de commissaris. Bij ontstentenis van een commissaris, beschikken de vennoten over een individueel onderzoeksrecht, waarbij zij zich kunnen laten bijstaan door een bedrijfsrevisor of een externe accountant.”*

Met commissaris wordt in artikel 194 van het Wetboek van vennootschappen (in tegenstelling tot wat het geval was in art. 188 Venn. W.) naar de bedrijfsrevisor gerefereerd die door de algemene vergadering met de controle op de jaarrekening is belast. In het Wetboek van vennootschappen wordt immers systematisch de term “commissaris” in plaats van “commissaris-revisor” aangewend. Bovendien is de oplossing voor de afsluiting van de vereffening ingeval er geen commissaris is, met name een individueel onderzoeksrecht van de vennoten, analoog met de situatie waar geen commissaris is benoemd (art. 166 W. Venn.). Uit de structuur van het Wetboek van vennootschappen is voortaan duidelijk af te leiden dat Titel IX “Ontbinding en vereffening” op voet van gelijkheid moet worden behandeld met Titel VII “De controle van de jaarrekening en van de geconsolideerde jaarrekening”: beide titels maken deel uit van het Boek IV in verband met de voor de rechtspersonen gemeenschappelijke bepalingen. Het is uitgesloten dat binnen hetzelfde Boek een term verschillende betekenissen zou hebben. Voorheen liet de structuur van de Vennootschappenwet niet toe om dit argument te gebruiken. Afdeling X over de vereffening van de vennootschappen stond volledig los van de voorschriften die golden voor de NV en die opgenomen waren in Afdeling IV ⁽²⁷⁶⁾.

⁽²⁷⁴⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1987, p. 103-104, B.C.N.A.R., *De Juridische Commissie van het Instituut der Bedrijfsrevisoren: een overzicht van de activiteiten*, Studies B.C.N.A.R., 1988, p. 51.

⁽²⁷⁵⁾ B. CALLENS en C. FISCHER, “Le droit comptable et le commissaire-réviseur dans le code des sociétés”, in *Liber Amicorum H. Olivier*, Brugge, die Keure, 2000, p. 109.

⁽²⁷⁶⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2000, p. 118 e.v.

Een constructieve interpretatie van artikel 194 van het Wetboek van vennootschappen laat toe om te besluiten dat de commissaris in functie moet blijven na de vereffening en dat de algemene vergadering op gestelde tijdstippen tot zijn verlenging of, in voorkomend geval, tot zijn vervanging moet overgaan ⁽²⁷⁷⁾.

Bij de voortzetting van het mandaat werden door de Juridische Commissie van het IBR wel diverse praktische vragen gesteld. Zo vraagt men zich af welke de verantwoordelijkheid van de commissaris is in de loop van de vereffening. De vereffenaars leggen immers weliswaar elk jaar aan de algemene vergadering de jaarrekening voor, maar er is geen goedkeuring, noch controle voorzien. Op basis van een letterlijke interpretatie van artikel 194 van het Wetboek van vennootschappen zou de commissaris enkel bij de afloop van de vereffening tussenkomen.

Er moet nog verder worden onderzocht in welke mate de commissarissen gedurende de vereffening onderworpen blijven aan hun verplichtingen. Op basis van de structuur van het wetboek en de plaats van Titel IX inzake de ontbinding en vereffening in het groter geheel, lijken de bepalingen inzake de commissaris onverkort te blijven gelden. Voorlopig weerhoudt de Juridische Commissie van het IBR de stelling niet volgens dewelke het commissarismandaat door de vereffening wordt opgeschort tot op het ogenblik van de certificering van de vereffeningstaat ⁽²⁷⁸⁾. Het is en blijft de opdracht van de commissaris jaarlijks de controle uit te voeren van de jaarrekening (art. 142 W. Venn.) en een controleverslag daarover op te stellen (art. 143 W. Venn.), ook al is de vennootschap in vereffening. De wetgeving voorziet evenwel niet dat de vereffenaar de door de commissaris gecontroleerde jaarrekening “ter goedkeuring” moet voorleggen aan de algemene vergadering van aandeelhouders ⁽²⁷⁹⁾. De commissaris is er niet toe verplicht te vorderen dat de uittreedende bestuurders de rekeningen zouden verantwoorden, maar indien hij zelf kwijting wil bekomen, kan hij de vereffenaar vragen dat hij een algemene vergadering bijeenroept en laat vaststellen dat er geen jaarrekening werd opgesteld, op basis waarvan hem dan kwijting kan worden verleend.

Na afloop van het driejarig mandaat en indien de vereffening op dat moment nog niet is afgesloten, zal de algemene vergadering van aandeelhouders moeten beslissen of de commissaris wordt herbenoemd, of dat een andere commissaris wordt benoemd, of dat geen commissaris meer wordt benoemd indien de vennootschap niet langer voldoet aan de criteria die de benoeming van een commissaris noodzakelijk maken.

⁽²⁷⁷⁾ K. GEENS, F. HELLEMANS en M. WYCKAERT, “Artikelsgewijze commentaar van de inhoudelijke wijzigingen ingevolge het Wetboek van vennootschappen”, in JAN RONSE INSTITUUT (ed.), *Het Wetboek van vennootschappen en zijn uitvoeringsbesluit, Structuur, artikelsgewijze commentaar en overgangsrecht*, Kalmthout, Biblo, 2002, p. 123.

⁽²⁷⁸⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2000, p. 120.

⁽²⁷⁹⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2003, p. 69.

Overeenkomstig artikel 135 van het Wetboek van vennootschappen kan de commissaris tijdens zijn opdracht, op straffe van schadevergoeding, alleen om wettige redenen worden ontslagen door de algemene vergadering. Daarentegen mag hij tijdens zijn opdracht alleen ontslag nemen ter algemene vergadering en nadat hij deze schriftelijk heeft ingelicht over de beweegredenen van zijn ontslag⁽²⁸⁰⁾.

Wordt er geen commissaris benoemd, dan beschikken de vennoten over een individueel onderzoeksrecht. Zij kunnen zich laten bijstaan door een bedrijfsrevisor of door een externe accountant (art. 194 W. Venn.).

⁽²⁸⁰⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2003, p. 69; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 468.

HOOFDSTUK 10

OMVORMING VAN DE AAN CONTROLE ONDERWORPEN VENNOOTSCHAP OF VERENIGING

202. Wanneer een vennootschap die is opgericht in één van de rechtsvormen genoemd in artikel 2, § 2 van het Wetboek van vennootschappen, een andere van die rechtsvormen aanneemt, blijft haar rechtspersoonlijkheid onveranderd voortbestaan in de nieuwe vorm (art. 775 W. Venn.).

Een vereniging kan worden omgezet in één van de rechtsvormen genoemd in artikel 2, § 2 van het Wetboek van vennootschappen, voorzover het gaat om een vennootschap met een sociaal oogmerk overeenkomstig artikel 661 e.v. van het Wetboek van vennootschappen (art. 26bis V&S-wet). Deze omzetting laat de rechtspersoonlijkheid van de vereniging die blijft voortbestaan in de nieuwe vorm, onverlet.

In de mate dat de omvorming van de vennootschap of de vzw geen impact heeft op de rechtspersoonlijkheid, zal zij dan ook niet resulteren in een einde van het mandaat van de commissaris. Dit geldt des te meer daar voor de verschillende kapitaalvennootschappen de wettelijke regeling voor de commissaris dezelfde is. De omvorming van een kapitaalvennootschap in een andere rechtsvorm met volkomen rechtspersoonlijkheid brengt geen enkele verandering in de werking van het controleorgaan met zich mee. Het mandaat van de commissaris blijft dus onveranderd bestaan in de omgevormde vennootschap⁽²⁸¹⁾.

203. Een probleem kan zich stellen wanneer de omvorming impliceert dat de omgevormde vennootschap, gelet op haar rechtsvorm, niet langer verplicht is om een commissaris aan te stellen. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn bij de omvorming in een vennootschap onder firma of gewone commanditaire vennootschap. Ook in dit geval blijft het mandaat van de commissaris behouden⁽²⁸²⁾. Wanneer een vennootschap niet meer verplicht is om een commissaris te benoemen, is dit op zichzelf immers geen wettige grond tot ontslag. De in functie zijnde commissaris kan zijn mandaat derhalve verder blijven uitoefenen tot aan het einde van zijn driejarige termijn (*cf. supra*, nr. 148).

⁽²⁸¹⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1989, p. 80-81; vgl. in dezelfde zin: Frankrijk: Y. GUYON, "Juriscl. Sociétés", Fasc. 134 A, nr. 06, p. 26, v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice du contrôle*; J. MONEGER en T. GRANIER, *Le commissaire aux comptes*, Parijs, Dalloz, 1996, p. 99, nr. 371.

⁽²⁸²⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 75; vgl. anders: Frankrijk: Y. GUYON, "Juriscl. Sociétés", Fasc. 134 A, nr. 103, p. 26, v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice du contrôle* (GUYON merkt op dat de heersende opvatting aanneemt dat het mandaat in dit geval wordt beëindigd. Hij stelt echter dat die opvatting betwistbaar is); J. MONEGER en T. GRANIER, *Le commissaire aux comptes*, Parijs, Dalloz, 1995, p. 99, nr. 372.

HOOFDSTUK 11

AANSTELLING VAN EEN VOORLOPIG BEWINDVOERDER

204. De benoeming van een voorlopig bewindvoerder in de plaats van of naast de bestuursorganen van de te controleren vennootschap of vereniging beïnvloedt de werking van de controleorganen niet. De commissaris kan dan ook zijn opdracht verder blijven vervullen ⁽²⁸³⁾.

⁽²⁸³⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1994, p. 213; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De Vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 75.

HOOFDSTUK 12

FUSIE VAN DE AAN CONTROLE ONDERWORPEN VENNOOTSCHAP OF VERENIGING

12.1. FUSIE DOOR OVERNEMING

205. De rechtshandeling van fusie brengt onvermijdelijk de verdwijning van ten minste één van de betrokken entiteiten met zich mee. De vraag kan worden gesteld welke de positie is van de commissaris in functie bij de ontbonden vennootschap of entiteit.

De V&S-wet bevat geen algemene uitgewerkte regeling inzake fusies en splitsingen, zoals dit sinds 1993 wel het geval is voor handelsvennootschappen. Het juridisch eindresultaat dat door een “fusie” of een “splitsing” wordt beoogd, kan worden bereikt door een aaneenschakeling van een aantal rechtshandelingen, die elk op zich wel het voorwerp zijn van een wettelijke regeling. Daarbij moeten dan de regels worden gevolgd voor elk van deze operaties. Door bepaalde rechtsleer is de stelling verdedigd dat de fusie en splitsingen ook in vzw’s moeten worden beschouwd als eigensoortige operaties die wel een structuurwijziging inhouden, maar de rechtspersoonlijkheid van de betrokken entiteiten onaangetast laten⁽²⁸⁴⁾. De meerderheid van de rechtsleer gaat er weliswaar vanuit dat bij gebreke van wettelijke regeling, een fusie wordt gezien als een ontbinding en vereffening van één of meer vzw’s met inbreng van hun vermogen in andere bestaande of nieuw op te richten vzw’s⁽²⁸⁵⁾. Wat betreft het impact op het commissarismandaat kan dan ook worden verwezen naar het hoofdstuk inzake ontbinding van de aan controle onderworpen vennootschap of vereniging (*cf. supra*, nrs. 200 e.v.).

Sedert 1993 stelt de wet het principe van de continuïteit voorop, inzake vennootschappen en daarbij gaan alle rechten en verbintenissen van de overgenomen vennootschap van rechtswege over op de overnemende vennootschap. De vraag kan dan ook worden gesteld of het continuïteitsbeginsel eveneens op de functie van commissaris toepasselijk is.

Twee interpretaties kunnen naar voren worden geschoven.

Een eerste interpretatie stelt dat de commissaris een overeenkomst van dienstenverstrekking uitvoert, en dat het voorwerp van zijn controles niet ophoudt te bestaan, maar wordt doorgetrokken naar de overnemende vennootschap. In dit geval kan men concluderen dat de met commissaris *intuitu personae* gesloten overeenkomst kan overgaan.

⁽²⁸⁴⁾ T. TILQUIN, *Traité des fusions et scissions*, Brussel, Kluwer, 1993, p. 109-110, nrs. 137-138.

⁽²⁸⁵⁾ R. TAS, “Fusies en splitsingen van vzw’s”, in *Vzw en stichting*, Brugge, die Keure, 2005, p. 466, n. 15.

Volgens een tweede interpretatie is het zo dat de functie van commissaris nauw verbonden is met de structuur zelf van de vennootschap: er kan dan van een overdracht van functie geen sprake zijn, evenmin als er overdracht is van bestuursfuncties, die van rechtswege bij de ontbinding van de vennootschap ophouden.

Volgens de Juridische Commissie van het IBR aan wie de vraag werd voorgelegd, zou deze tweede interpretatie de juiste zijn ⁽²⁸⁶⁾. Een argument in dit verband is artikel 704, derde lid van het Wetboek van vennootschappen: “Onverminderd artikel 687, beslist de algemene vergadering van de overnemende vennootschap over het verlenen van kwijting aan de bestuurs- en toezichtsorganen van de overgenomen vennootschap.” Een dergelijke bepaling heeft pas zin wanneer het mandaat ten gevolge van de fusie wordt stopgezet ⁽²⁸⁷⁾.

Wat de commissaris van de overnemende vennootschap betreft, merkt de Raad van het IBR op dat de tenuitvoerlegging van een fusieverrichting een aanzienlijke invloed kan hebben op de omstandigheden, waarin het mandaat van commissaris moet worden uitgeoefend. De omvang van de onderneming zal normaliter groter zijn geworden, en elke hergroepering heeft onvermijdelijk administratieve bijstellingen tot gevolg die het risico op boekhoudkundige vergissingen doen toenemen. Het is dan ook gerechtvaardigd dat de voorwaarden, waaronder de commissaris zijn opdracht zal voortzetten, worden herzien ⁽²⁸⁸⁾.

Niets belet echter de algemene (fusie)vergadering om de commissaris in college te laten fungeren met de commissaris van de overnemende vennootschap. Deze oplossing werd door de Raad van het IBR, met verwijzing naar een vroeger advies van de Hoge Raad, trouwens sterk aanbevolen wanneer er in de overgenomen of gesplitste vennootschap een ondernemingsraad is ⁽²⁸⁹⁾.

12.2. FUSIE DOOR OPRICHTING VAN EEN NIEUWE VENNOOTSCHAP

206. Bij de fusie door oprichting van een nieuwe vennootschap wordt een einde gesteld aan het mandaat van de bestuurs- en controleorganen van de bestaande vennootschappen ⁽²⁹⁰⁾.

⁽²⁸⁶⁾ IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 440; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 69-70; vgl. in dezelfde zin: Frankrijk: J.F. BARBIERI, *Commissariat aux comptes*, Parijs, Joly, 1996, p. 44, nr. 74.

⁽²⁸⁷⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1993, p. 84-85; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 69-70; T. TILQUIN, *Traité des fusions et scissions*, Brussel, Kluwer, 1993, p. 369, nr. 541.

⁽²⁸⁸⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1993, p. 85; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 440.

⁽²⁸⁹⁾ *Ibid.*

⁽²⁹⁰⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1994, p. 215; T. TILQUIN, *Traité des fusions et scissions*, Brussel, Kluwer, 1993, p. 241, nr. 340.

207. In de nieuw opgerichte vennootschap zal men een commissaris moeten benoemen. Deze commissaris kan iemand zijn die voordien in geen van de vroegere vennootschappen optrad ⁽²⁹¹⁾.

⁽²⁹¹⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1994, p. 215; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De Vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 70.

HOOFDSTUK 13

SPLITSING VAN DE AAN CONTROLE ONDERWORPEN VENNOOTSCHAP

13.1. SPLITSING DOOR OPRICHTING VAN EEN NIEUWE VENNOOTSCHAP

208. Bij splitsing door oprichting van nieuwe vennootschappen wordt een einde gesteld aan het mandaat van de bestuurs- en controleorganen van de bestaande vennootschappen ⁽²⁹²⁾.

In de nieuw opgerichte vennootschappen zal men een commissaris moeten benoemen, indien de vennootschap verplicht is een commissaris te benoemen. Het is mogelijk dat een bedrijfsrevisor wordt benoemd die niet in de vroegere vennootschap optrad.

13.2. PARTIELE SPLITSING

209. Een partiële splitsing is een verrichting waarbij een deel van het maatschappelijk vermogen van een vennootschap A op een andere vennootschap B overgaat, en waarbij de aandeelhouders van de vennootschap A, benevens het behoud van de aandelen A, ook nieuwe aandelen B ontvangen. De vennootschap A die slechts een deel van het maatschappelijk vermogen heeft overgedragen, blijft bestaan; zij ondergaat wel een vermogensvermindering die gelijk is aan het deel van het maatschappelijk vermogen dat werd overgedragen aan vennootschap B.

Aangezien de vennootschap blijft bestaan, blijven ook haar bestuurs- en controleorganen bestaan. De partiële splitsing brengt derhalve geen verandering teweeg aan het mandaat van de commissaris.

Omdat de door de commissaris te vervullen prestaties eventueel aanzienlijk zullen verminderen, zou een wijziging van de bezoldiging kunnen worden in overweging genomen ⁽²⁹³⁾.

Aan de Juridische Commissie van het IBR werd de vraag gesteld wat het impact is van een partiële splitsing van een vennootschap met ondernemingsraad door oprichting van een nieuwe vennootschap. De Juridische Commissie is van oordeel dat in het kader van een partiële splitsing door oprichting van een nieuwe vennootschap, de ondernemingsraad van de partiele gesplitste vennootschap blijft bestaan en tevens de ondernemingsraad

⁽²⁹²⁾ T. TILQUIN, *Traité des fusions et scissions*, Brussel, Kluwer, 1993, p. 241, nr. 340; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 71.

⁽²⁹³⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 71.

van de nieuwe opgerichte vennootschap wordt, aangezien er sprake is van één technische eenheid. Derhalve kunnen er twee verschillende commissarissen zijn voor één ondernemingsraad. De benoeming van de commissaris in de nieuw opgerichte vennootschap dient te gebeuren op voordracht van de ondernemingsraad.

HOOFDSTUK 14

GERECHTELIJK AKKOORD EN FAILLISSEMENT VAN DE AAN CONTROLE ONDERWORPEN VENNOOTSCHAP

14.1. GERECHTELIJK AKKOORD

210. De benoeming van een commissaris inzake opschorting beïnvloedt de werking van de controle op de vennootschap niet en derhalve blijft de commissaris zijn mandaat verder uitoefenen ⁽²⁹⁴⁾.

14.2. FAILLISSEMENT

211. De vraag naar de impact van het faillissement van de aan controle onderworpen vennootschap is nauw verbonden met de kwalificatie van het mandaat van de commissaris.

212. In zijn handboek van het faillissementsrecht oordeelt I. VEROUGSTRAETE dat de commissaris een orgaan is van de vennootschap en dat hij in die hoedanigheid zijn mandaat tot aan de beëindiging ervan moet voortzetten ⁽²⁹⁵⁾.

Een meerderheid van de Juridische Commissie van het IBR is het met die opvatting niet eens. Het begrip “orgaan” werd in het administratief recht ontwikkeld en nadien aangewend in het vennootschapsrecht om problemen te regelen in verband met de vertegenwoordiging van de instelling of van de vennootschap. De commissaris mag de vennootschap niet vertegenwoordigen en kan dan ook moeilijk als orgaan van de vennootschap worden bestempeld. De enige situatie waarin deze redenering zou kunnen in twijfel worden getrokken is de mogelijkheid van de commissaris om de algemene vergadering van de NV en de BVBA bijeen te roepen.

213. De kwalificatie van het mandaat van de commissaris als een lastgeving lijkt adequater te zijn. De beëindiging van het mandaat van de commissaris zou daarenboven juridisch kunnen worden gefundeerd op artikel 2003 van het Burgerlijk Wetboek luidens welk het mandaat van rechtswege wordt beëindigd bij het faillissement van de lastgever.

214. Een derde mogelijke kwalificatie is die van het aannemingscontract. In de mate dat deze juridische omschrijving zou worden bevestigd moet rekening worden gehouden met artikel 46 van de Faillissementswet. Dit bepaalt dat de

⁽²⁹⁴⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1998, p. 317-318; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 76; vgl. in dezelfde zin: Frankrijk: Y. GUYON, “Juriscl. Sociétés”, Fasc. 134 A, nr. 104, v° *Commissaire aux comptes – Statut et conditions générales d’exercice du contrôle*.

⁽²⁹⁵⁾ I. VEROUGSTRAETE, *Manuel de la faillite et du concordat*, Diegem, Kluwer, 1998, p. 521.

curatoren onverwijld moeten beslissen of de overeenkomsten die gesloten zijn voor het vonnis dat het faillissement uitspreekt en waaraan door dit vonnis geen einde wordt gesteld, al dan niet verder worden uitgevoerd. Onder de voorwaarden bepaald in het tweede lid van deze bepaling, moet deze beslissing in principe worden genomen binnen de vijftien dagen. Evenwel wordt de overeenkomst die tussen de commissaris en de vennootschap werd gesloten zonder voorwerp, aangezien het in het kader van het faillissement moeilijk denkbaar is hoe de commissaris zijn opdracht van de controle op de financiële toestand, op de jaarrekening en op de regelmatigheid, ten aanzien van het Wetboek van vennootschappen en de statuten, van de verrichtingen weergegeven in de jaarrekening (art. 142 W. Venn.) verder zou kunnen uitoefenen.

215. Anderen ten slotte kwalificeren de functie van commissaris als een overeenkomst *sui generis*, die een aantal kenmerken aan voornoemde overeenkomsten ontleent, afhankelijk van de specifieke wettelijke verplichtingen die de partijen aanbelangen. Zij merken bovendien op dat de verplichting van de wettelijke controle van de jaarrekening niet zou moeten worden gewijzigd omwille van de staat van vereffening, in de mate dat dit onderscheid in de Vierde Europese Richtlijn betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen evenmin wordt gemaakt.

216. Na de verschillende standpunten te hebben besproken is de Juridische Commissie van het IBR van oordeel dat het faillissement de voortzetting van het mandaat van commissaris onmogelijk maakt voor wat zijn voornaamste voorwerp betreft. De commissaris in functie houden om te voldoen aan specifieke, weinig omschreven behoeften, stelt hem aan een risico bloot dat hij niet verplicht is te lopen, omdat dit risico niet inherent aan de contractuele relatie is verbonden. De commissaris zou dan ook een wettige reden hebben om ontslag te nemen op de dag waarop het faillissement wordt uitgesproken. Deze procedure veronderstelt echter, overeenkomstig artikel 135, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen, dat de algemene vergadering bijeenkomt.

In de mate dat de vennoten of een aantal onder hen, na het vonnis dat het faillissement uitspreekt, een algemene vergadering willen bijeenroepen om te beraadslagen over de bescherming van de rechten van de aandeelhouders, komt het hen toe zich rechtstreeks tot de rechtbank van koophandel te wenden en de aanstelling te vragen van een lastgever *ad hoc* die met deze taak wordt belast.

Indien de curator overigens de bijstand van de commissaris in de uitoefening van zijn functie als curator wenst, is dit perfect mogelijk op grond van een bijzondere overeenkomst, waarvan het voorwerp ongetwijfeld onderscheiden is van de overeenkomst van een commissaris.

Bij wijze van conclusie kan het volgende worden gesteld: waar eenparig wordt aangenomen dat het faillissement de curator enerzijds machtigt om een einde

te stellen aan de overeenkomst en de commissaris anderzijds om zijn ontslag in te dienen, pleit de meerderheid van de rechtsleer zelfs voor de onmiddellijke stopzetting van rechtswege van het mandaat dat zonder voorwerp is geworden⁽²⁹⁶⁾. Bij wijze van voorzichtigheid zal de revisor dit schriftelijk aan de curator bevestigen, en indien de curator een andere mening blijkt toegedaan te zijn, ontslag nemen om wettige redenen⁽²⁹⁷⁾.

⁽²⁹⁶⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1999, p. 111-113; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 531-532; vgl. anders: Frankrijk: Y. GUYON, "Juriscl. Sociétés", Fasc. 134 A, nr. 104, v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice du contrôle*; J. MONEGER en T. GRANIER, *Le commissaire aux comptes*, Parijs, Dalloz, 1995, p. 100, nr. 374.

⁽²⁹⁷⁾ IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 556.

HOOFDSTUK 15

OPENBAARMAKING VAN DE BEEINDIGING VAN HET MANDAAT VAN DE COMMISSARIS

15.1. VENNOOTSCHAPPEN

15.1.1. Principe: openbaarmaking van de akten betreffende de ambtsbeëindiging

217. Het Wetboek van vennootschappen vereist de bekendmaking van de akten betreffende de ambtsbeëindiging van de commissarissen van vennootschappen met rechtspersoonlijkheid door de neerlegging van een uittreksel van de desbetreffende akte in het vennootschapsdossier en de bekendmaking daarvan in de Bijlagen bij het *Belgisch Staatsblad* (art. 74, 2°, b) W. Venn.). In dat geval is de commissaris evenwel niet persoonlijk aansprakelijk voor de publicatie van de beëindiging van het mandaat. De publicatie behoort tot de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan van de door hem gecontroleerde vennootschap⁽²⁹⁸⁾.

218. Het woord akte moet in de meest ruime zin worden opgevat temeer artikel 2 van de Eerste Europese Richtlijn 68/151/EEG van de Raad van 9 maart 1968 het ruimere begrip “akten en gegevens” met betrekking tot de ambtsbeëindiging hanteert. De notie verwijst in principe naar het “instrumentum” van een rechtshandeling die leidt tot de beëindiging van het mandaat⁽²⁹⁹⁾. In tegenstelling tot wat het geval is bij een vrijwillig ontslag van bestuurders/zaakvoerders, is er in principe een instrumentum van het vrijwillig ontslag van de commissaris voorhanden, vermits de commissaris de algemene vergadering schriftelijk van de beweegredenen van zijn ontslag dient in te lichten (art. 135, tweede lid W. Venn.).

Volgens de parlementaire voorbereiding van de wet van 6 maart 1973 refereert het begrip “akte” in artikel 12 van de Vennootschappenwet, thans (gedeeltelijk) vervat in artikel 74 van het Wetboek van vennootschappen, zowel naar de buitengerechtelijke als de gerechtelijke akten met betrekking tot de vennootschap⁽³⁰⁰⁾. Als voorbeeld werd traditioneel de verplichting tot openbaarmaking van de nietigverklaring van een benoeming aangegeven. Thans is de publicatie ervan sowieso verplicht op grond van artikel 179 van het Wetboek van vennootschappen.

⁽²⁹⁸⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2003, p. 75-76.

⁽²⁹⁹⁾ Vgl. in de Duitse tekst van de Eerste Richtlijn wordt de term “akte” vertaald door “*Urkunden*”.

⁽³⁰⁰⁾ Verslag commissie Justitie *Parl. St. Kamer* 1969-70, nr. 700, nr. 7, p. 5 (het woord akte moet in de meest ruime zin worden uitgelegd en slaat ook op een gerechtelijke beslissing m.b.t. de vennootschap bv. de nietigverklaring van een benoeming); Verslag commissie Justitie, *Parl. St. Kamer* 1969-70, nr. 700, nr. 7, p. 13 (een amendement werd ingediend teneinde te onderstrepen dat zowel gerechtelijke als buitengerechtelijke akten waren bedoeld. Dit werd ingetrokken na de verklaring dat beide instrumenten waren bedoeld en dat in de rechtsleer beide door het begrip akte worden aangeduid).

In het geval van het aflopen van het mandaat op het einde van drie jaar, is er geen enkele publicatieverplichting, aangezien er immers geen “akte” betreffende de ambtsbeëindiging vereist is⁽³⁰¹⁾.

15.1.2. Gedwongen en vrijwillig ontslag

219. De akte, waarvan een uittreksel moet worden openbaar gemaakt bij onvrijwillig ontslag, zijn de notulen van de algemene vergadering waarop de betrokken commissaris wordt afgezet. Bij een vrijwillig ontslag betreft het de schriftelijke verklaring in dewelke de commissaris zijn vrijwillig ontslag aan de algemene vergadering meldt (art. 135, tweede lid W. Venn.).

220. Het uittreksel dat moet worden openbaar gemaakt is een analytisch uittreksel. Het is trouwens sowieso aan te raden om het uittreksel beknopt te houden, omdat een overdreven ruchtbaarheid over de motieven en omstandigheden van het ontslag in bepaalde omstandigheden als een misbruik van ontslagrecht wordt beschouwd.

15.1.3. Overlijden van de commissaris

221. De dood van de commissaris wordt bekendgemaakt door neerlegging van een door het bevoegde orgaan van de vennootschap ondertekende verklaring en bekendmaking in de Bijlagen bij het *Belgisch Staatsblad* (art. 74, 4, b) W. Venn.).

15.1.4. Nietigverklaring van de benoeming of van afzetting

222. De in kracht van gewijsde gegane of bij voorraad uitvoerbare rechterlijke beslissing waarbij de opschorting of de nietigheid van een besluit van de algemene vergadering tot benoeming of afzetting van een commissaris wordt uitgesproken, wordt bekendgemaakt via neerlegging van het uittreksel en bekendmaking van het uittreksel in de Bijlagen bij het *Belgisch Staatsblad*. Hetzelfde geldt voor de rechterlijke beslissing waarbij het vorengenoemde bij voorraad uitvoerbare vonnis wordt tenietgedaan (art. 179, § 2 W. Venn.).

15.2. VERENIGINGEN

223. Met betrekking tot de beëindiging van het mandaat van commissaris uitgeoefend in verenigingen wordt de publicatieplicht opgelegd door artikel 26*novies* van de wet van 27 juni 1921. Artikel 26*novies*, §§ 1 en 2 V&S-wet bepaalt:

⁽³⁰¹⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2003, p. 76; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 448.

“§ 1. Op griffie van de rechtbank van koophandel wordt een dossier gehouden voor iedere Belgische vereniging zonder winstoogmerk (...), die haar zetel heeft in het arrondissement.

Dit dossier bevat: (...) 2° de akten betreffende de (...) ambtsbeëindiging van de (...) commissarissen. (...).

§ 2. De akten, stukken en beslissingen (...), en de wijzigingen ervan, worden op kosten van de betrokkenen, bij uittreksel bekendgemaakt in de Bijlagen bij het Belgisch Staatsblad.

Het uittreksel vermeldt: (...) 2° voor de akten betreffende de (...) ambtsbeëindiging van de (...) commissarissen, de gegevens bedoeld in artikel 109. (...).”

HOOFDSTUK 16

GEVOLGEN VAN DE BEEINDIGING VAN HET MANDAAT

16.1. GEVOLGEN IN HOOFDE VAN DE AAN CONTROLE ONDERWORPEN VENNOOTSCHAP OF VERENIGING

224. Tenzij de vennootschap of vereniging niet langer verplicht is om een commissaris te benoemen, zal bij de beëindiging van het mandaat van de commissaris, de commissaris moeten worden herbenoemd of vervangen. Gelet op de exclusieve bevoegdheid van de algemene vergadering zal voor de vervanging normalerwijs een bijzondere algemene vergadering dienen te worden bijeengeroepen. Met betrekking tot de erkende commissaris van een verzekeringsonderneming bestaat terzake uitdrukkelijk een wettelijke vervaldatum. De wet bepaalt dat de onderneming er dient op toe te zien dat een opvolger van de overleden commissaris binnen drie maanden in dienst treedt (art. 38 Controlewet Verzekeringen). Bij afwezigheid van plaatsvervangende erkende commissarissen in een kredietinstelling of plaatsvervangende vertegenwoordiger van een erkende revisorenvennootschap bedraagt de vervaldatum voor de vervanging van een erkende revisor in een kredietinstelling of een instelling voor collectieve belegging twee maanden (art. 54 Wet Statuut Kredietinstellingen en art. 87 wet 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles).

16.2. GEVOLGEN IN HOOFDE VAN DE COMMISSARIS

16.2.1. Verplichting om zijn mandaat voort te zetten

225. Na de beëindiging van hun mandaat zijn de commissarissen verplicht om in functie te blijven tot de vennootschap of vereniging redelijkerwijze de kans kreeg om in hun vervanging te voorzien⁽³⁰²⁾. Dit wordt gemotiveerd op basis van de gemeenrechtelijke principes inzake de lastgeving. Het betreft in het bijzonder artikel 1991, tweede lid van het Burgerlijk Wetboek. Op grond van deze bepaling is de lasthebber verplicht om de aangevatte zaak voort te zetten bij het overlijden van de lastgever, ingeval de zaak geen verder uitstel gedooft. De revisor mag zijn ambt niet neerleggen voor hij verslag heeft uitgebracht over de uitoefening van zijn opdracht en ook niet voor de lastgever de kans heeft gekregen om op regelmatige wijze in zijn vervanging te voorzien⁽³⁰³⁾. Deze termijn moet uiteraard redelijk blijven; zoniet zou de commissaris desnoods de algemene vergadering kunnen bijeenroepen⁽³⁰⁴⁾.

Een gelijkaardige bepaling is artikel 2010 van het Burgerlijk Wetboek. Deze bepaling legt de erfgenamen van de overleden lasthebber, de uitdrukkelijke verplichting op om alles te doen wat de omstandigheden in het belang van de

⁽³⁰²⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1981, p. 72.

⁽³⁰³⁾ IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 437-438.

⁽³⁰⁴⁾ H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, "Artikel 64quater", o.c., p. 3.

lastgever vereisen. De artikelen 1991, tweede lid en 2010 van het Burgerlijk Wetboek worden beschouwd als een uitdrukking van een algemeen beginsel.

16.2.2. Wachtperiode (“cooling-off period”)

A. Ratio legis

226. Teneinde de “(schijnbare) onafhankelijkheid” van de commissaris te waarborgen die essentieel is voor het vertrouwen van het publiek in de functie, kunnen de commissarissen gedurende een periode van twee jaar na het einde van het mandaat van commissaris, noch in de vennootschap die aan hun 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 (art. 133, derde lid W. Venn.). Wanneer een commissaris die overstapt naar een gecontroleerde vennootschap, wordt opgevolgd door één van zijn collega’s, uit dezelfde of een verbonden revisorenvennootschap, bestaat het gevaar dat de nieuwe commissaris zich al te inschikkelijk opstelt tegenover zijn voormalige collega, op basis van de collegiale banden die ze hadden en soms ook omdat zijn voorganger een meer ervaren figuur was, hoger geplaatst in de hiërarchie van het revisorenkantoor. Men vreest daarenboven dat sommige commissarissen zich nog tijdens het uitoefenen van hun mandaat te inschikkelijk zullen opstellen omdat zij reeds op dat moment een overstap overwegen. Een derde reden die wordt aangevoerd om een wachtperiode te rechtvaardigen is de vrees dat wanneer een boswachter stroper wordt, hij goed zal weten hoe de nieuwe boswachter te omzeilen. De commissaris kent de controleprocedures goed en zal daarom in zijn nieuwe functie bij het bedrijf zijn opvolger gemakkelijker om de tuin kunnen leiden ⁽³⁰⁵⁾.

Tegenstanders van een wachtperiode werpen voornamelijk op dat zij enerzijds gebaseerd is op ongegronde bezorgdheden, en anderzijds talentvolle kandidaat-commissarissen afschrikt om voor het beroep te kiezen, precies omdat deze inderdaad vaak oog hebben voor een overstap naar een gecontroleerde entiteit.

B. Geviseerde personen

227. Artikel 133, derde lid van het Wetboek van vennootschappen viseert enkel diegene die de commissarisfunctie uitoefent, niet alle revisoren die ooit enige prestatie voor de vennootschap hebben verricht. Dat zou veel te streng zijn. Ook met de commissaris verbonden personen worden niet door het verbod

⁽³⁰⁵⁾H. DE WULF, “De onafhankelijkheid van de commissaris: afkoelingsperiode en vergoeding”, in *Behoorlijk vennootschapsbestuur: een analyse van de wet van 2 augustus 2002*, Antwerpen, Intersentia, 2003, p. 151, nr. 33.

gevat. Dat is begrijpelijk voor stagiairs, medewerkers of collega's van de commissaris, maar het opent wel een mogelijkheid naar ontduiking van het verbod.

Hoewel dit evenmin uitdrukkelijk wordt gesteld, moet worden aangenomen dat indien het controlemandaat werd toevertrouwd aan een burgerlijke vennootschap van bedrijfsrevisoren, het verbod zowel geldt voor deze vennootschap als voor de bedrijfsrevisor-natuurlijke persoon die werd belast met de uitvoering van de controleopdracht.

Deze interpretatie ligt in de lijn van artikel 132 van het Wetboek van vennootschappen dat in voorkomend geval de rechtspersoon en de natuurlijke persoon op gelijke voet wil behandelen⁽³⁰⁶⁾.

De voormalige commissaris mag geen functie aanvaarden in de gecontroleerde vennootschap, maar evenmin in met haar verbonden vennootschappen of personen in de zin van artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen. In de allereerste plaats gaat het om dochter-, zuster- en moedervenootschappen.

Het bovenvernoemde verbod geldt ongeacht of de commissaris nog lid is van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

C. Termijn van twee jaar

228. De reden van beëindiging van het mandaat is daarbij zonder belang. Het verbod geldt derhalve zowel wanneer de commissaris zelf ontslag heeft genomen, als wanneer hij door de algemene vergadering werd ontslagen of nog, wat meestal het geval zal zijn, wanneer hij, na het verstrijken van de duur van zijn mandaat, niet meer wordt herbenoemd. In het eerste geval gaat de termijn van twee jaar in op de dag van de algemene vergadering waarin het ontslag wordt geacteerd, in het tweede geval op de dag van de algemene vergadering die de commissaris ontslaat; en in het derde geval onmiddellijk na de (gewone) algemene vergadering aan het einde waarvan het mandaat van commissaris verstrijkt⁽³⁰⁷⁾.

229. De periode van twee jaar houdt het midden tussen de regeling in Frankrijk en deze in de Verenigde Staten waar de eerste een periode van vijf jaar oplegt, terwijl deze laatste geen tijdsgebonden periode vaststelt⁽³⁰⁸⁾.

⁽³⁰⁶⁾ F. HELLEMANS, "De commissaris en de Wet Corporate Governance: naar een versterkte, bij wet gespecificeerde onafhankelijkheid", in JAN RONSE INSTITUUT (ed.), *Nieuw Vennootschapsrecht 2002: Wet Corporate Governance* Kalmthout, Biblo, 2003, p. 250, nr. 7.

⁽³⁰⁷⁾ *Ibid.*, p. 251, nr. 8.

⁽³⁰⁸⁾ *Parl. St. Kamer 2000-01*, nr. 1211/001, p. 12.

D. Geviseerde functies

230. Het verbod is algemeen. Het advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen om het voorwerp van het verbod te beperken tot “functies van dezelfde aard” werd niet in de wettekst opgenomen⁽³⁰⁹⁾. Het verbod om een functie waar te nemen heeft niet alleen betrekking op de gecontroleerde vennootschap en met de vennootschap verbonden vennootschappen doch ook op de natuurlijke personen en rechtspersonen verbonden met bovengenoemde personen.

E. Sancties

231. De miskenning van het verbod van de wachtperiode (“*cooling-off period*”) wordt strafrechtelijk gesanctioneerd (art. 170, eerste lid, 1° W. Venn.). Vanzelfsprekend kan de miskenning van het verbod ook resulteren in tuchtsancties.

De aanstelling van een voormalige commissaris in strijd met artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen zal bovendien absoluut nietig zijn. Dat moet in elk geval de conclusie zijn wanneer men terecht zou aanvaarden dat artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen van openbare orde is. De onafhankelijkheidsvoorschriften voor commissarissen beschermen immers niet louter privé-belangen, maar raken de fundamenteën van ons economisch systeem⁽³¹⁰⁾. Een besluit van de algemene vergadering in strijd met de wachtperiode is aangetast door bevoegdheidsoverschrijding.

16.2.3. Niet-concurrentieverplichting

232. Aan de Raad van het IBR werd gevraagd of een bedrijfsrevisor die ontslag heeft genomen als lid van het Instituut in dienst mag treden als financieel directeur bij een bedrijf dat concurrent is van de vennootschap waarvan hij commissaris is. Er werd geoordeeld dat er in principe geen bezwaar bestaat tegen het feit dat een revisor die ontslag heeft genomen een betrekking in loondienst zou aanvaarden bij de concurrent van één van zijn vroegere cliënten. Wel blijft hij in zijn nieuwe functie gebonden door het beroepsgeheim inzake de gegevens die hem uit hoofde van zijn ambt werden toevertrouwd. Een conventioneel concurrentiebeding op grond waarvan de revisor zich gedurende een bepaalde periode van zijn mandaat ertoe verbindt om geen betrekking in loondienst te aanvaarden bij een concurrent van een cliënt, werd door de Raad eveneens geldig geacht⁽³¹¹⁾.

⁽³⁰⁹⁾ Advies omtrent het voorontwerp van wet houdende wijziging van het Wetboek van vennootschappen en van de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurze genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnameaanbiedingen, *Parl. St. Senaat*, 2001-02, nr. 1211/014, p. 126.

⁽³¹⁰⁾ H. DE WULF, “De onafhankelijkheid van de commissaris: afkoelingsperiode en vergoeding”, in *Behoorlijk vennootschapsbestuur: een analyse van de wet van 2 augustus 2002*, Antwerpen, Intersentia, 2003, p. 158, nr. 39.

⁽³¹¹⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1990, p. 31-32; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 323.

DEEL 3

BEZOLDIGING VAN DE COMMISSARIS

HOOFDSTUK 1 ONBEZOLDIGD MANDAAT

233. Een gemeenrechtelijke lastgeving wordt tot bewijs van het tegendeel vermoed onbezoldigd te zijn. Een mandaat dat ten professionele titel wordt uitgeoefend en een mandaat in handelszaken worden daarentegen op weerlegbare wijze vermoed bezoldigd te zijn.

234. De Raad van het IBR heeft geoordeeld dat een onbezoldigd mandaat uitgeoefend in een handelsvennootschap laat vermoeden dat de commissaris, tenzij het tegendeel wordt bewezen, andere voordelen ontvangt, hetgeen indruist tegen artikel 134, § 3 van het Wetboek van vennootschappen ⁽³¹²⁾. Dit verbiedt dat de commissaris buiten de bezoldiging voor zijn wettelijke algemene controleopdracht en voor de bijzondere opdrachten en uitzonderlijke werkzaamheden van de vennootschap een voordeel ontvangt in welke vorm ook (bv. lening, voorschot, waarborg). Artikel 22, eerste lid van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren verbiedt de bedrijfsrevisoren om op enigerlei wijze commissie- of makelaarslonen of welkdanig voordeel ook, dat verband houdt met hun opdrachten, toe te kennen of te ontvangen. Daarmee wil de wetgever vermijden dat de vennootschap zich hierdoor de gedoogzaamheid van de commissaris zou verzekeren ⁽³¹³⁾.

235. Een revisor die “*pro deo*” werd aangewezen door de rechtbank, vroeg de Raad van het IBR of hij verplicht is de opdracht in dergelijke omstandigheden uit te oefenen. De Raad formuleerde volgend advies.

De reglementering betreffende het beroep van bedrijfsrevisor bevat geen wettelijke of bestuursrechtelijke bepaling betreffende de *pro deo* dienstverlening. De *pro deo* is dan ook een vrijwillige benadering die inherent is aan de opvatting van het vrij beroep onder uitzonderlijke omstandigheden met betrekking tot natuurlijke personen die in staat van nood verkeren.

Volgens het advies van de Raad zou het onaanvaardbaar zijn dat de *pro deo* wordt opgelegd door enige overheid, buiten een welbepaald wettelijk kader, omdat daardoor de beroepsbeoefenaar in de onmogelijkheid zou verkeren zijn diensten aan te rekenen, ook indien later zou blijken dat de partijen in staat zijn de uitgevoerde werkzaamheden te vergoeden ⁽³¹⁴⁾.

⁽³¹²⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1982, p. 61.

⁽³¹³⁾ I. VEROUGSTRÆTE, “Le contrôle financier des sociétés anonymes”, in *Les sociétés commerciales*, Brussel, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 286, nr. 31.

⁽³¹⁴⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1999, p. 46; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 371 en 454.

HOOFDSTUK 2 VORM VAN DE BEZOLDIGING

236. Behoudens de vergoeding die werd vastgesteld overeenkomstig de wet, mag de bedrijfsrevisor geen andere vergoeding, noch voordeel ontvangen, die een rechtstreekse of onrechtstreekse vergoeding voor de revisorale opdracht zou inhouden, of die ertoe zou strekken hem een welwillende houding te doen aannemen. De geringe voordelen, waarvan wordt aanvaard dat zij tot de geplogenheden behoren tussen personen die elkaar vaak ontmoeten en die men hoffelijkheidshalve niet kan weigeren, zijn daarentegen niet in dit verbod begrepen (art. 11 K.B. 10 januari 1994).

De Raad van het IBR is bovendien van mening dat bij het aanvaarden van een opdracht de revisor ook in de non-profitsector, aan de gecontroleerde entiteit geen bijzondere schenking, compensatie of bedrijfsmatige tegenprestatie van welke aard ook van zijnentwege in het vooruitzicht mag stellen ⁽³¹⁵⁾.

In de hierna besproken tuchtzaak (*cf. infra*, nr. 243) van een revisor die een controleopdracht uitvoerde kennelijk onder de kostprijs, had de Raad van het Instituut de betrokken revisor ook een tuchtrechtelijke veroordeling gevraagd wegens schending van artikel 11 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994. De Tuchtcommissie overweegt echter dat, opdat een schending van artikel 11 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 zou bewezen zijn, de Raad dient aan te tonen dat de vergoedingen die aan de bedrijfsrevisor werden toegekend voor andere opdrachten dan de controleopdracht, of sommige daarvan, geheel of gedeeltelijk een rechtstreekse of onrechtstreekse vergoeding inhielden voor de revisorale opdracht, of ertoe strekten de bedrijfsrevisor in het kader van de uitvoering van zijn opdracht een welwillende houding te doen aannemen. Indien het juist is dat de revisor zich voor een lage prijs aanbood voor de controleopdracht om later een geprivilegieerd gesprekspartner te zijn voor eventueel mogelijke prijsoffertes, dan betekent dit nog niet dat de revisor daadwerkelijk een voordeel heeft gehad bij de toewijzing van andere opdrachten. Zelfs indien dit het geval zou zijn geweest, dan is daarmee nog niet bewezen dat de toewijzing van andere opdrachten een onrechtstreekse vergoeding inhielden van de revisorale opdracht of dat deze opdrachten aan de revisor werden toegekend opdat hij welwillend zou zijn ten aanzien van de gecontroleerde onderneming bij de uitgevoerde controles.

Iemand kan slechts tuchtrechtelijk worden veroordeeld, wanneer de feiten die de inbreuk maken vaststaan. Twijfel speelt in het voordeel van de aangeklaagde persoon ⁽³¹⁶⁾.

237. Mede uit bekommernis voor de onafhankelijkheid, heeft de Raad van het IBR geoordeeld dat elke controleopdracht in speciën dient te worden vergoed. Deze vergoeding moet de revisoren toelaten de controlenormen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren na te leven.

⁽³¹⁵⁾ IBR, Omzendbrief aan de leden C.015/05, *Jaarverslag*, 2005, p. 319.

⁽³¹⁶⁾ Tuchtcommissie IBR 13 mei 2003, nr. 0154/2000/N; IBR, *Jaarverslag*, 2003, p. 268.

Bij het aanvaarden van een opdracht mag de bedrijfsrevisor noch een bijzondere compensatie in het vooruitzicht stellen, waardoor hij de gecontroleerde vennootschap om het even welke bedrijfsmatige tegenprestatie zal gunnen, noch een gift.

De naleving van de hiervoor gestelde principes en van de wettelijke bepalingen terzake (vnl. art. 133 en 134 W. Venn.) beletten niet dat tijdens de uitvoering van de opdracht of daarna, een bedrijfsmatige relatie kan ontstaan tussen de bedrijfsrevisor en de gecontroleerde vennootschap, voorzover deze beantwoorden aan de normale marktvoorwaarden. Zo kan de bedrijfsrevisor beslissen een gift te doen aan een vzw die hij controleert ⁽³¹⁷⁾.

⁽³¹⁷⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2002, p. 39; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 378.

HOOFDSTUK 3 HOOGTE VAN DE BEZOLDIGING

238. “De modaliteiten en voorwaarden inzake bezoldiging van de revisor worden bepaald en gecontroleerd door de Raad van het Instituut” (art. 9 wet 22 juli 1953).

3.1. BEZOLDIGING EN ONAFHANKELIJKHEID VAN DE COMMISSARIS

3.1.1. Prijsstelling

A. Principe

239. “Het bedrag van het ereloon van de bedrijfsrevisor moet worden bepaald in functie van de complexiteit van de opdracht, de aard, de reikwijdte en de omvang van de prestaties die, in naleving van de normen van het Instituut, vereist zijn” (art. 23 K.B. 10 januari 1994).

240. Ten aanzien van de opdrachten als commissaris is één van de doorslaggevende parameters, de tijd die eraan werd (wordt) besteed. Het aantal te presteren uren hangt in hoge mate van de kenmerken van de vennootschap af, niet van de omvang van de activiteiten van geauditeerde entiteit doch wel van de kwaliteit van de interne controle, de complexiteit van de transacties, de kwaliteit van de eindejaarsrekeningen ⁽³¹⁸⁾.

Wanneer een commissaris voortijdig zijn mandaat beëindigt, kan de Raad van het IBR zich akkoord verklaren met het principe van de *pro rata temporis*, doch er moet ook rekening worden gehouden met andere parameters (complexiteit van de opdracht, reikwijdte en omvang van de prestaties). Dit impliceert dat ook tevens rekening moet worden gehouden met het gedeelte van het controleprogramma dat reeds is afgewerkt en de nog uit te voeren werkzaamheden ⁽³¹⁹⁾.

De parameter van de tijd dient te worden bijgestuurd op basis van het bekwaamheidsniveau van de medewerkers op wie een beroep werd gedaan. Het is billijk dat bij de bepaling van de honoraria ook rekening wordt gehouden met de aansprakelijkheid die de commissaris opneemt, de specifieke bevoegdheid van de revisor en de faam die hij geniet ⁽³²⁰⁾.

⁽³¹⁸⁾ R. VAN ASBROECK en P. DE BOCK, *Zoeklicht op de commissaris-revisor*, Antwerpen, Kluwer, 1986, p. 14.

⁽³¹⁹⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1996, p. 146; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 457.

⁽³²⁰⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1991, p. 30; Verslag aan de Koning voorafgaand aan K.B. 10 januari 1994.

B. Voldoende hoge bezoldiging

241. Een revisor dient te kunnen aantonen dat de vergoeding die hij in rekening brengt voor een wettelijke controle redelijk is, met name indien deze aanzienlijk lager is dan het bedrag dat door een voorganger in rekening is gebracht of de bedragen van offertes van andere revisorenkantoren voor dezelfde opdracht. Hij dient ook te kunnen aantonen dat een in zijn offerte vermelde vergoeding niet afhankelijk is van de verwachte levering van vormen van overige dienstverlening en dat een cliënt niet is misleid ten aanzien van de basis waarop toekomstige vergoedingen worden berekend. De revisor dient richtlijnen en procedures te hebben ingesteld die hem in staat stellen dat de door hem in rekening gebrachte vergoedingen aan al deze vereisten voldoen⁽³²¹⁾.

De vereiste dat de bezoldiging voldoende hoog moet zijn om de controle te kunnen uitvoeren overeenkomstig de normen en aanbevelingen van het IBR, geldt ook voor de controle van de rekeningen in de non-profitsector, de vzw's⁽³²²⁾.

242. Door artikel 13 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 wordt geen tarief opgelegd, noch een minimumvergoeding bepaald. Dergelijke minimum- of verplichte tarieven zijn inderdaad onwettig want strijdig met de Europese regels betreffende de mededinging (art. 81 en 82 EG-Verdrag) die ook van toepassing zijn op beroepsordes⁽³²³⁾. Elke (impliciete) afspraak van een beroepsvereniging die de vrije prijsbepaling verhindert is strijdig met hoger vermelde bepalingen, ongeacht of ze al dan niet schriftelijk werd vastgelegd en ongeacht of ze al dan niet door de leden ervan werd nageleefd. Hoger vernoemde bepaling strekt er echter enkel toe te verbieden dat een opdracht wordt aanvaard aan financiële voorwaarden die de goede uitoefening ervan in het gedrang zouden kunnen brengen. Deze bepaling brengt de vrije mededinging tussen de bedrijfsrevisoren derhalve geenszins in het gedrang. Zij is noodzakelijk om de behoorlijke uitoefening van de maatschappelijke opdracht die de bedrijfsrevisor heeft te waarborgen en als zodanig niet in strijd met het mededingingsrecht⁽³²⁴⁾.

243. Om na te gaan of artikel 13 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 al dan niet in acht werd genomen, moeten de toezicht- en tuchtinstanties onderzoeken of de betrokken opdracht kennelijk niet op behoorlijke wijze kon worden uitgevoerd tegen het overeengekomen honorarium. Dit is niet het geval wanneer deze opdracht tegen de overeengekomen bezoldiging niet

⁽³²¹⁾ NIVRA, *Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de accountant*, Amsterdam, mei 2003, p. 24.

⁽³²²⁾ IBR, Omzendbrief aan de leden C.015/05, *Jaarverslag*, 2005, p. 319.

⁽³²³⁾ Zie bv. Orde der Apothekers, Cass. 7 mei 1999, *T.B.H.*, 1999, p. 490; IBR, *Jaarverslag*, 1998, p. 56; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 371; Orde van Architecten: R.C., T.D., H.S., M.V. en J.B./Orde van Architecten, 2002-P/K-51, 4 juli 2002, *Driemaandelijks Tijdschr. RM* 2002/3, p. 5.

⁽³²⁴⁾ Tuchtcommissie IBR 13 mei 2003 bevestigd door Nederlandstalige Commissie van Beroep IBR I maart 2004, nr. 0154/2000/N; IBR, *Jaarverslag*, 2003, p. 260 verwijzend naar Hof van Justitie 19 februari 2002, *T.B.H.*, 2002, p. 403.

op bedrijfseconomisch verantwoorde wijze door de revisor kan worden uitgevoerd, tenzij hij er minder tijd aan spendeert dan vooropgesteld en nodig (gelet op de complexiteit en aard van de opdracht) of tenzij het verlies voor deze opdracht wordt gecompenseerd door een (te) hoge facturatie voor andere opdrachten aan dezelfde of aan andere cliënten.

Een interessant precedent uit de tuchtrechtspraak van het IBR betrof een commissarismandaat voor een gemeentelijk bedrijf. Voor de toekenning van dit mandaat werd een offerte uitgeschreven. Uiteindelijk werd het mandaat toegewezen aan een revisorenkantoor dat een vergoeding vroeg die minder dan 20 % bedroeg van het gemiddelde van de overige inschrijvers. Haar uurtarief bedroeg 36 % van het gemiddelde van haar concurrenten en zij zou de opdracht uitvoeren in 60 % van de tijd die de anderen daarvoor gemiddeld meenden nodig te hebben. Volgens de Tuchtcommissie bewezen deze vaststellingen op zich niet dat het bedrag van de vergoeding niet bepaald werd in functie van de complexiteit van de opdracht en van de aard en reikwijdte van de prestaties die vereist waren. In het kader van een vrije mededinging staat het elke inschrijver vrij om aan een zo concurrentieel mogelijke prijs een offerte in te dienen. Zowel de Tuchtcommissie als de Commissie van Beroep oordeelden bovendien dat het feit dat het aantal uren dat voor de audit van de rekeningen volgens de offerte in rekening werden gebracht, aanzienlijk lager lag dan het gemiddelde van de concurrenten, op zich evenmin volstaat om te besluiten dat de vooropgestelde tijdsbesteding onvoldoende was om de opdracht behoorlijk uit te voeren. Er kan immers rekening worden gehouden met het feit dat de betrokken revisor, gelet op eerdere opdrachten en projecten, reeds over informatie beschikte over de structuur en de werking van deze cliënt. Dat de controleopdracht kennelijk niet op behoorlijke wijze kon worden uitgevoerd met aanrekening van de vooropgestelde som, werd door de Tuchtcommissie en door de Commissie van Beroep terecht gemotiveerd op grond van het feit dat de vergoeding werd bepaald op een uurtarief dat manifest beneden de kostprijs lag. Uit de stukken van de betrokken revisor bleek immers dat de offerte voor de controleopdracht werd gedaan aan een uurtarief dat slechts 70 % bedroeg van de directe kostprijs van de medewerkers per gefactureerd uur, laat staan dat daarmee het aandeel in de indirecte kosten kon worden gedekt of dat er nog een winstmarge op zou zijn genomen ⁽³²⁵⁾.

244. Door een vergoeding te bedingen die kennelijk onvoldoende is, neemt een revisor bovendien een houding aan waardoor bij derden minstens de schijn wordt gewekt dat hij zijn opdracht niet in alle ernst en onpartijdigheid zal uitvoeren, dan wel dat hij zich in een afhankelijke en dus niet langer onpartijdige positie plaatst tegenover zijn opdrachtgever, waarbij de indruk ontstaat dat de ontoereikende vergoeding voor de controleopdracht zal worden gecompenseerd door andere, wel lucratieve opdrachten. Dit maakt een schending uit van artikel 8 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994. Dit bepaalt dat een bedrijfsrevisor slechts een revisorale opdracht mag uitvoeren en een verslag of oordeel geven, in zoverre zijn onpartijdigheid wordt gewaarborgd door zijn eigen rechtschappen en objectieve houding, alsook door de houding van de medewerkers waarop hij een beroep doet ⁽³²⁶⁾.

⁽³²⁵⁾ Tuchtcommissie IBR 13 mei 2003 bevestigd door Nederlandstalige Commissie van Beroep IBR 10 maart 2004, nr. 0154/2000/N; IBR, *Jaarverslag*, 2003, p. 254-271 en IBR, *Jaarverslag*, 2004, p. 331-332.

⁽³²⁶⁾ Tuchtcommissie IBR 13 mei 2003 bevestigd door Nederlandstalige Commissie van Beroep IBR 10 maart 2004, nr. 0154/2000/N; IBR, *Jaarverslag*, 2003, p. 267 en IBR, *Jaarverslag*, 2004, p. 332.

C. Vast karakter van de bezoldiging en voldoende karakter van de bezoldiging

245. De vereiste dat de bezoldiging voldoende hoog dient te zijn primeert op het beginsel dat de bezoldiging voor de wettelijke controleopdracht bestaat uit een bij de aanvang van de benoeming vastgesteld bedrag. Indien ten gevolge van een fusie, herstructurering of een uitbreiding van de activiteiten, zich een belangrijke wijziging in de activiteit of de structuur van de vennootschap voordoet, kan een wijziging in de bezoldiging zich opdringen, omdat de opdracht onmogelijk kan worden voortgezet aan de bij de aanvang bepaalde voorwaarden⁽³²⁷⁾.

D. Verbod op resultaatgebonden honoraria

246. Het wordt strijdig geacht met de plichtenleer een opdracht te aanvaarden die afhankelijk is van de door de cliënt geboekte resultaten of van het voordeel dat de cliënt gebeurlijk kan halen uit het optreden van de revisor⁽³²⁸⁾.

247. Artikel 8.1. van de Aanbeveling van de Europese Commissie van 16 mei 2002 over de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU bepaalt terzake dat:

“Afspraken in verband met honoraria voor controleopdrachten waarbij het bedrag van de beloning afhankelijk is van het resultaat dat de verleende dienst oplevert, aanleiding geven tot uit eigenbelang en belangenbehartiging voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid die een onaanvaardbaar hoog onafhankelijkheidsrisico inhouden. Bijgevolg wordt verlangd dat:

- a) nooit controleopdrachten worden aanvaard tegen een resultaatgebonden honorarium; en*
- b) om elke schijn van resultaatgebondenheid te vermijden, de grondslag voor de berekening van de honoraria voor controlediensten elk jaar van tevoren wordt overeengekomen. Daarbij dient enige manoeuvreerruimte te worden gelaten, zodat met onverwachte factoren in de werkzaamheden rekening kan worden gehouden.*

Ook afspraken in verband met resultaatgebonden honoraria voor niet-controlediensten die de externe accountant, het accountantskantoor of een entiteit van het netwerk van het kantoor aan een gecontroleerde cliënt of aan één van de met deze cliënt verbonden partijen verleent, kunnen bedreigingen voor de onafhankelijkheid met zich meebrengen. Het veiligheidssysteem van de externe accountant dient daarom te waarborgen dat:

⁽³²⁷⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1986, p. 71; IBR, *Jaarverslag*, 1988, p. 44.

⁽³²⁸⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1991, p. 30; H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, “Artikel 64, § 1”, o.c., p. 27.

- a) er nooit dergelijke afspraken worden gemaakt zonder dat eerst het eventueel daaruit voortvloeiende onafhankelijkheidsrisico wordt beoordeeld en is nagegaan of er adequate veiligheidsmaatregelen kunnen worden genomen om dit risico tot een aanvaardbaar minimum te beperken; en
- b) indien de externe accountant er niet van overtuigd is dat adequate veiligheidsmaatregelen zijn genomen om de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid te ondervangen, de opdracht tot verlening van niet-controlediensten wordt geweigerd of de externe accountant de wettelijke controle staakt om een dergelijke opdracht te kunnen aanvaarden.”⁽³²⁹⁾.

3.1.2. Financiële onafhankelijkheid

248. De bedrijfsrevisoren mogen hun activiteit niet derwijze beperken dat hun beroepsinkomsten uitsluitend afhankelijk zijn of van een zeer beperkt aantal onderscheiden opdrachten of functies, of van opdrachten en functies die concreet alle afhankelijk zijn van één enkele belangengroep of van éénzelfde gezag (art. 13 K.B. 10 januari 1994)⁽³³⁰⁾. Zo wordt het feit dat een commissaris, een revisorenkantoor, of een entiteit van het netwerk gedurende drie jaar 20 % of meer van zijn totale jaarlijkse inkomsten ontvangt of moet ontvangen van één gecontroleerde rechtspersoon (of met die rechtspersoon verbonden vennootschappen) aanzien als een financiële afhankelijkheid⁽³³¹⁾.

249. De *ratio legis* van deze bepaling wordt treffend toegelicht in voorschriften inzake onafhankelijkheid van de accountant van het NIVRA. Overmatige afhankelijkheid van vergoedingen voor wettelijke controles of overige dienstverlening van één cliënt levert duidelijk een uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de revisor op. De revisor dient niet alleen het bestaan van een dergelijke financiële afhankelijkheid te vermijden, maar dient ook zorgvuldig na te gaan of wellicht de schijn van een dergelijke afhankelijkheid een bedreiging voor de onafhankelijkheid vormt. Naar de buitenwereld toe kan de indruk worden gewekt dat de revisor, zijn organisatie of zijn netwerk financieel afhankelijk is van één enkele cliënt wanneer het totale bedrag aan vergoedingen voor wettelijke controle en overige dienstverleningen dat van die cliënt wordt ontvangen een kritisch percentage van het inkomen van de revisor, het revisorenkantoor of zijn netwerk overstijgt. Wanneer volgens de buitenwereld het kritische punt wordt bereikt, zodat het percentage aan totale vergoedingen van één cliënt een significante bedreiging ten gevolge van eigenbelang vormt, hangt af van verschillende factoren. Dit kan bijvoorbeeld afhangen van de grootte van het revisorenkantoor, of van het antwoord op de vraag of het revisorenkantoor een gevestigde onderneming is of pas opgestart, of het op

⁽³²⁹⁾ D. SZAFRAN, *De onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor*, Studies IBR, 2004, p. 174.

⁽³³⁰⁾ Zie voor een aantal cijfergegevens hieromtrent: R. NIEUWDORP, “Onafhankelijkheid en samenwerking: water en vuur?”, *T.R.V.*, 2002, p. (123), 142-143. Zie ook D. SZAFRAN, *De onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor*, Studies IBR, 2004, p. 79 verwijzend naar de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002.

⁽³³¹⁾ G. ROEKENS, “Ontwerp-aanbeveling IBR over onafhankelijkheid commissaris”, *Audit, Control & Governance*, 2004, p. 2, nr. 9.

lokaal, nationaal of internationaal niveau opereert, en van het algemeen bedrijfsklimaat waarin het opereert ⁽³³²⁾.

3.1.3. Achterstallige bezoldigingen

250. Wanneer er sprake is van een aanzienlijke achterstand bij de betaling van vergoedingen voor wettelijke controleopdrachten en overige dienstverlening en het bedrag van deze achterstallige vergoedingen of dat bedrag tezamen met de vergoedingen voor lopende opdrachten als een lening van aanzienlijke omvang kan worden opgevat, dan wordt de uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid zo groot geacht dat een revisor geen nieuwe opdracht meer zou mogen aanvaarden of, wanneer zulks passend en mogelijk is, het lopende commissarismandaat zou moeten neerleggen. De situatie dient te worden beoordeeld door een venoot die niet bij de verlening van diensten aan de entiteit is betrokken. Wanneer een dergelijke beoordeling niet kan plaatsvinden, moet de situatie aan een door een andere bedrijfsrevisor te verrichten beoordeling van buitenaf worden onderworpen. Een eventueel alternatief is dat advies wordt gevraagd aan de beroepsorganisatie, namelijk het Instituut der Bedrijfsrevisoren ⁽³³³⁾.

⁽³³²⁾ NIVRA, *Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de accountant*, Amsterdam, mei 2003, p. 23.

⁽³³³⁾ Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, punt B.8.3.; NIVRA, *Nadere voorschriften inzake de onafhankelijkheid van de accountant*, Amsterdam, mei 2003, p. 23.

HOOFDSTUK 4

BEVOEGDHEID TOT BEPALING VAN DE BEZOLDIGING

4.1. ALGEMENE WETTELIJKE CONTROLEOPDRACHT

4.1.1. Exclusieve bevoegdheid algemene vergadering: commissaris die door de algemene vergadering wordt aangesteld

A. Principe

251. De bepaling van de bezoldiging van de commissaris voor de vervulling van zijn wettelijke controleopdracht is een exclusief voorbehouden bevoegdheid van de algemene vergadering (art. 134, § 1 W. Venn. (vennootschappen); art. 4, 3° V&S-wet en art. 17, § 7 V&S-wet *juncto* art. 134 W. Venn. (verenigingen)⁽³³⁴⁾). Het is strijdig met de wet en met de plichtenleer facturen op te stellen met aanvullende honoraria die rechtstreeks of zijdelings de kosten van de wettelijke opdracht als commissaris dekken en die niet door de algemene vergadering zijn goedgekeurd⁽³³⁵⁾. De bevoegdheid tot bepaling van de bezoldiging kan niet aan het bestuursorgaan worden gedelegeerd, ofschoon dit in de praktijk soms gebeurt⁽³³⁶⁾.

252. De bezoldiging van de commissaris moet in de notulen van de algemene vergadering worden vermeld. Hetzelfde geldt voor de beslissing tot wijziging van de bezoldiging⁽³³⁷⁾. De commissaris dient op de opnemings van deze vermelding toe te zien⁽³³⁸⁾.

B. Bezoldiging van de commissaris bij een groep van vennootschappen

253. Het Instituut heeft de vraag gekregen te weten in welke mate het in overeenstemming is met de wet dat de vergoeding van de commissaris wordt gedragen door de moedervenootschap van een gecontroleerde vennootschap. De Juridische Commissie heeft in principe geoordeeld dat deze techniek aanvaardbaar is voorzover alle elementen met betrekking tot het statuut van de commissaris, zoals voorzien in de wet, behoorlijk worden nageleefd: aanstelling door de algemene vergadering, vaststellen van de bezoldiging door voornoemde algemene vergadering.

De Juridische Commissie herinnert aan het feit dat artikel 134, § 1 van het Wetboek van vennootschappen inderdaad duidelijk voorschrijft dat de

⁽³³⁴⁾ A. KILELSE en R. VAN BOVEN, "Boekhouding, jaarrekening en controle", in *Vzw en stichting*, Brugge, die Keure, 2005, p. 268, nr. 207.

⁽³³⁵⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1991, p. 30.

⁽³³⁶⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2004, p. 111.

⁽³³⁷⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1986, p. 72.

⁽³³⁸⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1991, p. 30.

algemene vergadering van de gecontroleerde vennootschap het bedrag van de honoraria moet vastleggen; dit bedrag moet bovendien toelaten om de controlenormen na te leven. De overeenkomst die de vennootschap en de commissaris bindt, behoort tot de bevoegdheid van de algemene vergadering van de dochtervennootschap en kan de moedervennootschap niet engageren. De Commissie oordeelt evenwel dat dit contract bepaalde facturatie- en betalingsmodaliteiten van de honoraria kan bepalen. In deze context lijkt het dan ook niet uitgesloten dat de partijen bepaalde modaliteiten overeenkomen, onder voorbehoud van deontologische vereisten.

Vanuit juridisch oogmerk lijken drie voorwaarden in elk geval vereist:

- de algemene vergadering van de gecontroleerde vennootschap moet expliciet de facturatiemodaliteiten hebben aanvaard;
- het bedrag van de honoraria van de commissaris is vastgelegd door dezelfde algemene vergadering en laat de naleving van de normen toe;
- het is de commissaris (met name het lid ingeschreven op de IBR-ledenlijst) die effectief de totaliteit van de door algemene vergadering vastgelegde honoraria in ontvangst neemt; deze honoraria moeten hem toelaten om het controleprogramma ten uitvoer te leggen met naleving van de normen⁽³³⁹⁾.

C. Sanctie

a. Geldigheid van de benoeming

254. Indien bij het benoemingsbesluit van de commissaris de bezoldiging niet werd bepaald, leidt dit niet tot de ongeldigheid van de benoeming⁽³⁴⁰⁾.

b. Onmogelijkheid om bezoldiging op te eisen

255. Het ontbreken van een besluit met betrekking tot de bezoldiging heeft wel gevolgen met betrekking tot de mogelijkheid van vergoeding van de commissaris. Een commissaris kan immers maar worden vergoed op basis van een bezoldiging vastgesteld door de algemene vergadering. Indien toch honoraria zouden worden betaald zonder een beslissing van de algemene vergadering, zouden die als voorschot kunnen worden beschouwd in afwachting van een besluit van de algemene vergadering. Dergelijke voorschotten aan de commissaris worden echter krachtens artikel 134, § 3 van het Wetboek van vennootschappen verboden⁽³⁴¹⁾. De Raad van het IBR heeft aldus aan een lid van het Instituut de toestemming geweigerd om de betaling van honoraria voor daadwerkelijk geleverde prestaties in rechte te vorderen, omdat zij niet door de algemene vergadering werd vastgesteld.

⁽³³⁹⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2000, p. 237-238; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 454-455.

⁽³⁴⁰⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1986, p. 73; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 455.

⁽³⁴¹⁾ *Ibid.*

c. Strafsancties

256. Het opnemen door de commissaris van een bezoldiging, die na de formele aanstelling door de algemene vergadering werd bepaald door de raad van bestuur, kan tot strafsancties leiden. Een dergelijke vergoeding zou als een voorschot kunnen worden gekwalificeerd. Dit is verboden door artikel 134, § 3 van het Wetboek van vennootschappen en wordt strafrechtelijk gesanctioneerd door artikel 170 van het Wetboek van vennootschappen ⁽³⁴²⁾.

4.1.2. Exclusieve bevoegdheid rechtbank: de gerechtelijk aangestelde commissaris

257. Wanneer de rechter een commissaris aanstelt, bepaalt hij ook diens bezoldiging (art. 131 W. Venn.). In een arrest van het Hof van Beroep te Brussel ⁽³⁴³⁾ werd eraan herinnerd dat, hoewel de vaststelling van de bezoldiging van de commissarissen normaal vrij is tussen de betrokken partijen krachtens het beginsel van de wilsautonomie, deze regel niet van toepassing is wanneer de commissarissen worden benoemd door de voorzitter van de rechtbank van koophandel overeenkomstig artikel 131 van het Wetboek van vennootschappen, bij ontstentenis van een commissaris of wanneer alle commissarissen zich in de onmogelijkheid bevinden om hun taak uit te voeren en niet onmiddellijk in hun benoeming of in hun vervanging wordt voorzien.

Het past om vergoedingen vast te stellen die niet minder zijn dan die waarop de commissarissen aanspraak kunnen maken krachtens hun kwalificaties, de moeilijkheidsgraad van hun taak en het belang van hun prestaties vereist voor de vervulling van hun opdracht, terwijl tegelijk overeenkomstig artikel 134, § 1 van het Wetboek van vennootschappen de normen vastgesteld door het IBR worden nageleefd.

De raming van het budget “tijd” in aanmerking genomen om de bezoldiging van de commissarissen vast te stellen moet zo precies mogelijk het aantal uren dekken vereist voor de vervulling van de wettelijke opdracht.

Volgens hetzelfde Hof van Beroep kan de bezoldiging van de commissarissen slechts worden vastgesteld door de voorzitter van de rechtbank van koophandel voor de vervulling van hun opdrachten bedoeld in het Wetboek van vennootschappen ⁽³⁴⁴⁾.

258. De wijziging van deze bezoldiging kan in principe eveneens slechts door de rechtbank worden beslist. Indien de benoeming van een gerechtelijk aangestelde commissaris wordt bevestigd door de algemene vergadering (op voordracht van de ondernemingsraad), kan de algemene vergadering de bezoldiging wijzigen. Indien de procedure aan de orde is vóór het eerste jaar

⁽³⁴²⁾ B.C.N.A.R., *Bedrijfsrevisor en het strafrecht*, Studies B.C.N.A.R., 1991, p. 48.

⁽³⁴³⁾ Brussel 6 juni 1996, *T.B.H.*, 1998, p. 597, noot B. TILLEMANS.

⁽³⁴⁴⁾ IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 453.

van de opdracht van de commissaris is verstreken, zou deze wijziging van de bezoldiging zelfs onmiddellijk kunnen ingaan ⁽³⁴⁵⁾.

4.2. UITZONDERLIJKE WERKZAAMHEDEN OF BIJZONDERE OPDRACHTEN

259. De bezoldiging voor de uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten van de commissaris wordt bepaald door de raad van bestuur/zaakvoerders (*cf. infra*, nr. 273).

4.3. VENNOOTSCHAPPEN OF VERENIGINGEN MET ONDERNEMINGSRAAD

260. In vennootschappen of verenigingen waar een ondernemingsraad werd opgericht, wordt het bedrag van de bezoldiging van de commissaris aan de ondernemingsraad meegedeeld. De bezoldiging vergoedt de commissarissen voor hun opdracht als commissaris en voor de taken van de opdrachten die zij vervullen krachtens de artikelen 151 tot 154 van het Wetboek van vennootschappen. Op verzoek van de door de werknemers benoemde leden van de ondernemingsraad legt de revisor aan de ondernemingsraad een raming voor van de omvang van de prestaties vereist voor de vervulling van deze taak en van deze opdrachten (art. 158 W. Venn.). Hoewel artikel 17, § 7 V&S-wet niet verwijst naar de toepassing van artikel 158 van het Wetboek van vennootschappen, volgt deze verplichting voor verenigingen uit de toepassing van artikel 15*bis* van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven ⁽³⁴⁶⁾.

261. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat de bezoldiging in principe enkel ter informatie aan de ondernemingsraad wordt meegedeeld. Van de ondernemingsraad wordt niet verwacht dat hij de voorziene bezoldiging zou goed- of afkeuren ⁽³⁴⁷⁾. Het louter informatieve karakter van de mededeling leidde trouwens tot een tekstamendement van het oorspronkelijke wetsontwerp tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat ⁽³⁴⁸⁾. In de praktijk werd in bepaalde gevallen echter bij de procedure inzake de gerechtelijke aanstelling van een revisor door de werknemersafgevaardigden binnen de ondernemingsraad opgeworpen dat de voorgestelde bezoldiging te laag was om al de taken behoorlijk te vervullen die de revisor heeft ten opzichte van de

⁽³⁴⁵⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1986, p. 71; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 453-454.

⁽³⁴⁶⁾ A. KILELSE en R. VAN BOVEN, "Boekhouding, jaarrekening en controle", in *Vzw en stichting*, Brugge, die Keure, 2005, p. 268, nr. 209.

⁽³⁴⁷⁾ *Parl. St. Kamer* 1982-83, nr. 552/35, p. 23.

⁽³⁴⁸⁾ Amendement van de regering, *Parl. St. Kamer* 1982-83, nr. 552/15, p. 1.

ondernemingsraad ⁽³⁴⁹⁾. In andere gevallen werd de bezoldiging te hoog bevonden ⁽³⁵⁰⁾.

In een uitspraak van de voorzitter van de Rechtbank van Koophandel te Brussel ⁽³⁵¹⁾ bevestigd door het Hof van Beroep te Brussel ⁽³⁵²⁾ werd in kort geding een deskundige aangesteld teneinde te onderzoeken of de voorgestelde bezoldiging van de commissaris voldoende was om in onafhankelijkheid zijn informatieplicht ten opzichte van de ondernemingsraad te vervullen.

De mededeling van de bezoldiging moet het mogelijk maken om de ondernemingsraad zo volledig mogelijk voor te lichten over de omstandigheden waarin de commissarissen hun opdracht moeten uitvoeren. Deze informatie beoogt dus een beslissing met volle kennis van zaken. Hieruit volgt dat als de ondernemingsraad meent dat de meegeede informatie over de bezoldiging en over de raming van hun prestaties niet geruuststellen over de omstandigheden waarin de opdracht zal worden uitgevoerd, hij het recht heeft om de voordracht van de kandidaten voorgedragen door de raad van bestuur te weigeren ⁽³⁵³⁾.

⁽³⁴⁹⁾ Voorz. Kh. Brussel 16 juni 1995, *Rev. prat. soc.*, 1995, nr. 6685, p. 453, noot G. KEUTGEN; zie ook Voorz. Kh. Charleroi 5 september 1986, A.R. 3370/1986, *Rev. prat. soc.*, 1986 (het feit dat de revisor uitdrukkelijk ter zitting heeft verzekerd dat de bezoldiging voldoende was en dat de hoogte van het honorarium een voldoende beschikbaarheid waarborgde, was één van de argumenten ter motivering van de beslissing).

⁽³⁵⁰⁾ Voorz. Kh. Brussel 24 december 1990, *Soc. Kron.*, 1991, p. 190.

⁽³⁵¹⁾ Kort Ged. Kh. Brussel 16 juni 1995, *Rev. prat. soc.*, 1995, nr. 6685, p. 453, noot G. KEUTGEN.

⁽³⁵²⁾ Brussel 6 juni 1996, *T.B.H.*, 1998, p. 597.

⁽³⁵³⁾ *Ibid.*, p. 598.

HOOFDSTUK 5

BEPALING VAN DE BEZOLDIGING

5.1. ALGEMENE WETTELIJKE CONTROLEOPDRACHT

5.1.1. Voorafgaandelijke bepaling vast bedrag

262. De bezoldiging van een commissaris bestaat uit een vast bedrag dat bij de aanvang van zijn opdracht door de algemene vergadering wordt vastgesteld uiterlijk op het ogenblik van de benoeming (art. 134, § 1 W. Venn. (vennootschappen) en art. 17, § 7 *juncto* art. 134, § 1 W. Venn. (verenigingen)). De bezoldiging dient in de notulen van het benoemingsbesluit te worden vermeld⁽³⁵⁴⁾. De betalingsmodaliteiten kunnen worden overeengekomen tussen de commissaris en de raad van bestuur. Eens de berekeningsmethode is gekend, zijn de concrete modaliteiten niet van die aard de onafhankelijkheid van de commissaris te kunnen beïnvloeden; vandaar dat kan worden verwezen naar een later akkoord. De wet laat de betalingswijze vrij (driemaandelijks (wat zeer dikwijls gebeurt) of jaarlijks, met of zonder voorschotten). Dergelijke modaliteiten zullen doorgaans worden voorzien in de opdrachtbrief⁽³⁵⁵⁾.

Deze bezoldiging geldt voor de termijn van drie controlejaren. Aangezien de vergoeding van de commissaris overeenkomstig de bepaling van openbare orde van artikel 134, § 1 van het Wetboek van vennootschappen⁽³⁵⁶⁾ uit een vast bedrag bestaat en niet kan worden gewijzigd dan met wederzijdse instemming van de partijen, heeft de commissaris in principe geen recht op een bijkomende vergoeding wanneer hij zijn functie *de facto* langer dan drie kalenderjaren zou uitoefenen. Indien het mandaat meer dan drie kalenderjaren duurt, is er geen automatische proratering van dit bedrag voor de maanden die de 36 maanden overschrijden. Wel zou een dergelijke proratering voorafgaandelijk conventioneel kunnen worden bedwongen. De vereiste van een vast bedrag belet immers niet dat de bezoldiging wordt gekoppeld aan bepaalde (eventueel later vastgelegde) variabelen⁽³⁵⁷⁾. Ten slotte dient men erop te wijzen dat de commissaris zelf initiatieven kan ontwikkelen om te maken dat de jaarrekening tijdig wordt goedgekeurd, zodat er geen onredelijke discrepantie is tussen de controlejaren en kalenderjaren waarin hij actief is. Een commissaris kan aldus bijvoorbeeld gebruik maken van zijn bevoegdheid om een algemene vergadering bijeen te roepen⁽³⁵⁸⁾.

⁽³⁵⁴⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1985, p. 47; IBR, *Jaarverslag*, 2004, p. 112.

⁽³⁵⁵⁾ H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, "Artikel 64ter", *o.c.*, p. 2a.

⁽³⁵⁶⁾ Gent 5 januari 2004, *T.B.H.*, 2005, p. 401 (art. 134, § 1 W. Venn. (oud art. 64ter Venn. W.) is van openbare orde, gelet op het feit dat de schending ervan strafbaar is gesteld met een gevangenisstraf van een maand tot een jaar en/of met een geldboete van (thans) 50 EUR tot 10.000 EUR).

⁽³⁵⁷⁾ I. DE POORTER, "Het mandaat van de commissaris duurt drie controlejaren", noot onder Gent 5 januari 2004, *T.B.H.*, 2005, p. 407.

⁽³⁵⁸⁾ Gent 5 januari 2004, *T.B.H.*, 2005, p. 401, noot I. DE POORTER; H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, "Artikel 64quater", *o.c.*, p. 3.

5.1.2. Ratio legis

263. De regel van een vaste bezoldiging die wordt bepaald bij de aanvang van het mandaat, werd ingevoerd teneinde de onafhankelijkheid van de commissaris te waarborgen; destijds was het de gewoonte dat de commissarissen werden bezoldigd met tantièmes, tenminste indien winsten uitkeerbaar waren ⁽³⁵⁹⁾.

5.1.3. Notie vast bedrag

264. Aan de vereiste van een vast bedrag is niet voldaan, indien de commissaris een forfaitair bedrag per uur wordt betaald, vermits het aantal uren kan variëren ⁽³⁶⁰⁾.

265. De kantoorkosten dienen in de door de algemene vergadering vastgestelde bezoldiging te zijn vervat. Voor de Raad van het IBR is het dan ook onaanvaardbaar dat de algemene vergadering het bedrag van de commissaris vaststelt exclusief de kantoorkosten.

Wat de verplaatsingskosten betreft, is de situatie minder evident.

Destijds oordeelde de Raad van het IBR, verwijzend naar een omzendbrief van 3 maart 1956 *“dat de verplaatsingskosten die in België gemaakt worden, in de bezoldiging moeten begrepen worden, en dat enkel de verplaatsingskosten in het buitenland mogen terugbetaald worden buiten bezoldiging om”*.

De Raad van het IBR oordeelt dat dit standpunt nog steeds van toepassing kan worden geacht. Hij vestigt weliswaar de aandacht op artikel 134, § 3, eerste lid van het Wetboek van vennootschappen, waarin een uitdrukkelijk verbod wordt voorzien voor de commissaris om van de vennootschap, buiten zijn bezoldiging enig voordeel, in welke vorm ook, te ontvangen. Volgens de Raad mogen verplaatsingskosten geenszins als aanvullende honoraria, die rechtstreeks of zijdelings de kosten van de wettelijke opdracht als commissaris dekken, worden beschouwd. Verplaatsingen in het buitenland kunnen afzonderlijk worden terugbetaald. Deze kosten dienen echter redelijk te zijn en in rechtstreeks verband te staan met de commissarisopdracht ⁽³⁶¹⁾.

266. De vereiste van een vast bedrag verhindert niet dat de bezoldiging wordt gekoppeld aan bepaalde variabelen. De Raad van het IBR oordeelde aldus dat er geen bezwaar is dat een verhoging vanaf de datum van de benoeming zou worden bedongen, op basis van een strategisch plan van de onderneming, voorzover dit blijkt uit een ondubbelzinnig besluit van de algemene

⁽³⁵⁹⁾ *Parl. St. Kamer* 1979-80, nr. 387/1, p. 54; H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, “Artikel 64ter”, o.c., p. 2.

⁽³⁶⁰⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1985, p. 47.

⁽³⁶¹⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1997, p. 40-41; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 458.

vergadering en voorzover een vast bedrag wordt opgenomen in de notulen van de vergadering ⁽³⁶²⁾.

De vereiste van een vast bedrag belet evenmin dat er een indexeringsclausule wordt opgenomen, waarvan de modaliteiten bij de aanvang van de opdracht worden overeengekomen en die slechts door wederzijdse toestemming kunnen worden gewijzigd ⁽³⁶³⁾. In elk geval gebeurt de indexering van de bezoldiging niet automatisch, doch dient zij uitdrukkelijk te worden bepaald in de beslissing van de algemene vergadering of van de voorzitter van de rechtbank van koophandel ⁽³⁶⁴⁾.

5.1.4. Wijziging van het vastgestelde bedrag

267. De vereiste van een vast bedrag verhindert niet dat de bij de aanvang van zijn taak vastgestelde bezoldiging door de algemene vergadering kan worden gewijzigd met instemming van de commissaris ⁽³⁶⁵⁾.

A. Wijziging van de structuur van de gecontroleerde vennootschap

268. Indien de structuur van de vennootschap fundamenteel verandert of een groei de verkiezing van een ondernemingsraad met zich meebrengt, kan de opdracht soms onmogelijk worden voortgezet aan de voorwaarden die bij de aanvang werden bepaald, vermits de bezoldiging zo hoog moet zijn dat de commissaris zijn opdracht naar behoren kan uitvoeren met inachtnaam van de controlenormen (art. 134, § 1 W. Venn.). De commissaris kan in dit geval de algemene vergadering vragen om het bedrag van de bezoldiging te wijzigen. Indien de bijkomende opdrachten worden veroorzaakt door de rapporteringsverplichting naar de ondernemingsraad toe kan een bijzondere vergoeding worden toegekend door de raad van bestuur in uitvoering van artikel 134, § 2 van het Wetboek van vennootschappen Dit is een afwijking van het beginsel dat de bezoldiging van de commissaris zowel de functie als commissaris als de opdrachten die de commissaris met toepassing van de artikelen 151 tot 154 van het Wetboek van vennootschappen uitoefent, vergoedt ⁽³⁶⁶⁾. Indien de commissaris in deze hypothese geen akkoord kan bereiken met de algemene vergadering die met toepassing van artikel 134, § 1 van het Wetboek van vennootschappen een vergoeding bepaalt, die de naleving van

⁽³⁶²⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1986, p. 71.

⁽³⁶³⁾ M.v.T. "wetsontwerp tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat", *Parl. St. Kamer* 1982-83, nr. 552/1, p. 17; IBR, *Jaarverslag*, 1991, p. 30; IBR, *Jaarverslag*, 2004, p. 111, R. VAN ASBROECK en P. DE BOCK, *Zoeklicht op de commissaris-revisor*, Antwerpen, Kluwer, 1986, p. 13; J.-P. MAES en K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep*, Antwerpen, Kluwer, 1985, p. 74; anders: K. BYTTEBIER, "Het controleorgaan in de NV", in *Recht voor de onderneming*, Antwerpen, Kluwer, 1996, II.32-10.

⁽³⁶⁴⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2001, p. 243; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 460.

⁽³⁶⁵⁾ K. BYTTEBIER en R. FELTKAMP, "Controle op de vennootschap door de bedrijfsrevisor", *R.W.* 2003-04, p. □1588; M.Ŧ. "wetsontwerp tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat", *Parl. St. Kamer* 1982-83, nr. □552/1, p. 17.

⁽³⁶⁶⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1988, p. 44-45; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 451-452.

de controlenormen van het Instituut dient te waarborgen, dient hij desgevallend ontslag te nemen. Indien de commissaris zijn functie verder uitoefent, draagt hij sowieso de volle aansprakelijkheid.

B. Boekjaar van meer dan twaalf maanden

269. De Raad van het IBR werd ondervraagd in verband met de honoraria waarop een commissaris aanspraak kan maken tijdens het eerste jaar van zijn opdracht, wanneer het boekjaar meer dan twaalf maanden telt.

Er moet worden van uitgegaan dat het besluit van de algemene vergadering dat het ereloon van de commissaris bepaalt, met die toestand rekening moet houden. Het beginsel van het vaste bedrag belet niet dat het vastgestelde bedrag rekening zou houden met specifieke omstandigheden die te maken hebben met de duur van het boekjaar. *A contrario* kan worden vastgesteld dat de commissaris geen aanvullende honorariumstaat kan versturen bovenop het bedrag dat door de algemene vergadering werd vastgesteld, rekening houdend met de duur van het eerste boekjaar ⁽³⁶⁷⁾.

C. Aanstellen van een college

270. Wanneer, vóór de duur van het mandaat is verstreken, een college wordt opgericht, mag het optreden van een tweede confrater geen invloed hebben op de honoraria van de commissaris in functie. Het bedrag kan immers in de loop van het mandaat niet worden gewijzigd dan met instemming van de partijen, dit wil zeggen, enerzijds de commissaris en anderzijds de algemene vergadering. Komen de beide commissarissen tot een taakverdeling binnen het college, dan kunnen zij desgevallend een akkoord bereiken omtrent het ereloon ⁽³⁶⁸⁾. Indien ontslag wordt genomen vóór het verstrijken van de termijn van drie jaar, kunnen de partijen conventioneel de honoraria bepalen die de commissaris toekomen die vroegtijdig aan zijn mandaat een einde stelt, overeenkomstig de regels die in de opdrachtbrief zijn opgenomen ⁽³⁶⁹⁾.

D. Wegvallen van een lid van een college

271. Wanneer gedurende het boekjaar één van de leden van het college voortijdig wegvalt en niet wordt vervangen, is de vraag te weten in welke mate de algemene vergadering het in haar vorige beslissingen vastgestelde bedrag, kan of moet wijzigen. Alleen de algemene vergadering kan een beslissing die zij vroeger heeft genomen wijzigen, maar om praktische redenen is er geen enkel bezwaar tegen dat die beslissing wordt genomen op de

⁽³⁶⁷⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1996, p. 147; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 457.

⁽³⁶⁸⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1998, p. 232-233; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 464-465.

⁽³⁶⁹⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1996, p. 146; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 457.

eerstkomende bijeenkomst van de algemene vergadering en dat die beslissing met retroactieve werking zou worden toegepast.

De Raad is de mening toegedaan dat, wanneer de algemene vergadering een vast bedrag voor de honoraria heeft vastgesteld dat betrekking heeft op de uitoefening van de opdracht door het college, aanvaard mag worden dat dit bedrag de commissaris mag toekomen die alleen het geheel van de controlewerkzaamheden heeft verricht.

Objectieve redenen zouden evenwel kunnen verantwoorden dat de algemene vergadering op haar beslissing in verband met de honoraria terugkomt, wanneer niet meer aan de voorwaarden die golden ten tijde van haar eerste beslissing is voldaan ⁽³⁷⁰⁾.

5.1.5. Regularisatie en sanctie

272. Indien een bedrijfsrevisor als commissaris is benoemd in strijd met artikel 134, § 1 van het Wetboek van vennootschappen zonder dat zijn bezoldiging op het ogenblik van zijn benoeming werd vastgesteld, rijst de vraag hoe men deze situatie kan regulariseren. Volgens de Raad van het IBR dient de betrokken commissaris aan het bestuursorgaan te vragen dat de eerstkomende algemene vergadering zich uitspreekt over de bezoldiging.

Wel wordt gewezen op de strafrechtelijke bepaling van artikel 170, eerste lid, 2° van het Wetboek van vennootschappen ingeval de voorschriften inzake de honoraria niet worden nageleefd. Wat een eventuele vermelding in het tweede deel van het commissarisverslag betreft, kan worden gesteld dat de commissaris kan oordelen om een dergelijke miskennis van het Wetboek van vennootschappen achterwege te laten op voorwaarde dat het bestuursorgaan maatregelen heeft genomen teneinde de onwettige toestand te verhelpen ter gelegenheid van de eerstvolgende algemene vergadering ⁽³⁷¹⁾.

5.2. UITZONDERLIJKE WERKZAAMHEDEN OF BIJZONDERE OPDRACHTEN

273. Artikel 134, § 2 van het Wetboek van vennootschappen, zoals gewijzigd door de wet houdende diverse bepalingen d.d. 20 juli 2006, bepaalt:

“Het voorwerp van en de bezoldiging verbonden aan uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten uitgevoerd door de commissaris binnen de vennootschap waarvan hij de jaarrekening bedoeld in artikel 142, controleert of van een Belgische vennootschap die onderworpen is aan de wettelijke controle van haar geconsolideerde jaarrekening, bedoeld in artikel

⁽³⁷⁰⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1996, p. 142-143; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 463-464.

⁽³⁷¹⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2004, p. 112.

146, en van de dochtervennootschappen van deze laatste worden vermeld in bijlage bij de jaarrekening en desgevallend de geconsolideerde jaarrekening volgens de volgende categorieën:

- andere controleopdrachten,
- belastingadviesopdrachten, en
- andere opdrachten buiten de revisorale opdrachten.”.

Voor de uitzonderlijke werkzaamheden of de bijzondere opdrachten, kan men moeilijk het principe van de voorafgaande vaststelling van de honoraria vereisen, gelet op de moeilijkheid om op voorhand de omvang van de prestaties te bepalen.

274. Er is geen eensgezindheid omtrent de invulling van het begrip uitzonderlijke werkzaamheden en bijzondere opdrachten. Met “bijzondere opdrachten” wordt gerefereerd aan de bijkomende opdrachten die hetzij krachtens het Wetboek van vennootschappen (bv. omvorming, inbreng in natura, fusie, ontbinding), hetzij op grond van een andere wettelijke of reglementaire bepaling of op grond van de regels die eigen zijn aan een bepaalde sector of aan een bepaalde professionele organisatie (Fost Plus, Val-I-Pac, Bebat) in principe aan de commissaris (of een accountant ingeschreven op het tableau van de externe accountants van het IAB) moeten worden toevertrouwd. Het betreft hier enerzijds de opdrachten voortvloeiend uit de wetgeving inzake werknemersparticipatie of de erkenning van aannemers en anderzijds diverse bepalingen die de tussenkomst van de commissaris voorschrijven (bv. milieucontroles, webtrust enz.)⁽³⁷²⁾.

De “uitzonderlijke werkzaamheden” zijn opdrachten die niet voorzienbaar waren bij het aanvaarden van het mandaat en dus niet gekend waren wanneer de bezoldiging werd bepaald, zoals bijvoorbeeld een vergoeding voor prestaties verbonden aan de installatie van een ondernemingsraad, opstellen van een geconsolideerde jaarrekening in de loop van het mandaat, of prestaties ten gevolge van de gebrekkige financiële informatie wegens het wegvallen van de financiële directie. Van zodra een uitzonderlijke situatie zich herhaalt, dient de commissaris een bijkomende vergoeding te vragen aan de algemene vergadering. Het uitzonderlijk karakter sluit het recurrent karakter uit⁽³⁷³⁾.

⁽³⁷²⁾ A. KILESE, “L’indépendance du commissaire à la lumière de la loi *corporate governance*”, *Rev. prat. Soc.*, 2003, nr. 6879, p. 69, nr. 124; P.A. FORIERS en M. VON KUEGELGEN, “La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables”, *Rev. dr. U.L.B.*, 1992, (p. 11-61), nrs. 74 en 75.

⁽³⁷³⁾ J.-P. MAES en K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep*, Antwerpen, Kluwer, 1985, p. 75; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 85; vgl. K. BYTTEBIER en R. FELTKAMP, “Controle op de vennootschap door de bedrijfsrevisor”, *R.W.*, 2003-04, p. 1588 (“Als gevolg van de opname, bij de opstelling van het Wetboek van vennootschappen, van art. 134, § 2W. Venn. onder de titel “de controle van de jaarrekening en van de geconsolideerde jaarrekening”, dat enkel de bestendige financiële controleopdracht regelt, is het niet duidelijk meer wat met deze “uitzonderlijke” opdracht wordt bedoeld. De plaats van de wetsbepaling schept verwarring aangezien hieruit valt af te leiden dat zij enkel betrekking heeft op de bestendige financiële opdracht, terwijl voorheen de wetgever met de bijzondere bezoldiging voor uitzonderlijke werkzaamheden de specifieke opdrachten met een occasioneel karakter bedoelde”).

Bepaalde rechtsleer definieert de uitzonderlijke werkzaamheden als de taken die krachtens het Wetboek van vennootschappen aan de commissaris worden toevertrouwd. Bijzondere opdrachten zijn volgens deze rechtsleer deze die niet krachtens het Wetboek van vennootschappen aan de commissaris werden toevertrouwd, en die niet als onverenigbaar met de functie van commissaris worden beschouwd. Deze rechtsleer dient te worden herzien in het licht van de nieuwe wettelijke bepalingen inzake het vervullen van niet revisorale diensten ⁽³⁷⁴⁾.

275. In de verantwoording van de bezoldiging dient derhalve een omschrijving te worden gegeven van de aard en de taak van de prestaties en de daaraan verbonden bezoldiging. Bij de bijzondere opdrachten zal de omschrijving van de prestaties niet veel precisering behoeven, vermits de vermelding “verslag inbreng in natura”, “verslag omvorming NV”, voldoende duidelijk is en refereert aan de in de wet omschreven procedures. Bij de bijzondere opdrachten dient de omschrijving voldoende duidelijk te zijn ⁽³⁷⁵⁾.

⁽³⁷⁴⁾ I. DE POORTER, “De bezoldiging van de commissaris in het licht van de Wet Corporate Governance”, *Acc. Bedr. (M)*, 2003, nr. 5, p. 9, nrs. 15-16.

⁽³⁷⁵⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1988, p. 55-56.

HOOFDSTUK 6 TRANSPARANTIEVERPLICHTING ⁽³⁷⁶⁾

6.1. RATIO LEGIS VAN DE OPENBAARMAKINGSVERPLICHTING

276. Wanneer alle op de betaling van de honoraria gebaseerde relaties tussen enerzijds de revisor, het revisorenkantoor en de leden van het netwerk ervan en, anderzijds de gecontroleerde entiteit en de met deze entiteit verbonden partijen worden openbaar gemaakt, kan men zich een beter beeld vormen van de gevolgen van deze relaties voor de onafhankelijkheid van de commissaris. Indien nodig kunnen dan (door het controleorgaan) aanvullende veiligheidsmaatregelen ter waarborging van de onafhankelijkheid van de commissaris worden vereist. In de Europese Aanbeveling inzake de onafhankelijkheid van de wettelijke controleur van de rekeningen wordt dan ook bepaald dat de Lidstaten de openbaarmaking van de honoraria voor controle- en niet-controlediensten moeten laten openbaar maken. Het totale inkomen in de vorm van honoraria moet volgens deze aanbeveling worden opgesplitst in subcategorieën die wezenlijk van elkaar verschillen ⁽³⁷⁷⁾.

6.2. KENNISGEVINGSPLICHT TEN OPZICHTE VAN HET INSTITUUT DER BEDRIJFSREVISOREN

277. Elke bedrijfsrevisor moet krachtens artikel 18ter, § 2, tweede en derde lid van de wet houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren het Instituut inlichten “(...) over de door hem aanvaarde opdrachten waarvan de uitvoering aan de leden van het Instituut uitsluitend is toevertrouwd, over de eraan verbonden bezoldiging, alsmede over het beëindigen van deze opdrachten.

Hetzelfde geldt voor de opdrachten waarvan de vervulling niet uitsluitend aan de leden van het Instituut is opgedragen, die worden vervuld hetzij door de bedrijfsrevisor, hetzij door een persoon met wie hij een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten, of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat, wanneer zij worden bezoldigd door een onderneming waarin de bedrijfsrevisor een opdracht vervult die uitsluitend aan de leden van het Instituut is toevertrouwd”.

278. De modaliteiten en voorwaarden inzake bezoldiging van de revisor worden bepaald en gecontroleerd door de raad van het Instituut (art. 9 wet

⁽³⁷⁶⁾ C. VAN DER ELST, “Informatieverstrekking over de opdrachten en vergoeding van de commissaris: het (ontbrekende) tiende principe in de Code Lippens, *Acc. Bedr. (M)*, 2005, nr. 2, p. 4-18.

⁽³⁷⁷⁾ Aanbeveling van de Europese Commissie van 16 mei 2002 over de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen, *PB. L. 191*, 19 juli 2002, p. 27; ook gepubliceerd in D. SZAFRAN, *De onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor*, Studies IBR, 2004, p. 167 en 184; zie in dezelfde zin: Ierland: “*Report of the Review group on auditing, Recommendation 12.2. Non audit-fees paid by a company to their audit firm and the nature of the services provided should be disclosed and analysed in adequate detail in the financial statements.*”.

22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren). De Raad kan deze controle uitoefenen via het formulier “jaarlijkse mededeling” dat de revisoren aan het Instituut dienen te bezorgen. In 2000 werd hiertoe het formulier verfijnd teneinde een strengere controle van de Raad toe te laten op de naleving van artikel 14 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren. Het betreft de vermelding in het jaarverslag van de erelonen, toegekend aan personen waarmee een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat ⁽³⁷⁸⁾.

6.3. INHOUD VAN DE TRANSPARANTIEVERPLICHTING

6.3.1. Openbaarmakingsverplichting van de bijkomende honoraria berust in eerste instantie op het bestuursorgaan dat gehouden is zulks op te nemen in het jaarverslag

279. De openbaarmakingsverplichting van de bijkomende honoraria berust in eerste instantie op het bestuursorgaan van de gecontroleerde vennootschap die zulks moet opnemen in het jaarverslag.

A. Publicatie van de honoraria voor non-auditdiensten in bijlage bij de jaarrekening

280. Artikel 134, § 2 van het Wetboek van vennootschappen, zoals gewijzigd door de wet houdende diverse bepalingen d.d. 20 juli 2006, schrijft de publicatie voor van de honoraria voor non-auditdiensten in bijlage bij de enkelvoudige en de geconsolideerde jaarrekening. Het betreft een uitbreiding van het toepassingsgebied. De bepaling van toepassing in de vorige wet voorziet inderdaad in een bekendmaking van de honoraria in het jaarverslag, dat enkel verplicht gemaakt wordt voor de grote vennootschappen.

De kleine vennootschappen beoogd in artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen die, op een vrijwillige basis, een commissaris benoemd zouden hebben, zullen vanaf de boekjaren die op 31 december 2006 afsluiten (alook op elk ander boekjaar dat op 7 augustus 2006 afsluit, of op een latere datum), de honoraria voor non-auditdiensten die gestort worden aan de commissaris of aan zijn netwerk, in bijlage bij de jaarrekening opnemen ⁽³⁷⁹⁾.

B. Transparantieverplichting wanneer de gecontroleerde vennootschap deel uitmaakt van een groep

281. Voor de wijziging ter gelegenheid van de wet houdende diverse bepalingen d.d. 20 juli 2006 bepaalde de wet dat het jaarverslag met betrekking

⁽³⁷⁸⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2000, p. 76-77; Omzendbrief D.014/05 van 19 december 2005 m.b.t. interprofessionele relaties in het kader van de onafhankelijkheid, IBR, *Jaarverslag*, 2005, p. 322-341.

⁽³⁷⁹⁾ Mededeling van 31 juli 2006 betreffende wijzigingen aan artikelen 133 en 134 van het Wetboek van vennootschappen, p.10.

tot de enkelvoudige jaarrekening de aard van de honoraria voor de non-auditdiensten verricht door de commissaris en zijn netwerk ten aanzien van de gecontroleerde vennootschap, van haar verbonden vennootschappen in België en van haar (Belgische en buitenlandse) dochtervennootschappen, moest vermelden, overeenkomstig de te bepalen categorieën door de Koning.

Aan de andere kant bepaalde de wet dat het jaarverslag met betrekking tot de geconsolideerde jaarrekening de aard van en de honoraria voor de non-auditdiensten verricht door de commissaris en zijn netwerk ten aanzien van de gecontroleerde vennootschappen en van haar verbonden vennootschappen in België en van haar (Belgische en buitenlandse) dochtervennootschappen, moest vermelden overeenkomstig de te bepalen categorieën door de Koning.

De aangebrachte wijziging heeft tot doel te vermijden dat elke dochtervennootschap van de groep bij het opstellen van haar enkelvoudige jaarrekening, het geheel van de honoraria gestort door elke andere vennootschap van de groep moet vermelden.

De nieuwe paragrafen 2 en 4 van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen voorzien in de mededeling van de honoraria voor de non-auditdiensten als volgt:

a) de honoraria voor de non-auditdiensten verricht door de commissaris of een lid van zijn netwerk, voor de gecontroleerde vennootschap (en niet meer voor de verbonden vennootschappen in België noch voor haar dochtervennootschappen) zullen worden vermeld in de bijlage bij de enkelvoudige jaarrekening van deze vennootschap (in de vorige wet moest deze informatie in het jaarverslag van iedere entiteit van de groep worden opgenomen);

b) de honoraria voor de non-auditdiensten verricht door de commissaris of een lid van zijn netwerk voor de gecontroleerde vennootschap en haar (Belgische of buitenlandse) dochtervennootschappen zullen vermeld worden in bijlage bij de geconsolideerde jaarrekening.

De bezoldigingen met betrekking tot de tijdens het boekjaar gepresteerde diensten dewelke hetzij gefactureerd zijn hetzij geboekt zijn als een te ontvangen factuur door de gecontroleerde entiteit⁽³⁸⁰⁾ dienen in beschouwing genomen te worden⁽³⁸¹⁾.

⁽³⁸⁰⁾ *Parl. St.* Kamer 2005-06, wetsontwerp nr. 2518/001, 31 mei 2006, p. 81.

⁽³⁸¹⁾ Mededeling van 31 juli 2006 betreffende wijzigingen aan artikelen 133 en 134 van het Wetboek van vennootschappen, p. 11.

6.3.2. Controlefunctie van de commissaris op de transparantieverplichting

A. Beperkte transparantieverplichting op niveau van de commissaris zelf

282. Artikel 134, § 1 van het Wetboek van vennootschappen zoals gewijzigd door de wet houdende diverse bepalingen d.d. 20 juli 2006, voorziet de publicatie van de audithonoraria in bijlage bij de jaarrekening van genoteerde vennootschappen en van vennootschappen die verplicht zijn geconsolideerde jaarrekeningen op te stellen en te publiceren.

Deze nieuwe bepaling beoogt aan derden toe te laten over meer elementen te beschikken om de goede toepassing van de “one to one”-regel na te gaan ⁽³⁸²⁾.

B. Controlefunctie van de commissaris

283. De commissaris dient in het kader van zijn wettelijke opdracht na te gaan of het bestuursorgaan zijn wettelijke openbaarmakingsverplichting is nagekomen. In het kader van zijn opdracht is de commissaris belast met het onderzoek van de inhoud van het jaarverslag teneinde zich er van te vergewissen, enerzijds dat het jaarverslag de wettelijk vereiste inlichtingen bevat en anderzijds in overeenstemming is met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar ⁽³⁸³⁾.

Overeenkomstig de bepalingen van artikel 144, eerste lid, 6° van het Wetboek van vennootschappen en de Algemene controlenormen (par. 3.10.) geeft de commissaris een attestatie terzake af in het tweede deel van zijn verslag ⁽³⁸⁴⁾.

Artikel 14, tweede lid van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren verplicht de commissaris uitdrukkelijk om de naleving van de transparantieverplichting te verifiëren.

6.4. TOEPASSINGSGEBIED VAN DE TRANSPARANTIEVERPLICHTING

6.4.1. Aard van de bezoldigingen onderworpen aan de transparantieverplichting

A. Openbaarmaking van de vergoeding voor de revisorale opdracht (van de commissaris)

284. De vergoeding van de wettelijke controleopdracht die bij de aanvang van de opdracht door de algemene vergadering wordt vastgelegd, moet worden

⁽³⁸²⁾ Mededeling van 31 juli 2006 betreffende wijzigingen aan artikelen 133 en 134 van het Wetboek van vennootschappen, p. 10.

⁽³⁸³⁾ Zie over de recente wijziging van deze bepaling IBR, *Jaarverslag*, 2005, p. 98-107.

⁽³⁸⁴⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2000, p. 123.

vermeld in de bijlage bij de jaarrekening indien het een genoteerde vennootschap betreft of een vennootschap die verplicht is om een geconsolideerde jaarrekening op te stellen en te publiceren. Bij vennootschappen met een ondernemingsraad moet de bezoldiging ook worden meegedeeld aan de ondernemingsraad. Volgens sommigen zou ook de agenda van de algemene vergadering van publieke vennootschappen die overgaan tot de benoeming het voorgestelde bedrag van de bezoldiging voor de revisorale controle uitdrukkelijk moeten vermelden. Anderen betwisten weliswaar dat het bedrag van de bezoldiging verbonden aan de wettelijke controleopdracht een voorstel van besluit zou uitmaken in de zin van artikel 533 van het Wetboek van vennootschappen dat in de agenda moet worden opgenomen⁽³⁸⁵⁾. Wat de genoteerde vennootschappen betreft, is de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen in haar omzendbrief FMI/2003-02 evenwel van mening dat de dagorde van de algemene vergadering die zich dient uit te spreken over de benoeming van de commissaris, het bedrag van de aan de commissaris toegekende bezoldiging dient te vermelden⁽³⁸⁶⁾.

285. In ieder geval zullen de aandeelhouders die *in personam* deelnemen aan de algemene vergadering die de commissaris benoemt en de vergoeding vaststelt, over deze informatie beschikken. Aandeelhouders van niet-genoteerde vennootschappen of vennootschappen die niet verplicht zijn om een geconsolideerde jaarrekening op te stellen en te publiceren, kunnen er enkel kennis van nemen door inzage in de notulen met betrekking tot de aanstelling van de commissaris (die niet openbaar worden gemaakt). Tot slot hebben aandeelhouders het recht hun vraagrecht uit te oefenen op de algemene vergadering die de jaarrekening (al dan niet) goedkeurt.

B. Openbaarmaking van uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten⁽³⁸⁷⁾

286. De transparantieverplichting is van toepassing op de uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten. Met “uitzonderlijke werkzaamheden” wordt gerefereerd aan de bijkomende opdrachten die krachtens het Wetboek van vennootschappen in principe aan de commissaris of een accountant (ingeschreven op het tableau van de externe accountants van het IAB) moeten worden toevertrouwd. De “bijzondere opdrachten” zijn andere niet in het Wetboek van vennootschappen bepaalde opdrachten die niettemin verenigbaar zijn met de functie van commissaris⁽³⁸⁸⁾.

⁽³⁸⁵⁾ A. KILESSE, “L’indépendance du commissaire à la lumière de la loi *corporate governance*”, *Rev. prat. soc.*, 2003, nr. 6879, p. 68, nr. 123.

⁽³⁸⁶⁾ COMMISSIE VOOR HET BANK-, FINANCIE- EN ASSURANTIEWEZEN, Omzendbrief FMI/2003-02, “Verplichtingen van Belgische emittenten van financiële instrumenten die zijn toegelaten tot de verhandeling op een Belgische gereguleerde markt”, januari 2006, p. 13.

⁽³⁸⁷⁾ Zie voor een beschrijving van de praktijk terzake: C. VAN DER ELST, “De onafhankelijke commissaris: transparantie en juridisch-economische beoordeling van het Belgisch normerend kader”, *T.R.V.*, 2002, p. □(102), 138.

⁽³⁸⁸⁾ J.-P. MAES en K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep*, Antwerpen, Kluwer, 1985, p. 75.

C. Toepassingsgebied van de transparantieplichting *ratione materiae*: welke bezoldigingen moeten openbaar worden gemaakt?

287. De transparantieplichting geldt niet alleen voor (bepaal)de honoraria van de commissaris zelf, maar ook voor de honoraria van alle personen met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft gesloten, met wie hij beroepshalve in een samenwerkingsverband staat of voor een met de commissaris verbonden vennootschap of persoon zoals is bepaald in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen.

Artikel 134, § 2 van het Wetboek van vennootschappen heeft betrekking op de commissaris en niet op de bedrijfsrevisor die gehouden is de geconsolideerde jaarrekening te controleren. Artikel 146, derde lid van het Wetboek van vennootschappen verklaart artikel 134, §§ 2 en 4 van het Wetboek van vennootschappen niet van toepassing⁽³⁸⁹⁾.

6.5. SANCTIE OP DE NIET-NALEVING VAN DE TRANSPARANTIEVERPLICHTING

6.5.1. Afschaffing van niet-opeisbaarheid ten gevolge van niet-openbaarmaking

288. Vóór de wetswijziging door de “wet *corporate governance*” bepaalde artikel 134, § 2 van het Wetboek van vennootschappen dat uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten slechts bezoldigd konden worden voorzover hun voorwerp en de daaraan verbonden bezoldiging in het jaarverslag werden verantwoord. Volgens de parlementaire voorbereiding was de vermelding in het jaarverslag een substantiële vormvereiste⁽³⁹⁰⁾. Dit impliceert dat de vennootschap kon weigeren de bezoldiging te betalen of de gestorte som kon terugvorderen. De commissaris kon de bestuurders wel aansprakelijk stellen. Er werd opgemerkt dat de sanctie van de terugvorderbaarheid van de bezoldiging door de vennootschap een vrij eigenaardige sanctie is. Het was inderdaad niet redelijk dat een prestatie kon worden teruggevorderd die werd vervuld tegen de overeengekomen betaling. De latere fout die werd begaan door de bestuurders diende geen aanleiding te geven tot een terugvordering van het honorarium. Ten hoogste kon men denken aan een aansprakelijkheid van de bestuurders⁽³⁹¹⁾.

⁽³⁸⁹⁾ A. KILESE, “L’indépendance du commissaire à la lumière de la loi *corporate governance*”, *Rev. prat. soc.*, 2003, nr. 6879, p. 72, nr. 129.

⁽³⁹⁰⁾ De minister van Economie stelde destijds terzake: “De vergoeding zonder verantwoording kan dus teruggevorderd worden”, *Parl. St. Kamer* 1983-84, nr. 552/35, p. 46 alsook *Parl. St. Senaat* 1983-84, nr. □715/2, p. 19.

⁽³⁹¹⁾ J.-P. MAES en K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep*, Antwerpen, Kluwer, 1985, p. 76.

289. Volgens een andere opvatting zou de afschaffing van de uitdrukkelijke sanctie van niet-opeisbaarheid van de bezoldiging ten gevolge van de niet-openbaarmaking te maken hebben met het feit dat deze sanctie moeilijk kon worden afgedwongen ten opzichte van buitenlandse vennootschappen. In de mate dat de strafsancities op de niet-openbaarmaking zouden behouden zijn, werd de stelling verdedigd dat dit zou hebben geïmpliceerd dat de openbaarmakingsplicht de openbare orde raakt, zodat de bijkomende honoraria zouden kunnen worden teruggevorderd binnen het territoriale toepassingsgebied van het Belgisch strafrecht ⁽³⁹²⁾. Weliswaar gaat deze hypothese er ons ten onrechte van uit dat een strafsancie automatisch impliceert dat de inhoud van deze bepaling de openbare orde raakt.

6.5.2. Aansprakelijkheid van de bestuurder en commissaris

290. Het bestuursorgaan en de commissaris die de bepaling met betrekking tot de bezoldiging van de commissaris overtreden, stellen zich bloot aan strafrechtelijke sancties. Met gevangenisstraf van een maand tot een jaar en met geldboete van 50 tot 10.000 euro of met een van die straffen alleen worden bestraft de bestuurders, zaakvoerders en commissarissen die artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen overtreden (art. 170, 2° W. Venn. ⁽³⁹³⁾). Er is ook een burgerrechtelijke aansprakelijkheid voor bestuurders (art. 527 en 528 W. Venn.) en voor de commissaris (art. 140 W. Venn.), voorzover kan worden aangetoond dat een schade voortvloeit uit de niet-naleving van de bepaling inzake de bezoldiging van de commissaris. Een commissaris kan ten slotte ook tuchtrechtelijk aansprakelijk worden gesteld ⁽³⁹⁴⁾. Artikel 14 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren vestigt trouwens uitdrukkelijk de aandacht dat de commissaris moet toezien op de naleving van de informatieverplichtingen vervat in artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen.

⁽³⁹²⁾ A. KILESSE, “L’indépendance du commissaire à la lumière de la loi *corporate governance*”, *Rev. prat. soc.*, 2003, nr. 6879, p. 75, nr. 137.

⁽³⁹³⁾ L. DUPONT en S. VAN DYCK, “Enkele perspectieven op de strafrechtelijke aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor”, in IBR, *De aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor*, Studies IBR, 2003, p. 43, nr. 26.

⁽³⁹⁴⁾ I. DE POORTER, “De onafhankelijkheid van de commissaris in het kader van de wet *corporate governance*”, *T.R.V.*, 2003, p. 313-344.

HOOFDSTUK 7

OPEISBAARHEID VAN DE BEZOLDIGING

7.1. EXCEPTIO NON ADIMPLETI CONTRACTUS

291. Indien de bezoldiging van de commissaris niet wordt uitbetaald, kan hij de controlewerkzaamheden niet opschorten tot het saldo van de hem verschuldigde honoraria wordt aangezuiverd⁽³⁹⁵⁾. In een dergelijk geval dient de commissaris de algemene vergadering in te lichten, deze desgevallend samen te roepen of zijn ontslag aan te bieden na een aangepast verslag te hebben opgesteld⁽³⁹⁶⁾.

7.2. TIJDSTIP VAN BETALING

292. De betalingsregeling van de honoraria wordt best in onderling overleg tussen de revisor en zijn cliënt bepaald. De honoraria kunnen periodiek of globaal worden gestort vooraf of *a posteriori*, naargelang in de overeenkomst is bepaald. Het verdient aanbeveling om dit in een opdrachtbrief te regelen⁽³⁹⁷⁾. Voorschotten zijn gebruikelijk⁽³⁹⁸⁾.

7.3. VOORTZETTEN VAN HET MANDAAT NA DE BEEINDIGING ERVAN

293. Indien een commissaris ertoe gehouden is om zijn mandaat na de termijn van drie jaar voort te zetten omwille van het feit dat de algemene vergadering die de jaarrekening moest goedkeuren en het commissarisverslag horen, niet wordt gehouden, kan de voortzetting van het mandaat bijkomende prestaties en kosten met zich meebrengen die de voorzienbare prestaties ter gelegenheid van de vaststelling van het vast bedrag bij het begin van het mandaat overschrijden. Indien de prestaties niet worden vergoed, zou de commissaris worden benadeeld door de fouten van de organen. De Juridische Commissie van het IBR heeft dan ook geoordeeld dat moet worden tegemoetgekomen aan het verzoek tot vergoeding van de uitzonderlijke prestaties na de normale vervalddatum van het mandaat (datum van de gewone algemene vergadering)⁽³⁹⁹⁾.

⁽³⁹⁵⁾ B.C.N.A.R., *De Juridische Commissie van het Instituut der Bedrijfsrevisoren: een overzicht van de activiteit*, Studies B.C.N.A.R., 1988, p. 59; vgl. anders: Frankrijk: Trib. 1^{re} instance Saint-Pierre-et-Miquelon 19 november 1991, *Bull. Joly*, 1991, § 242 (er is geen gewichtige grond tot afzetting van een commissaris die weigert zijn taak uit te voeren, omdat hij niet betaald is); J.F. BARBIERI, “noot onder Trib. 1^{re} instance Saint-Pierre-et-Miquelon 19 november 1991”, *Bull. Joly*, 1991, § 242, p. 757.

⁽³⁹⁶⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1983, p. 56; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 456; I. DE POORTER, “De bezoldiging van de commissaris in het licht van de Wet Corporate Governance”, *Acc. Bedr. (M)*, 2003, nr. 5, p. 9, nr. 11.

⁽³⁹⁷⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1991, p. 31.

⁽³⁹⁸⁾ Verslag aan de Koning voorafgaand aan K.B. 10 januari 1994.

⁽³⁹⁹⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1995, p. 229; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 84.

Het Hof van Beroep te Gent nam recent een ander standpunt in met betrekking tot een revisor, wiens mandaat 48,5 maanden duurde omdat de jaarrekening ten gevolge van onenigheid tussen de aandeelhouders niet werd goedgekeurd. Het Hof stelde dat indien een mandaat meer dan drie kalenderjaren duurt, er in principe geen automatische proratering van dit bedrag is voor de maanden die de 36 maanden overschrijden. Zelfs indien men er zou van uitgaan dat in geval van verlenging van het boekjaar de termijn van drie jaar wordt overschreden en de voorwaarden van het contract daardoor worden gewijzigd, dan nog is een nieuwe onderhandeling tussen partijen over de vergoeding vereist, gelet op het principe van het vast karakter van de bezoldiging, een principe dat volgens het Hof de openbare orde raakt. Het Hof stelde dat het in casu een vertraging van de opstelling van de jaarrekening betrof en dat niet was aangetoond dat andere prestaties zouden zijn geleverd dan deze die betrekking hadden op drie boekjaren waarvoor partijen voorafgaand een vast bedrag voor de controle waren overeengekomen. Ten slotte wees het Hof erop dat de commissaris zelf initiatieven had kunnen nemen om de vertraging van de goedkeuring van de jaarrekening te beperken, wat *in casu* niet was gebeurd ⁽⁴⁰⁰⁾.

⁽⁴⁰⁰⁾ Gent 5 januari 2004, *T.B.H.* 2005, p. 401, noot I. DE POORTER.

HOOFDSTUK 8

VERJARING VAN DE RECHTSVORDERING TOT BETALING VAN HET ERELOON VAN DE BEDRIJFSREVISOR

294. Met betrekking tot de rechtsvordering tot betaling van het ereloon van de revisor, kunnen verschillende verjaringstermijnen van toepassing zijn. In beginsel verjaart de vordering tot betaling van het ereloon van de revisor na tien jaar krachtens de gemeenrechtelijke verjaringstermijn met betrekking tot persoonlijke vorderingen vervat in artikel 2262*bis* van het Burgerlijk Wetboek. Uitzonderlijk kan een kortere vijfjarige verjaringstermijn gelden. Krachtens artikel 2276*ter* van het Burgerlijk Wetboek verjaart de vordering van deskundigen tot betaling van kosten en ereloon na verloop van vijf jaar. Een rechtbank kan bijvoorbeeld een revisor in de hoedanigheid van deskundige aanstellen, op vraag bijvoorbeeld van een minderheidsaandeelhouder ⁽⁴⁰¹⁾. Het is eveneens van belang te verwijzen naar artikel 198, § 1 van het Wetboek van vennootschappen dat bepaalt: *“Door verloop van vijf jaren verjaren (...) alle rechtsvorderingen tegen (...) commissarissen (...) wegens verrichtingen in verband met hun taak, te rekenen van die verrichtingen of, indien ze met opzet verborgen zijn gehouden, te rekenen van de ontdekking.”* ⁽⁴⁰²⁾.

⁽⁴⁰¹⁾ IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 459.

⁽⁴⁰²⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2001, p. 242.

DEEL 4

ALGEMENE VOORWAARDEN VOOR DE UITOEFENING VAN DE CONTROLE DOOR DE COMMISSARIS

HOOFDSTUK 1

ALGEMEEN KADER WAARIN DE CONTROLE WORDT UITGEOEFEND, DE ALGEMENE CONTROLENORMEN EN DE BIJZONDERE NORMEN

295. Bij de uitoefening van zijn opdracht, moet de bedrijfsrevisor de wettelijke en reglementaire bepalingen naleven, evenals de gebruikelijke controlenormen van het Instituut. Naar gelang de omstandigheden zal de revisor ook rekening houden met de aanbevelingen, uitgevaardigd door de Raad van het Instituut (art. 2 K.B. 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren).

1.1. BAND TUSSEN DE CONTROLENORMEN EN DE AANSPRAKELIJKHEID VAN DE COMMISSARIS

296. De controlenormen hebben een belang bij de beoordeling of een commissaris al dan niet (buiten)contractueel aansprakelijk kan worden gesteld⁽⁴⁰³⁾. Een commissaris kan zowel aansprakelijk worden gesteld, indien hij een materiële wet schendt als wanneer hij niet heeft gehandeld zoals een normaal zorgvuldige en omzichtige commissaris, geplaatst in dezelfde omstandigheden, betaamt.

De algemene en bijzondere controlenormen worden over het algemeen niet beschouwd als materiële wetten. Een inbreuk op de normen houdt derhalve niet automatisch het bestaan van een fout in⁽⁴⁰⁴⁾. De algemene en bijzondere controlenormen kunnen weliswaar wel dienen tot nadere invulling van hoe een normaal zorgvuldige revisor in dezelfde omstandigheden zou hebben gehandeld⁽⁴⁰⁵⁾.

⁽⁴⁰³⁾ N. THIRION en C. BALESTRA, "De burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris", in IBR, *De aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor. Burgerrechtelijke, strafrechtelijke en tuchtrechtelijke aspecten*, Studies IBR, 2003, p. 13, nr. 23.

⁽⁴⁰⁴⁾ Zie aldus uitdrukkelijk: M.v.T. bij art. 18bis wet 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, *Parl. St. Kamer* 1982-83, nr. 552/1, p. 30; L. CORNELIS, *Beginselen van het Belgisch buitencontractueel aansprakelijkheidsrecht*, Antwerpen, Maklu, 1989, p. 260, nr. 150; P.A. FORIERS en M. VAN KUEGELGEN, "La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables", *Rev. dr. U.L.B.*, 1992, p. 28, nr. 30.

⁽⁴⁰⁵⁾ Zie aldus M.v.T. bij art. 18bis wet 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, *Parl. St. Kamer* 1982-83, nr. 552/1, p. 30; Kh. Charleroi 12 oktober 1976, *Rev. prat. soc.*, 1979, p. 158; Bergen 16 mei 1979, *Rev. prat. soc.*, 1979, p. 159; L. CORNELIS, *Beginselen van het Belgisch buitencontractueel aansprakelijkheidsrecht*, Antwerpen, Maklu, 1989, p. 270, nr. 156; R. VAN COILLIE, "Responsabilité quasi-délictuelle et normes techniques et professionnelles", in *Le droit des normes professionnelles et techniques*, Brussel, Bruylant, 1985, p. 481; P.A. FORIERS en M. VAN KUEGELGEN, "La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables", *Rev. dr. U.L.B.*, 1992, p. 25, nr. 26; K. GEENS, "Het vrije beroep", *Proefschrift K.U.Leuven*, 1986, p. 555, nr. 711; F. GOFFIN en J.C. TROUSSEL, *Les responsabilités de l'expert-comptable*, Seminarie 1988/89, 18 februari 1989, p. 18, nr. 15; P. KILESTE en M. VAN OEUVELEN, "La responsabilité du réviseur d'entreprises, notamment en cas de fraude", in *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés*, Cahiers AEDBF, Brussel, Bruylant, 2000, p. 251, nr. 59; A. VAN OEUVELEN, "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gent, Mys & Breesch, 1995, p. 275, nr. 47; P. VAN OMMESLAGHE, "La

.../...

297. Wellicht zal de niet-naleving van de normen in de meeste gevallen fungeren als een feitelijk vermoeden dat de revisor niet heeft gehandeld, zoals een normaal en zorgvuldig revisor betaamt, tenzij hij het tegendeel bewijst ⁽⁴⁰⁶⁾. Het is immers niet uit te sluiten dat een revisor die op een andere wijze heeft gehandeld dan voorgeschreven door de algemene of bijzondere normen, toch nog heeft gehandeld in overeenstemming met de algemene zorgvuldigheidsnorm, omdat het opgestelde verslag het door de wetgever beoogde doel op een gelijke wijze verwezenlijkt ⁽⁴⁰⁷⁾. De normen moeten niet worden beschouwd als de enige mogelijke handelswijze van een zorgvuldige revisor. Hierbij dient bovendien in acht te worden genomen dat in uitzonderlijke omstandigheden de zorgvuldigheidsplicht de revisor gebiedt om de controlenormen niet strikt toe te passen, omdat zij niet aangepast zijn aan de feitelijke omstandigheden ⁽⁴⁰⁸⁾. Dit blijkt trouwens uit de Algemene controlenormen (par. 2.3.) zelf in de mate dat die bepalen dat: “*De bedrijfsrevisor beslist zelf over de aard en de omvang van de te verrichten controlewerkzaamheden. Hij zal de keuze van de toe te passen controletechnieken bepalen, maar moet altijd in staat zijn zijn besluiten te motiveren.*” ⁽⁴⁰⁹⁾.

298. Anderzijds zijn de algemene normen en de normen inzake bijzondere opdrachten “minimumverplichtingen”. Het is dus niet uit te sluiten dat een revisor die correct de normen heeft toegepast toch nog wordt aansprakelijk gesteld ⁽⁴¹⁰⁾. Dit is trouwens inherent aan de controlenormen die slechts het foutbegrip minder vaag maken, maar dit nooit volledig kunnen concretiseren ⁽⁴¹¹⁾.

.../...

responsabilité des professionnels de la comptabilité et de la révision comptable”, *Rev. belge de la comptabilité et de l’informatique*, 1981, afl. 1, p. 13, nr. 13; *Fraude – controle en verantwoordelijkheid*, Studies B.C.N.A.R., 1981, p. 25-70, vgl. ook in dezelfde zin: Frankrijk: Y. GUYON, “Juriscl. Sociétés”, Fasc. 134 B, nr. 80, p. 21, v° *Commissaires aux comptes: mission et responsabilité*; J. MONEGER, “noot onder Cass. fr. 9 februari 1999”, *Rev. Soc.*, 1988, p. 558; A. VIANDIER, *Précis Dalloz, Droit Comptable*, Parijs, Dalloz, 1984, p. 180, nr. 137.

⁽⁴⁰⁶⁾ R.O. DALCQ, “Responsabilité quasi-délictuelle et normes techniques et professionnelles”, in *Le droit des normes professionnelles et techniques*, Brussel, Bruylant, 1985, p. 481; F. GOFFIN en J.C. TROUSSEL, *Les responsabilités de l’expert-comptable*, Seminarie 1988/89, 18 februari 1989, p. 19, nr. 15; IAB, *Jaarverslag*, 1990, p. 169.

⁽⁴⁰⁷⁾ H. COUSY, “Les normes techniques en doctrine et en jurisprudence”, in *Le droit des normes professionnelles et techniques*, Brussel, Bruylant, 1985, p. 401.

⁽⁴⁰⁸⁾ A. BENOIT-MOURY, “Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires”, *Rev. prat. soc.*, 1986, nr. 6369, p. 40; H. COUSY, “Les normes techniques en doctrine et en jurisprudence”, in *Le droit des normes professionnelles et techniques*, Brussel, Bruylant, 1985, p. 401; P.A. FORIERS en M. VON KUEGELGEN, “La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables”, *Rev. dr. U.L.B.*, 1992, p. 28, nr. 30.

⁽⁴⁰⁹⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2003, p. 355; H. OLIVIER, “Normalisation en matière de comptabilité et de révision des comptes”, in *Le droit des normes professionnelles et techniques*, Brussel, Bruylant, 1985, p. 266-267; vgl. in dezelfde zin: Recommendation nr. 69, *Bull. CNCC*, 1981, p. 416.

⁽⁴¹⁰⁾ R.O. DALCQ, “Responsabilité quasi-délictuelle et normes techniques et professionnelles”, in *Le droit des normes professionnelles et techniques*, Brussel, Bruylant, 1985, p. 481; P.A. FORIERS en M. VON KUEGELGEN, “La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables”, *Rev. dr. U.L.B.*, 1992, p. 26, nr. 26; F. GOFFIN en J.C. TROUSSEL, *Les responsabilités de l’expert-comptable*, Seminarie 1988/89, 18 februari 1989, p. 19, nr. 15.

⁽⁴¹¹⁾ K. GEENS, “Het vrij beroep”, *Proefschrift K.U.Leuven*, 1986, p. 320, nr. 472; vgl. in dezelfde zin: Frankrijk: J. MONEGER, “noot onder Cass. fr. 9 februari 1988”, *Rev. Soc.*, 1988, p. 564, nr. 14.

De algemene en bijzondere normen zijn derhalve geenszins verbindend voor de rechter. Wanneer de rechter oordeelt dat de normen onaangepast zijn aan de concrete omstandigheden, voorbijgestreefd zijn, of eenzijdig het belang van de beroepsgroep van de revisoren dient, kan hij ze bij de beoordeling van de fout buiten beschouwing laten ⁽⁴¹²⁾.

1.2. REVISOR HEEFT IN PRINCIPE EEN MIDDELENVERBINTENIS

299. Beoordelingsfouten. Bij het opmaken van het controleverslag moet de revisor soms bepaalde keuzes maken en beslissingen nemen, waarvan op het moment van de verslaggeving niet onmiddellijk kan worden gesteld dat ze fout zijn. Er bestaat meestal niet één juiste controlemethode. Wel kan de revisor een bepaalde redelijk aanvaardbare controlemethode hanteren, waardoor bepaalde onregelmatigheden niet worden ontdekt, wat wel het geval geweest zou zijn indien hij een andere controlemethode had gebruikt. Indien deze “beoordelingsfout” achteraf blijkt, staat dit niet automatisch gelijk met een buitencontractuele fout. De revisor heeft immers terzake slechts een middelenverbintenis ⁽⁴¹³⁾. Dit werd uitdrukkelijk bevestigd door het Franse Hof van Cassatie ⁽⁴¹⁴⁾, dat bovendien stelde dat een *commissaire aux comptes* bij zijn controlewerkzaamheden gebruik kan maken van ernstige steekproeven. Degene die de aansprakelijkheidsvordering instelt, zal derhalve niet kunnen volstaan met te bewijzen dat achteraf blijkt dat het verslag onjuist was om de revisor aansprakelijk te stellen. Hij zal ook moeten bewijzen dat deze onjuistheid te wijten is aan een fout van de revisor. Bij de rechterlijke toetsing

⁽⁴¹²⁾ L. CORNELIS, *Beginselen van het Belgisch buitencontractueel aansprakelijkheidsrecht*, Antwerpen, Maklu, 1989, p. 270, nr. 156; A. VAN OEVELEN, “De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor”, in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gent, Mys & Breesch, 1995, p. 275, nr. 47.

⁽⁴¹³⁾ F. GOFFIN en J.C. TROUSSEL, *Les responsabilités de l’expert-comptable*, Seminarie 1988/89, 18 februari 1989, p. 13, nr. 11; P. KILESTE en M. CALUWAERTS, “La responsabilité du réviseur d’entreprises, notamment en cas de fraude”, in *La révision des comptes annuels et comptes consolidés*, Cahiers AEDBF 1995, Gent, Mys & Breesch, 1995, nr. 14; A. VAN OEVELEN, “De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor”, in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gent, Mys & Breesch, 1995, p. 275, nr. 47; I. VEROUGSTRÆTE, “Le contrôle financier des sociétés anonymes”, in *Les sociétés commerciales*, Brussel, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 274, nr. 13; IAB, *Jaarverslag*, 1990, p. 168; vgl. in dezelfde zin: Frankrijk: Tribunal de Grande Instance Lyon 19 december 1984, *Bull. CNCC*, 1985, nr. 58, p. 224 (middelenverbintenis m.b.t. ontdekken fraude – aansprakelijkheidsvordering naar aanleiding van opstellen van bijzonder verslag inzake belangenconflicten opgemaakt door de *commissaires aux comptes*); Aix-en-Provence 7 juni 1985, *Bull. CNCC*, 1988, nr. 60, (p. 487), p. 492, noot E. DE PONTAVICE en de op p. 493 geciteerde referenties; E. DE PONTAVICE, “noot onder Cass. fr. (handelsrechtelijke kamer) 6 februari 1990”, *Bull. CNCC*, 1990, p. 362 en de aldaar geciteerde rechtspraak; Y. GUYON, “Juriscl. Sociétés”, Fasc. 134 B, nr. 76, v° “*Commissaires aux comptes: missions et responsabilités*”, A. LEMAIGNAN, “*Détournements de fonds: la responsabilité du comptable de l’entreprise, de l’expert-comptable et du chef d’entreprise*”, *Rev. fr. compt.*, 1988, p. 82; A. VIANDIER, *Précis Dalloz*, Parijs, Dalloz, 1984, p. 179, nr. 136.

⁽⁴¹⁴⁾ Cass. fr. (1ste burgerlijke kamer) 19 mei 1987, *Bull. CNCC*, 1987, p. 344 bevestigd Aix-en-Provence 7 juni 1985, *Bull. CNCC*, 1988, nr. 60, p. 487, noot E. DE PONTAVICE (aansprakelijkheid van commissaris wegens niet ontdekken fraude boekhouder werd afgewezen omdat gebruik van verschillende methoden van steekproeven niet noodzakelijk tot het ontdekken van de fraude zou hebben geleid); DE PONTAVICE stelt dat de omvang van de steekproeven onder meer zal afhangen van de omvang van de onderneming en het al dan niet aanwezig zijn van een vermoeden van fraude; vgl. in dezelfde zin: Rennes 25 mei 1975, *Rev. Soc.*, 1975, p. 120, noot Y. GUYON, *Rev. trim. dr. comm.*, 1975, p. 561, noot R. HOUIN en *Gaz. Pal.*, 1975, II, p. 525, noot A.P.S.; Rennes 24 juni 1987, *Bull. CNCC*, september 1987, nr. 67, p. 336.

achteraf, zal de rechter zich in dit geval afvragen of het oordeel kennelijk niet afwijkt van hoe een normaal voorzichtige en redelijke beroepsbeoefenaar zich in dezelfde feitelijke omstandigheden zou hebben gedragen ⁽⁴¹⁵⁾.

⁽⁴¹⁵⁾ Luik 16 juli 1904, *Pas.*, 1905, II, p. 135; A. BENOIT-MOURY, “Les pouvoirs et les responsabilités du commissaire”, *Rev. prat. soc.*, 1986, nr. 6369, p. 41; P.A. FORIERS en M. VON KUEGELGEN, “La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables”, *Rev. dr. U.L.B.*, 1992, p. 32, nr. 36bis; P. VAN OMMESLAGHE, “La responsabilité des professionnels de la comptabilité et de la révision comptable”, *Rev. belge de la comptabilité et de l’informatique*, 1981, afl. 1, nr. 9, p. 7; zie in het algemeen m.b.t. de beroepsaansprakelijkheid: K.□GENS, “Het vrije beroep”, *Proefschrift K.U.Leuven*, 1986, p. 248, nr. 383.

HOOFDSTUK 2 RECHT OP INFORMATIE VAN DE COMMISSARIS

2.1. DEELNAME AAN DE VERGADERINGEN

2.1.1. Deelname aan de algemene vergadering

300. De commissaris heeft het recht om de algemene vergadering van de vennootschap bij te wonen ⁽⁴¹⁶⁾. Dit blijkt uit het feit dat hij immers moet worden uitgenodigd tot de algemene vergadering (gewone, buitengewone en bijzondere algemene vergadering). In tegenstelling tot wat het geval was in de Vennootschappenwet, blijkt zulks thans uitdrukkelijk uit de wet (art. 269 W. Venn. (BVBA); art. 535 W. Venn. (NV); art. 535 *juncto* art. 657 W. Venn. (Comm. VA)).

301. Wanneer de algemene vergadering moet beraadslagen over een verslag dat door de commissaris werd opgemaakt, is zijn aanwezigheid zelfs wettelijk en deontologisch verplicht (art. 272 W. Venn. (BVBA); art. 412 W. Venn. (CVBA); art. 538 W. Venn. (NV); art. 538 en 540, tweede lid W. Venn. *juncto* art. 657 W. Venn. (Comm. VA)) ⁽⁴¹⁷⁾. De verplichte aanwezigheid volgt trouwens uit het vraagrecht van de aandeelhouders (art. 274, tweede lid W. Venn. (BVBA); art. 540, tweede lid W. Venn. (NV); art. 540, tweede lid W. Venn. *juncto* art. 657 W. Venn. (Comm. VA)). Deze verplichting geldt niet alleen voor de jaarlijkse algemene vergadering waarop de jaarrekening wordt goedgekeurd, maar ook voor bijzondere algemene vergaderingen waarop krachtens het Wetboek van vennootschappen bijkomende verslagen van de commissaris worden neergelegd ⁽⁴¹⁸⁾.

302. In de andere gevallen kan de commissaris de vergadering bijwonen, indien hij dat wenst, om daar het woord te nemen betreffende de uitoefening van zijn mandaat, maar moet hij dat niet. In het Wetboek van vennootschappen wordt het recht van de commissaris om het woord te nemen uitdrukkelijk bevestigd ⁽⁴¹⁹⁾ (art. 274, tweede lid W. Venn. (BVBA); art. 412, tweede lid W. Venn. (CVBA); art. 540, tweede lid W. Venn. *juncto* art. 657 W. Venn. (Comm. VA); art. 540, tweede lid W. Venn. (NV)).

⁽⁴¹⁶⁾ C. RESTEAU, A. BENOIT-MOURY en A. GREGOIRE, *Traité des sociétés anonymes*, III, Brussel, Swinnen, 1985, p. XLIII, nr. 48; vgl. in dezelfde zin: Frankrijk: naar Frans recht is de oproeping van de *commissaires aux comptes* tot de algemene vergadering verplicht (C. comm. art. L. 221-11 (Société en nom collectif); C. comm. art. L. 223-39 (SARL); C. comm. art. L. 225-238 (SA)). Y. GUYON, "Juriscl. Sociétés", Fasc. 134 A, nr. 71, p. 17, v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice du contrôle*.

⁽⁴¹⁷⁾ K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Gent, Larcier, 2002, p. 24, nr. 23; H. OLIVIER, "Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire", *Ann. Fac. dr. Liège*, 1985, p. 70.

⁽⁴¹⁸⁾ A. VAN OEVELEN, "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gent, Mys & Breesch, 1995, p. 263.

⁽⁴¹⁹⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2000, p. 118.

De verplichting tot aanwezigheid geldt behoudens overmacht. De aanwezigheid van de commissaris kan materieel onmogelijk zijn, omdat hij als commissaris is aangesteld in verschillende vennootschappen, die hun jaarvergadering op dezelfde dag hebben. Daarom kan de revisor zich volgens sommigen in geval van verhinderd laten vertegenwoordigen door een persoon voor wie hij instaat (art. 139 W. Venn.)⁽⁴²⁰⁾. Op advies van de Juridische Commissie is het volgens de Raad van het IBR echter uitgesloten dat een volmacht zou worden gegeven door de commissaris aan een lasthebber om zich te laten vertegenwoordigen op een algemene vergadering. Het mandaat van de commissaris is immers een *intuitu personae* overeenkomst. In de gevallen waar de tussenkomst van de commissaris niet verplicht is omdat de tussenkomst van de revisor niet wettelijk is voorgeschreven, kan de commissaris zich sowieso niet laten vertegenwoordigen op een algemene vergadering. Een volmacht kan immers enkel worden verleend voor rechtshandelingen. De Juridische Commissie is van oordeel dat de commissaris in een dergelijk geval niet kan worden geacht een juridische handeling te stellen. Dit zou wel het geval zijn in het geval zoals bedoeld in artikel 538 van het Wetboek van vennootschappen, wanneer de wet vereist dat er een verslag van de commissaris wordt voorgelegd.

Uit artikel 139 van het Wetboek van vennootschappen kan men niet het recht afleiden voor de commissaris om zich ter algemene vergadering te laten bijstaan door een advocaat. Een advocaat wordt immers niet beschouwd als een persoon voor wie de commissaris instaat⁽⁴²¹⁾. Dit impliceert dat een bijstand van een commissaris door een advocaat slechts mogelijk is, indien de algemene vergadering de advocaat bij meerderheidsbesluit tot de algemene vergadering toelaat. Dit vloeit voort uit het principiële besloten karakter van de vennootschap, dat inhoudt dat de vergadering in principe vrij beslist over wie ze toelaat. Een dergelijk recht wordt soms uitzonderlijk wel erkend wanneer men zich ten opzichte van de algemene vergadering dient te verantwoorden⁽⁴²²⁾.

⁽⁴²⁰⁾ *Parl. St. Kamer* 1982-83 nr. 552/35, p. 50; K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Gent, Larcier, 2002, p. 25, nr. 23; H. OLIVIER, "Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire", *Ann. Fac. dr. Liège*, 1985, p. 70; E. en P. MALLIEN, *Het nieuw statuut van commissaris, bedrijfsrevisor en accountant* Antwerpen, Groep I.T., 1985, p. 46; C. RESTEAU, A. BENOIT-MOURY en A. GÉGOIRE, *Traité des sociétés anonymes*, III, Brussel, Swinnen, 1985, p. XLIII, nr. 48.; vgl. anders: I. VEROUSTRATE, "Le contrôle financier des sociétés anonymes", in *Les sociétés commerciales*, Brussel, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 276, nr. 19 (de commissaris kan zich enkel laten vertegenwoordigen door een andere revisor).

⁽⁴²¹⁾ G. KEUTGEN, "L'information des actionnaires", *Ann. dr. Louvain*, 1985, p. 199; J. LIEVENS, "De jaarlijkse algemene vergadering", in *Algemene vergadering van vennootschappen*, EHSAL-FH Seminarie 17 maart 1989, p. 46; R. PRIoux, "La transparence, principe général de droit en matière d'information des actionnaires et du marché", *J.T.*, 1994, p. 219, nr. 7; B. VAN BRUYSTEGEM, "De organisatie van de algemene vergadering", in *De algemene vergadering, duidelijke informatie als basis voor vlekkeloze organisatie*, Kluwer opleidingen, seminarie 9 maart 1994, p. 36; I. VEROUSTRATE, "Le contrôle financier des sociétés anonymes", in *Les sociétés commerciales*, Brussel, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 278, nr. 19.

⁽⁴²²⁾ Zie hieromtrent verder: B. TILLEMANS, *De geldigheid van de besluiten van de algemene vergadering*, Kalmthout, Biblio, 1994, p. 217, nr. 320.

A. *Recht (en plicht) om niet te antwoorden op vragen van de aandeelhouders*

303. De commissaris dient te antwoorden op de vragen die hem met betrekking tot hun verslag worden gesteld door de aandeelhouders ((art. 274, tweede lid W. Venn. (BVBA); art. 412, tweede lid W. Venn. (CVBA); art. 540, tweede lid W. Venn. (NV); art. 540, tweede lid W. Venn. *juncto* art. 657 W. Venn. (Comm. VA)). Een eerste beperking ligt in het feit dat de revisor alleen de noodzakelijke uitleg en verantwoording over de vervulling van zijn opdracht en de inhoud van zijn verslag mag verschaffen. De commissaris kan niet worden verplicht om stukken of informatie mee te delen die geen uitstaans hebben met zijn opdracht ⁽⁴²³⁾. De revisoren zijn trouwens door het beroepsgeheim gebonden. Hetzelfde geldt ten aanzien van de ondernemingsraad, waar de commissaris als taak heeft “*in het bijzonder ten behoeve van de door werknemers benoemde leden van de ondernemingsraad de betekenis van de aan de ondernemingsraad verstrekte economische en financiële inlichtingen ten aanzien van de financiële structuur en de evolutie in de financiële toestand van de vennootschap te verklaren en te ontleden*” (art. 151, 3° W. Venn.) ⁽⁴²⁴⁾.

304. Bovendien bestaat er voor de commissaris geen absolute verplichting om te antwoorden op vragen met betrekking tot zijn verslag en verrichte controle. Rekening houdende met de belangen van de vennootschap kan (moet) hij, op eigen verantwoordelijkheid beslissen dat er dwingende redenen zijn om op bepaalde vragen niet te antwoorden ⁽⁴²⁵⁾. De commissaris kan dan ook in bepaalde gevallen gebonden zijn door een discretieplicht.

B. *Recht tot bijeenroeping van de algemene vergadering*

a. Algemeen

305. Een algemene vergadering van een NV, een Comm. VA of een BVBA kan niet alleen worden bijeengeroepen door een geldig samengestelde raad van bestuur (of zaakvoerders), maar ook door de commissarissen ⁽⁴²⁶⁾ (art. 268 W. Venn. (BVBA); art. 532 W. Venn. (NV); art. 532 *juncto* art. 657 W. Venn. (Comm. VA)). De commissaris heeft een dergelijk recht niet in de CV, tenzij

⁽⁴²³⁾ Kort Ged. Kh. Hasselt 19 december 1997, *T.R.V.*, 1998, p. 533, noot.

⁽⁴²⁴⁾ M. FRANCHIMONT, “Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor”, in B.C.N.A.R., *Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor*, Studies B.C.N.A.R. 1986, p. 22.

⁽⁴²⁵⁾ Verslag PEDE bij het wetsontwerp “tot wijziging van de wetten op de handelsvennootschappen gecoördineerd op 30 november 1935”, *Parl. St. Senaat* 1982-83, nr. 390/2, p. 30; A. BENOIT-MOURY, “Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires”, *Rev. prat. soc.*, 1986, nr. 6369, p. 29; J.-P. MAES en K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep*, Antwerpen, Kluwer, 1985, p. 86; M. MASSAGE, *L’adaptation du droit des sociétés anonymes au deuxième et quatrième directives européennes (Loi du 5 décembre 1984)*, Brussel, Swinnen, 1985, p. 199, nr. 144.

⁽⁴²⁶⁾ Vgl. Duitsland: een “*Aktiengesellschaft*” wordt in principe bijeengeroepen door de “*Vorstandsrat*”. De statuten of de wet kunnen deze bevoegdheid ook aan anderen verlenen (§ 121 Abs. 2 AktG). Indien het belang van de vennootschap dit vereist, kan de vergadering ook worden bijeengeroepen door de “*Aufsichtsrat*” (§ 111 Abs. 3 AktG); vgl. Frankrijk: art. C. comm. L. 225-103 luidt: “*I. – L’assemblée générale est convoquée par le conseil d’administration ou le directoire, selon le cas. II. – A défaut, l’assemblée générale peut être également convoquée: 1° Par les commissaires aux comptes; 2° Par un* .../...

de statuten hem dit recht toekennen. De commissaris is trouwens verplicht de algemene vergadering bijeen te roepen, wanneer aandeelhouders die een vijfde van het maatschappelijk kapitaal vertegenwoordigen, dit vragen.

In tegenstelling tot het Frans ⁽⁴²⁷⁾ en het Zwitsers recht, waar de commissaris slechts de algemene vergadering mag bijeenroepen indien de raad van bestuur verzuimt dit te doen, wordt naar Belgisch recht over het algemeen aangenomen dat de bevoegdheid van de commissarissen en van de raad van bestuur om de algemene vergadering bijeen te roepen strikt juridisch gezien een zuiver concurrerende bevoegdheid is ⁽⁴²⁸⁾.

306. Nergens uit de tekst van bovenvernoemde artikelen blijkt het subsidiair karakter van de bevoegdheid van een commissaris om de bijeenroeping van de algemene vergadering te vragen. De commissaris is trouwens op grond van artikel 345 van het Wetboek van vennootschappen (BVBA); artikel 647 van het Wetboek van vennootschappen (NV); artikel 647 *juncto* 657 van het Wetboek van vennootschappen (Comm. VA) in gelijke mate als de bestuurders strafrechtelijk aansprakelijk indien niet wordt voldaan aan een verzoek van de houders van aandelen die een vijfde van het maatschappelijk kapitaal vertegenwoordigen tot bijeenroeping van de algemene vergadering ⁽⁴²⁹⁾.

Het lijkt ons trouwens opportuun dat de commissaris bevoegd is eigenmachtig de algemene vergadering bijeen te roepen zonder juridisch verplicht te zijn voorafgaandelijk de raad van bestuur in gebreke te moeten stellen ⁽⁴³⁰⁾. Dit

.../...

mandataire, désigné en justice, à la demande, soit de tout intéressé en cas d'urgence, soit d'un ou plusieurs actionnaires réunissant au moins 5 % du capital social, soit d'une association d'actionnaires répondant aux conditions fixées à l'article L. 225-120; 3° Par les liquidateurs; 4° Par les actionnaires majoritaires en capital ou en droits de vote après une offre publique d'achat ou d'échange ou après une cession d'un bloc de contrôle. (...)"; vgl. in dezelfde zin: Nederland: art. 2:109 B.W. bepaalt in verband met de NV: "Het bestuur en de raad van commissarissen zijn bevoegd tot het bijeenroepen van een algemene vergadering; bij de statuten kan deze bevoegdheid ook aan anderen worden verleend." De gelijkkluidende bepaling voor de BV is art. 2:219 B.W.

⁽⁴²⁷⁾ Zie onder meer: C. comm. art. L. 225-103; Versailles 19 januari 2006, nr. 04/01488, *Bull. Joly Sociétés*, 2006, nr. 6, p. 705 (aansprakelijkheid van een *commissaire aux comptes* die het subsidiair karakter van het bijeenroepingsrecht van de algemene vergadering miskent, door een algemene vergadering bijeen te roepen op vraag van de meerderheidsaandeelhouders; hierdoor komt hij tekort aan zijn verplichting tot onafhankelijkheid; hij staat in voor de schade die resulteert uit de aantasting van de eer van de bestuurders en de brutale afzetting van het bestuur op die algemene vergadering).

⁽⁴²⁸⁾ Zie het antwoord van de minister van Justitie in de Kamercommissie naar aanleiding van de wet tot hervorming van het bedrijfsrevisorat, *Parl. St.* Kamer 1982-83, nr. 552/35, p. 55: "Een lid vraagt of de bedrijfsrevisor wel op zijn eigen initiatief de algemene vergadering kan bijeenroepen ingeval van onenigheid tussen hem en de raad van bestuur. Hierop wordt bevestigend geantwoord door de regering. De minister van Justitie verklaart uitdrukkelijk dat er geen solidariteit bestaat tussen de commissaris en de raad van bestuur maar enkel tussen de commissarissen. Ieder orgaan van de vennootschap heeft zijn eigen verantwoordelijkheid"; vgl. anders: M. LOIR, *Traité et formulaire des sociétés de personnes à responsabilité limitée*, Brussel, Larcier, 1936, p. 510, nr. 247; C. RESTEAU, A. BENOIT-MOURY en A. GREGOIRE, *Traité des sociétés anonymes*, II, Brussel, Swinnen, 1982, p. 434, nr. 1240.

⁽⁴²⁹⁾ L. DUPONT en S. VAN DYCK, "Enkele perspectieven op de strafrechtelijke aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor", in IBR, *De aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor, Burgerrechtelijke, strafrechtelijke en tuchtrechtelijke aspecten*, Studies IBR, 2003, p. 43, nr. 27.

⁽⁴³⁰⁾ Zie bv. een geval waar de raad van bestuur – zij het zonder succes – een vordering instelde tot afzetting wegens gewichtige redenen van een *commissaires aux comptes* op grond van het feit dat hij zich had ingemengd in het beleid van de vennootschap door ten onrechte een algemene vergadering bijeen te roepen: Parijs 22 februari 1980, *Rev. Soc.*, 1980, p. 489, noot Y. GUYON.

kan bijvoorbeeld nuttig zijn in geval van conflict tussen hem en de raad van bestuur of indien de normale werking van het bestuur verlamd is door interne onenigheid. Verzuimt bijvoorbeeld de raad van bestuur de jaarvergadering bijeen te roepen omdat hij vreest dat de commissaris onregelmatigheden zou bekendmaken via zijn controleverslag, dan heeft de commissaris niet alleen het recht maar ook de plicht om de algemene vergadering bijeen te roepen⁽⁴³¹⁾. Zoniet riskeert hij zijn eigen aansprakelijkheid in het gedrang te brengen. Wanneer het belang van de vennootschap de onmiddellijke bijeenroeping van een algemene vergadering vereist, zal de commissaris in bepaalde gevallen de algemene vergadering moeten bijeenroepen, bijvoorbeeld als hij een (ernstige) overtreding van de wet of de statuten door de bestuurders vaststelt.

In de praktijk zal de commissaris de bevoegdheid om de algemene vergadering bijeen te roepen weliswaar met de nodige behoedzaamheid gebruiken. Terecht werd erop gewezen dat de bijeenroeping van de algemene vergadering in feite eerder een handeling van bestuur is⁽⁴³²⁾.

Het is in dit opzicht ook significantief dat bij coöperatieve vennootschappen de commissaris niet de bevoegdheid tot bijeenroeping heeft. De commissaris zal meestal voorafgaandelijk de raad van bestuur verzoeken de algemene vergadering bijeen te roepen. Dit kan nuttig zijn teneinde een conflict tussen de revisor en de raad van bestuur niet op de spits te drijven, of om aan deze onenigheid geen onnodige ruchtbaarheid te geven die het krediet van de onderneming zou kunnen schaden⁽⁴³³⁾.

b. Alarmbelprocedure

307. De bevoegdheid tot bijeenroeping is vooral van belang voor de toepassing van de alarmbelprocedure. Volgens een advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoriat en de Accountancy (thans Hoge Raad voor de Economische Beroepen), heeft de commissaris de plicht na te gaan of de alarmbelprocedure, waar nodig is gevolgd. Indien dit niet het geval is, dient hij (in deze vennootschapsvormen waar hij hiertoe de bevoegdheid heeft)

⁽⁴³¹⁾ J.-P. MAES en K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisoriat en de organisatie van het accountantsberoep*, Antwerpen, Kluwer, 1985, p. 83.

⁽⁴³²⁾ M. LOIR, *o.c.*, p. 510, nr. 247; C. RESTEAU, A. BENOIT-MOURY en A. GREGOIRE, III, Brussel, Swinnen, 1985, p. 434, nr. 1240.

⁽⁴³³⁾ P.A. FORIERS, "Les situations de blocage dans les sociétés anonymes", *T.B.H.*, 1992, p. 469.

zelf de algemene vergadering bijeen te roepen⁽⁴³⁴⁾ en moet hij de overtreding van het Wetboek van vennootschappen bekendmaken (art. 332 (BVBA) en art. 633 W. Venn. (NV)). Doet hij dit niet, dan riskeert hij aansprakelijk te worden gesteld (art. 140 W. Venn.)⁽⁴³⁵⁾. Wel is het weerlegbaar vermoeden van causaliteit dat de artikelen 332 en 633 van het Wetboek van vennootschappen bevatten ten voordele van derden niet van toepassing op de aansprakelijkheid van de commissaris. De derde die de commissaris wegens een gebrekkige controle op overtredingen van het Wetboek van vennootschappen wil aanspreken, zal een oorzakelijk verband moeten aantonen tussen de geleden schade en de niet-bijeenroeping van een algemene vergadering door de commissaris⁽⁴³⁶⁾.

De commissaris dient niet alleen over een (tijdige) toepassing van de alarmbelprocedure te waken. Hij waakt eveneens over de correcte toepassing ervan. Volgens het bovenvermeld advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, heeft de commissaris de plicht om de raad van bestuur er in voorkomend geval aan te herinneren dat het bijzonder verslag over de te nemen maatregelen om de financiële positie van de onderneming te herstellen, niet een formaliteit is, maar het resultaat moet zijn van een diepgaande bezinning over de voortzetting van de activiteit.

308. De commissaris heeft trouwens een belangrijke rol bij de vroegtijdige opsporing van moeilijkheden.

⁽⁴³⁴⁾ Aanbeveling Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy 20 juni 1996 in verband met de preventieve rol van bedrijfsrevisoren en accountants bij ondernemingen in moeilijkheden; IBR, *De rol van de commissaris-revisor t.a.v. de continuïteit in de bedrijfsuitoefening*, Opinies en beschouwingen, 1996, 43□p.vgl. in dezelfde zin: A. BENOIT-MOURY, "Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires", *Rev. prat. Soc.*, 1986, nr. 6369, p. 35; C. DEBRULLE, "La responsabilité des administrateurs en cas de perte grave", in *Het gewijzigd vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1984, p. 109, nr. 5; P.A. FORIERS en M. VON KUEGELGEN, "La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables", *Rev. dr. U.L.B.*, 1992, p. 42; H. OLIVIER, "Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaires", *Ann. Fac. dr. Liège*, 1985, p. 64; A. VAN OEVELEN, "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", *Handels-, economisch en financieel recht*, Gent, Mys & Breesch, 1995, (p. 233), p. 280, nr. 51; P. VAN OMMESLAGE, "La responsabilité des professionnels de la comptabilité et de la révision comptable", *Rev. belge de la comptabilité et de l'informatique*, 1981, afl. 1, p. 11, nr. 10; vgl. in andere zin: Anderen stellen dat de commissaris zich er toe kan beperken om de inbreuk op het Wetboek van vennootschappen te vermelden in zijn verslag (J. LIEVENS, "De aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", in *Liber Amicorum Jan Ronse*, Gent, Story-Scientia, 1986, p. 271; B. VAN BRUYSTEGEM, *De vennootschappenwet 1984 na de tweede en de vierde richtlijn: een verkenning van de aanpassingswet van 5 december 1984*, Antwerpen, Kluwer, 1986, p. 114 (wel kan hij een bijzondere algemene vergadering bijeenroepen om verslag te geven van het feit dat hij het bestuur heeft gewezen op de toepasselijkheid van art. 103 Venn. W., maar dat het bestuur weigert hieraan gevolg te geven).

⁽⁴³⁵⁾ N. THIRION en C. BALESTRA, "De burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris", in IBR, *De aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor. Burgerrechtelijke, strafrechtelijke en tuchtrechtelijke aspecten*, Studies IBR, 2003, p. 24, nr. 44.

⁽⁴³⁶⁾ J. LIEVENS, "De aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", in *Liber Amicorum Jan Ronse*, Gent, Story-Scientia, 1986, p. 272; B. VAN BRUYSTEGEM, *De vennootschappenwet 1984 na de tweede en de vierde richtlijn: een verkenning van de aanpassingswet van 5 december 1984*, Antwerpen, Kluwer, 1986, p. 113; A. VAN OEVELEN, "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gent, Mys & Breesch, 1995, p. 255, nr. 21; E. WYMEERSCH, "De nieuwe voorschriften inzake vennootschapsinformatie evenals inzake commissaristoezicht", in *Het nieuwe vennootschapsrecht na de Wet van 5 december 1984*, Antwerpen, Kluwer, 1985, p. 105, in *fine*.

De commissarissen die ter gelegenheid van hun controlewerkzaamheden gewichtige en overeenstemmende feiten vaststellen die de continuïteit van de onderneming in het gedrang kunnen brengen, moeten het bestuursorgaan hiervan schriftelijk en op een omstandige wijze op de hoogte brengen.

In dat geval moet het bestuursorgaan beraadslagen over de maatregelen die moeten worden genomen om de continuïteit van de onderneming gedurende een redelijke termijn te vrijwaren.

De commissarissen kunnen afzien van de melding wanneer ze vaststellen dat het bestuursorgaan reeds heeft beraadslaagd over de maatregelen die moeten worden genomen.

Indien binnen een maand na de kennisgeving, de commissarissen niet werden ingelicht over de beraadslaging door het bestuursorgaan over de genomen maatregelen of de in het vooruitzicht gestelde maatregelen om de continuïteit gedurende een redelijke termijn te vrijwaren, of indien ze oordelen dat de maatregelen de continuïteit in de bedrijfsuitoefening niet kunnen vrijwaren gedurende een redelijke termijn, kunnen ze hun vaststellingen meedelen aan de voorzitter van de rechtbank van koophandel. In dit geval is artikel 458 van het Strafwetboek niet van toepassing (art. 138 W. Venn.).

Sedert 1 januari 2000 worden de begrippen continuïteit en discontinuïteit meer gedetailleerd omschreven in een controleaanbeveling van het IBR, die onder meer een periode vastlegt waarop de beoordeling van de continuïteit betrekking heeft. Die periode bedraagt ten minste twaalf maanden, te rekenen vanaf de afsluitdatum van het boekjaar⁽⁴³⁷⁾.

2.1.2. Deelname aan de raad van bestuur

309. Het gebeurt soms dat de commissaris wordt uitgenodigd tot de raad van bestuur⁽⁴³⁸⁾. Het Instituut der Bedrijfsrevisoren wees er in zijn *Jaarverslag* 1994 op dat de commissaris van een dergelijke uitnodiging met de nodige terughoudendheid moet gebruikmaken, vermits het de commissaris verboden is zich in te mengen in beleidsbeslissingen.

⁽⁴³⁷⁾ IBR, Controleaanbeveling "Controle van een vennootschap in moeilijkheden" (3 december 1999), *Vademecum*, II, 2005, p. 481, par. 5.

⁽⁴³⁸⁾ Vgl. Frankrijk: naar Frans recht is de uitnodiging van de commissaris verplicht voor de raad van bestuur die de jaarrekening van het afgelopen boekjaar vastlegt (C. comm. art. L. 225-238). In andere gevallen is de uitnodiging van de commissaris facultatief, doch wordt zij wenselijk geacht.

De situatie waarin de commissaris systematisch alle vergaderingen van de raad van bestuur zou bijwonen is niet verenigbaar met de regels ingevoerd door het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen, in het bijzonder met betrekking tot de onverenigbaarheid met de onafhankelijkheid van de commissaris van prestaties die een deelname aan het bestuur inhouden.

Wat de administratieve en boekhoudkundige organisatie en het systeem van interne controle betreft, verdient het aanbeveling dat de commissaris de aandacht van de bestuursorganen van de onderneming zou vestigen op de gebreken die gevaarlijk zijn voor de toekomst. Maar zelfs in deze aangelegenheden kunnen de bestuurders hun verantwoordelijkheid niet afwentelen op de commissaris, wiens wettelijke rol bestaat in de controle van de jaarrekening, de financiële toestand en de regelmatigheid, vanuit het oogpunt van het vennootschapsrecht en van de statuten, van de verrichtingen die weer te geven zijn in de jaarrekening.

Ten slotte mag de commissaris in geen geval lid zijn van de raad van bestuur. Dit verbod houdt in dat hij ook geen feitelijk bestuurder mag zijn ⁽⁴³⁹⁾.

2.1.3. Vergaderingen van de ondernemingsraad

310. De bedrijfsrevisor mag alle vergaderingen van de ondernemingsraad bijwonen. De bedrijfsrevisor moet in principe persoonlijk aanwezig zijn op de vergadering waar de basisinformatie en de jaarlijkse informatie wordt besproken. Het bijwonen van andere vergaderingen dan deze waarop de basisinformatie en de jaarlijkse informatie wordt besproken is slechts in twee gevallen verplicht: i) wanneer het bestuursorgaan erom verzoekt; ii) wanneer de meerderheid van de door de werknemers benoemde leden dit verzoeken (art. 154 W. v. v. n. n.).

311. *“Wanneer een revisor naar behoren binnen een redelijke termijn opgeroepen werd maar om dwingende redenen de vergadering niet kan bijwonen, dient hij de redenen van zijn belet mee te delen. In voorkomend geval kan een vennoot of een medewerker-revisor die over voldoende kennis van het dossier beschikt, de revisor op de vergadering vervangen”* (par. 2.1.1. Normen betreffende de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad).

⁽⁴³⁹⁾ IBR, Jaarverslag, 1994, p. 91; IBR, Vademecum, I, 2005, p. 321.

2.2. ONDERZOEKSBEVOEGDHEDEN

2.2.1. Onderzoeksbevoegdheden bij de betrokken onderneming zelf

A. Aard van de onderzoeksbevoegdheden

a. Bevoegdheden van openbare orde

312. De wettelijke onderzoeksbevoegdheden van de commissaris worden geacht van openbare orde te zijn. Dit impliceert dat de statuten deze onderzoeksbevoegdheden niet kunnen afzwakken ⁽⁴⁴⁰⁾.

b. Voortdurend karakter van de onderzoeksbevoegdheden

313. De onderzoeksbevoegdheden hebben een voortdurend karakter. De onderzoeksbevoegdheden zonder dan ook kunnen worden uitgeoefend buiten de periode die aan de jaarvergadering en het opmaken van het controleverslag voorafgaat. Dit blijkt uitdrukkelijk uit de bewoordingen “op elk ogenblik” in artikel 137, § 1 van het Wetboek van vennootschappen ⁽⁴⁴¹⁾. De controle van de commissaris mag immers geenszins worden beperkt tot een loutere analyse van de jaarrekening ⁽⁴⁴²⁾. Een degelijk controleverslag kan pas worden opgesteld in de hypothese dat de controle berust op voorafgaandelijke controle gespreid over het hele jaar ⁽⁴⁴³⁾.

De verplichting om voortdurend controle uit te oefenen houdt in dat de commissaris zijn werk zo moet regelen dat hij onverwijld in kennis wordt gesteld van elke gebeurtenis die voor de uitoefening van zijn opdracht belangrijk is. De wet schrijft alleen voor dat de ondernemingsleiding aan de commissaris de halfjaarlijkse staat en het ontwerp van jaarrekening (art. 137 en art. 143 W. Venn.) zou overhandigen ⁽⁴⁴⁴⁾. Hoewel de revisor niet verplicht

⁽⁴⁴⁰⁾ L. FREDERICQ, *Traité de droit commercial belge*, V, Gent, Fechey, 1950, p. 658, nr. 463; C. RESTEAU, A. BENOIT-MOURY en A. GREGOIRE, *Traité des sociétés anonymes*, III, Brussel, Swinnen, 1985, p. 254, nr. 1040; I. VEROUSTRATE, “Le contrôle financier des sociétés anonymes”, in *Les sociétés commerciales*, Brussel, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 275, nr. 16; P. WAUWERMANS, *Manuel pratique des sociétés anonymes*, Brussel, Bruylant, 1933, p. 289, nr. 433; CENTRE D’ETUDE DES SOCIÉTÉS, *Le statut des commissaires et des commissaires-réviseurs*, Brussel, Bruylant, 1956, p. 50; vgl. in dezelfde zin: Frankrijk: Y. GUYON, “Juriscl. Sociétés”, Fasc. 134 A, nr. 75, p. 18, v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d’exercice du contrôle*.

⁽⁴⁴¹⁾ Vgl. in dezelfde zin: Frankrijk: C. comm. art. L. 225-236 bepaalt: “A toute époque de l’année, les commissaires aux comptes, ensemble ou séparément, opèrent toutes vérifications et tous contrôles qu’ils jugent opportuns et peuvent se faire communiquer sur place toutes les pièces qu’ils estiment utiles à l’exercice de leur mission et notamment tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux.”

⁽⁴⁴²⁾ H. OLIVIER, “Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire”, *Ann. Fac. dr. Liège*, 1985, p. 59.

⁽⁴⁴³⁾ Y. GUYON, “Juriscl. Sociétés”, Fasc. 134 A, nr. 75, p. 18, v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d’exercice du contrôle*.

⁽⁴⁴⁴⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1996, p. 138; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 462.

is om op ieder ogenblik geïnformeerd te zijn over de verrichtingen van de vennootschap kan hij op elk ogenblik de verrichtingen van de vennootschap controleren en dient hij geregeld in contact te blijven met de vennootschap⁽⁴⁴⁵⁾. De revisor zou bijvoorbeeld tekortkomen aan zijn controleverplichting indien er niet voor wordt gezorgd dat hij door de bestuurders op de hoogte wordt gesteld van belangrijke gebeurtenissen. Dit zou bijvoorbeeld tot gevolg kunnen hebben dat de commissaris een aansprakelijkheid oploopt omdat een algemene vergadering heeft beraadslaagd over een inbreng in natura zonder dat hem wordt gevraagd om een verslag op te maken⁽⁴⁴⁶⁾.

De verantwoordelijkheden die de audit van de jaarrekening aanvullen, hebben geenszins tot gevolg dat de commissaris moet zorgen voor een permanente aanwezigheid binnen de onderneming waarvan hij de jaarrekening controleert. Het zou daarentegen niet stroken met de regels van het vennootschapsrecht dat hij zijn contacten met de gecontroleerde vennootschap beperkt tot wat alleen voor de controle van de jaarrekening vereist is. Het principe dat de commissaris zich zo moet regelen dat hij onverwijld in kennis wordt gesteld van elke voor de uitoefening van zijn opdracht belangrijke gebeurtenis, moet in algemene zin worden gelezen⁽⁴⁴⁷⁾.

c. Algemeen

314. In beginsel is de onderzoeksbevoegdheid algemeen⁽⁴⁴⁸⁾. De onderzoeksbevoegdheden dienen te kaderen in de controleopdracht van de commissaris. Weliswaar oordeelt alleen de commissaris zelf over de controle die hij noodzakelijk acht voor de uitvoering van zijn opdracht⁽⁴⁴⁹⁾. De commissaris kan zonder enige voorafgaandelijke verwittiging of machtiging elke onderzoeksdaad stellen die hij nuttig acht⁽⁴⁵⁰⁾.

Weliswaar wordt tevens benadrukt dat de commissaris er dient over te waken tijdens zijn controle de werkzaamheden van de onderneming niet te verstoren⁽⁴⁵¹⁾. Aldus oordeelde het Hof van Beroep te Parijs dat de excessieve uitoefening van controlebevoegdheden door een *commissaire aux comptes* een gewichtige reden vormt tot ontslag, omdat de controle van een commissaris niet mag leiden tot een onder curatele stellen van de vennootschap. *In casu* had de commissaris talloze verzoeken gericht tot de vennootschap, in dewelke

⁽⁴⁴⁵⁾ H. OLIVIER, "Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire", *Ann. Fac. dr. Liège*, 1985, p. 659.

⁽⁴⁴⁶⁾ H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, "Artikel 64sexies, o.c.", p. 4.

⁽⁴⁴⁷⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1996, p. 139; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 463.

⁽⁴⁴⁸⁾ F. PASSELECQ, *Les Nouvelles – Droit Commercial*, III, Brussel, Larcier, 1934, nr. 2387, p. 366; vgl. in dezelfde zin: Frankrijk: Y. GUYON, "Juriscl. Sociétés", Fasc. 134 A, nr. 75, p. 18, v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice contrôle*.

⁽⁴⁴⁹⁾ H. OLIVIER, "Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire", *Ann. Fac. dr. Liège*, 1985, p. 661.

⁽⁴⁵⁰⁾ I. VEROUSTRATE, "Le contrôle financier des sociétés anonymes", in *Les sociétés commerciales*, Brussel, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 294.

⁽⁴⁵¹⁾ J. GUILLERY, *Le Code de Commerce belge révisé*, Brussel, Bruylant, 1876, p. 433, nr. 711.

hij mededeling vroeg van verschillende documenten, en had hij verschillende “onregelmatigheden” aangeklaagd die echter zonder gevolg waren voor de vennootschap, bovendien had hij zich ook beklaagd over het niet respecteren van termijnen, zonder dat deze overschrijdingen een schade hadden berokkend aan de vennootschap⁽⁴⁵²⁾.

B. Toepassingsgebied van de onderzoeksbevoegdheden

a. Inzagerecht van documenten

315. Artikel 137, § 1 van het Wetboek van vennootschappen verleent de commissarissen een recht op inzage ter plaatse van alle documenten van de vennootschap of de vereniging (art. 17, § 7 V&S-wet in de mate dat dit verwijst naar art. 137, § 1 W. Venn.). De bewoordingen “ter plaatse” impliceren dat de commissaris niet het recht heeft om documenten mee te nemen⁽⁴⁵³⁾. Deze beperking is ingegeven uit de bekommernis om de goede werking van de onderneming niet te verstoren. Volgens sommigen zou het recht tot inzage ter plaatse impliceren dat de commissaris geen kopie mag nemen⁽⁴⁵⁴⁾. Dit standpunt lijkt ons echter niet te volgen. De commissaris en zijn medewerkers zijn immers gebonden door het beroepsgeheim. Algemeen wordt aanvaard dat de commissaris in geen geval kan worden verhinderd om nota te nemen in zijn werkdocumenten⁽⁴⁵⁵⁾. Bovendien kan de commissaris in ieder geval een kopie bekomen van de jaarrekening en van het jaarverslag. Deze documenten dienen immers door de vennootschap/vereniging te worden bezorgd aan de personen die gerechtigd zijn de algemene vergadering bij te wonen.

316. Op welke stukken heeft dit inzagerecht nu betrekking? Artikel 137, § 1 van het Wetboek van vennootschappen bepaalt dat de commissaris een recht heeft om inzage te nemen van de boeken, brieven, notulen en in het algemeen van alle documenten en geschriften van de vennootschap. Uit deze laatste bepaling blijkt duidelijk dat het controlerecht van de commissaris niet alleen betrekking heeft op de louter boekhoudkundige verantwoordingsstukken of de notulen van de vennootschapsorganen, maar werkelijk op alle documenten van de vennootschap met inbegrip van de contracten, voorzover die nodig zijn voor de controle⁽⁴⁵⁶⁾. De Juridische Commissie van het IBR oordeelde

⁽⁴⁵²⁾ Parijs 13 februari 1993, *J.C.P. éd. E.*, 1993, Pan. 767; *J.C.P. éd. E.*, 1993, II, p. 485, noot J.F. BARBIERI.

⁽⁴⁵³⁾ CENTRE D'ETUDE DE SOCIÉTÉS, *Le statut des commissaires et des commissaires-réviseurs*, Brussel, Bruylant, 1956, p. 50; L. FREDERICQ, *Traité de droit commercial belge*, V, o.c., nr. 464; H. OLIVIER, “Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire”, *Ann. Fac. dr. Liège*, 1985, p. 60; C. RESTEAU, A. BENOIT-MOURY en A. GREGOIRE, *Traité des sociétés anonymes*, III, Brussel, Swinnen, 1985, nr. 1042.

⁽⁴⁵⁴⁾ F. PASSELECQ, *Les Nouvelles – Droit Commercial*, III, Larcier, Brussel, 1934, p. 366, nr. 2386; I. VERVOUGSTRAETE, “Le contrôle financier des sociétés anonymes”, in *Les sociétés commerciales*, Brussel, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 276, nr. 17.

⁽⁴⁵⁵⁾ H. OLIVIER, “Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire”, *Ann. Fac. dr. Liège*, 1985, p. 60; I. VERVOUGSTRAETE, “Le contrôle financier des sociétés anonymes”, in *Les sociétés commerciales*, Brussel, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 276, nr. 17.

⁽⁴⁵⁶⁾ L. FREDERICQ, *Traité de droit commercial belge*, V, o.c., p. 658, nr. 463; H. OLIVIER, “Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire”, *Ann. Fac. dr. Liège*, 1985, p. 60; C. RESTEAU, A. BENOIT-MOURY en A. GREGOIRE, *Traité des sociétés anonymes*, III, Brussel, Swinnen, 1985, p. 255, nr. 1042.

dat de onderzoeksbevoegdheid van de commissaris ook betrekking heeft op mails die binnen de onderneming worden gestuurd. Een werknemer die voorafgaandelijk wordt verwittigd dat zijn e-mail wordt gecontroleerd, kan zich niet beroepen op het recht op privacy. Dit impliceert niet dat de commissaris ertoe gehouden zou zijn om systematisch alle e-mails van de onderneming na te gaan ⁽⁴⁵⁷⁾.

317. Het Franse Hof van Cassatie oordeelde aldus dat een werknemer niet om dringende redenen kon worden ontslagen omdat hij op eigen initiatief, zonder hiertoe te zijn verzocht door de commissaris “tussentijdse staten”, opgemaakt voor intern gebruik, aan de commissaris had meegedeeld ⁽⁴⁵⁸⁾.

318. De documenten kunnen hierbij niet alleen betrekking hebben op het lopend boekjaar maar ook op vorige boekjaren, in zoverre dit relevant is om de jaarrekening te begrijpen met betrekking tot het voorbije boekjaar ⁽⁴⁵⁹⁾, evenals de documenten die dateren van na de sluiting van het boekjaar waarover zij controle uitoefenen. Paragraaf 2.5.3. van de Algemene controlenormen bepaalt immers dat het controleprogramma zo moet worden opgesteld dat de revisor op de hoogte is van de feiten die zich hebben voorgedaan na balansdatum en die van belang zijn voor de beoordeling van de jaarrekening.

b. Bevestigingen door de leiding

319. Artikel 137, § 1, *in fine* van het Wetboek van vennootschappen bepaalt dat de commissaris van het bestuursorgaan, van de gemachtigden en van de aangestelden alle ophelderingen en inlichtingen vorderen en alle verificaties verrichten die zij nodig achten. Conform deze bepaling voorzien de Algemene controlenormen als één van de aanvaardbare technieken voor het verzamelen van bewijskrachtig materiaal, het vragen van bevestiging van informatie aan de leiding van de entiteit (par. 2.5.4. Algemene controlenormen). Bewijsmateriaal bekomen van derden en de persoonlijke vaststellingen van de revisor zijn normaliter meer betrouwbaar dan interne documenten ⁽⁴⁶⁰⁾. De bevestigingen van de leiding zijn een bijkomend bewijskrachtig materiaal. Met betrekking tot een belangrijk aspect van de jaarrekening, kan niet uitsluitend worden gesteund op de bevestiging van de leiding, behoudens indien er geen ander afdoend materiaal bestaat. De bevestiging van de ondernemingsleiding kan niet in de plaats worden gesteld van gegevens, waarvan de revisor redelijkerwijs mag aannemen dat die beschikbaar zijn. Zo zullen bijvoorbeeld de verklaringen van de ondernemingsleiding niet als bewijskrachtig materiaal worden beschouwd wanneer het gaat om de

⁽⁴⁵⁷⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2001, p. 113-114; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 465-466.

⁽⁴⁵⁸⁾ Cass. fr. (sociale kamer), 24 maart 1988, *Rev. Soc.*, 1988, p. 414.

⁽⁴⁵⁹⁾ K. GEENS en H. LAGA, “Overzicht van rechtspraak (1986-1991) – De vennootschappen”, *T.P.R.*, 1993, nr. 179, p. 1086; vgl. in dezelfde zin: Frankrijk: Rép. Min. nr. 21886; JOAN Q., 21 januari 1980, p. □209; *Rev. Soc.* 1980, p. 350; J.F. BARBIERI, *Commissaires aux comptes*, Parijs, Joly, 1996, p. 67, nr. 111.

⁽⁴⁶⁰⁾ Par. 2.5.1. IBR, *Algemene controlenormen*, *Vademecum*, II, 2005, p. 241.

bevestiging van een banksaldo, de eigendom van een goed, een aan- of verkoopprijs. Zij kunnen daarentegen wel nuttig zijn om de bedoeling van de leiding te onderbouwen, bijvoorbeeld de bedoeling om een deelneming aan te houden of die van hand te doen, of de bedoeling om een bedrijfstak van de onderneming stop te zetten ⁽⁴⁶¹⁾.

320. Men maakt een onderscheid tussen mondelinge en schriftelijke bevestigingen.

Onder verklaring van de ondernemingsleiding wordt verstaan elke mondelinge of schriftelijke bevestiging die wordt bekomen bij de leiding van de onderneming.

Onder de louter mondelinge bevestiging rangschikken we verklaringen die de revisor:

- a) in een verslag over een onderhoud heeft genotuleerd;
- b) in een schrijven aan zijn gesprekspartner bevestigt, zonder om uitdrukkelijke bevestiging te vragen, wat het risico op misverstand tussen de revisor en de ondernemingsleiding kan beperken ⁽⁴⁶²⁾.

Schriftelijke bevestigingen kunnen de vorm aannemen van:

- a) een bevestigingsbrief die de ondernemingsleiding ondertekent;
- b) een brief waarin de revisor bevestigt hoe hij de verklaringen van de directie heeft begrepen, en waarover de leiding zich schriftelijk akkoord verklaart;
- c) de notulen van de vergaderingen van het bestuursorgaan, van het directiecomité of van een gelijkwaardig orgaan evenals de ondertekende kopie van de jaarrekening, van de geconsolideerde jaarrekening of van een verslag van bovenvermelde organen ⁽⁴⁶³⁾.

Schriftelijke bevestigingen genieten de voorkeur ⁽⁴⁶⁴⁾. Gebruikelijk worden de vragen tot bevestiging gebundeld in een bevestigingsbrief door de leiding, ondertekend door de leden van het hoogste leidingsniveau van de onderneming, met inbegrip van het financieel beleid. Normaliter zijn dat de afgevaardigde bestuurder of de algemeen directeur en de financieel directeur ⁽⁴⁶⁵⁾. De bevestigingen die door het bestuursorgaan worden gegeven in de bevestigingsbrief ontslaan de commissaris in geen enkele mate van zijn verantwoordelijkheid zijn eigen oordeel te vormen over het getrouwe beeld

⁽⁴⁶¹⁾ Par. 2.1. en 2.5. IBR, Controleanbeveling “Bevestigingen door de leiding” (6 juni 1997), *Vademecum*, II, 2005, p. 565-566.

⁽⁴⁶²⁾ Par. 1.3.1. IBR, Controleanbeveling, “Bevestigingen door de leiding” (6 juni 1997), *Vademecum*, II, 2005, p. 564.

⁽⁴⁶³⁾ Par. 1.3.2. IBR, Controleanbeveling, “Bevestigingen door de leiding” (6 juni 1997), *Vademecum*, II, 2005, p. 565.

⁽⁴⁶⁴⁾ Par. 2.2. IBR, Controleanbeveling, “Bevestigingen door de leiding” (6 juni 1997), *Vademecum*, II, 2005, p. 565.

⁽⁴⁶⁵⁾ Par. 2.3. en 3.3. IBR, Controleanbeveling, “Bevestigingen door de leiding” (6 juni 1997), *Vademecum*, II, 2005, p. 565-567.

van de financiële staten, op basis van het geheel van zijn controlewerkzaamheden ⁽⁴⁶⁶⁾.

c. Ondervragen personeel

321. Vroeger was het betwist of de commissaris rechtstreeks (d.w.z. zonder de omweg via de hiërarchische weg van de bestuurders) het personeel kon ondervragen ⁽⁴⁶⁷⁾. De huidige redactie van artikel 137, § 1 van het Wetboek van vennootschappen verleent aan de commissaris rechtstreeks de bevoegdheid om in contact te treden met de werknemers en hen de nodige vragen te stellen, zonder de tussenkomst of de toestemming van de bestuurders ⁽⁴⁶⁸⁾. Er wordt immers uitdrukkelijk bepaald dat de commissaris van de gemachtigden en van de aangestelden alle ophelderingen en inlichtingen kan vorderen en bij hen verificaties kan verrichten die hij nodig acht ⁽⁴⁶⁹⁾.

2.2.2. Onderzoeksbevoegdheden bij verbonden ondernemingen

322. In tegenstelling tot wat het geval is in het Franse recht, beschikt de commissaris niet over een rechtstreekse onderzoeksbevoegdheid bij de dochters.

Artikel 137, § 1 van het Wetboek van vennootschappen verleent wel een onrechtstreekse controlebevoegdheid met betrekking tot verbonden vennootschappen. De commissaris kan van de bestuurders vorderen in het bezit te worden gesteld van inlichtingen betreffende verbonden vennootschappen of betreffende andere vennootschappen, waarmee een deelnemingsverhouding bestaat, voor zover hij die inlichtingen nodig acht om de financiële toestand van de vennootschap te controleren.

Artikel 27 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, zoals aangepast door de wet van 23 december 2005, die in werking trad op 9 januari 2005, vergemakkelijkt de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening, door te voorzien dat de commissarissen van dochtervennootschappen en van de moedervernootschap van een zelfde groep ontheven zijn van het beroepsgeheim, de ene ten opzichte van de andere, teneinde de informatiedoorstroming te verbeteren in het raam van de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening.

⁽⁴⁶⁶⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2004, p. 117.

⁽⁴⁶⁷⁾ Zie in deze zin: Frankrijk: Y. GUYON, "Juriscl. Sociétés", Fasc. 134 A, nr. 75, p. 19, v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice du contrôle*.

⁽⁴⁶⁸⁾ A. VAN OEVELEN, "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gent, Mys & Breesch, 1995, p. 250, nr. 15; I. VEROUGSTRATE, "Le contrôle financier des sociétés anonymes", in *Les sociétés commerciales*, Brussel, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 276, nr. 17.

⁽⁴⁶⁹⁾ Vgl. anders vroeger: C. RESTEAU, A. BENOIT-MOURY en A. GREGOIRE, *Traité des sociétés anonymes*, III, Brussel, Swinnen, 1985, p. 255, nr. 1041 (men zou niet van de bestuurders kunnen vereisen dat zij mondelinge of schriftelijke inlichtingen verstrekken).

In de wettekst van 23 december 2005 wordt niet duidelijk gesteld dat dit principe kan worden uitgebreid naar de personen die in het buitenland een commissarisfunctie vervullen (terwijl deze personen wel degelijk worden beoogd in het voorafgaande lid, voor de loutere mededeling van een attest en van een bevestiging van reeds in hun bezit zijnde informatie), evenals naar de revisoren die een opdracht van controle van de geconsolideerde jaarrekening uitoefenen zonder evenwel de hoedanigheid van commissaris van de consoliderende vennootschap te hebben ⁽⁴⁷⁰⁾.

323. Deze bepaling is moeilijk toe te passen ten aanzien van vennootschappen die een deelnemingsverhouding hebben in een andere vennootschap zonder dat deze laatsten als dochter kunnen worden gekwalificeerd. Het kan in dit geval zeer moeilijk zijn om de door de commissaris gevraagde inlichtingen te verschaffen. Anderzijds is de voorgeschreven procedure met betrekking tot dochtervennootschappen nodeloos zwaar en gecompliceerd, in de mate dat de controle dient te gebeuren via de bestuurders van de verbonden onderneming. In de praktijk verschaffen de commissarissen van de dochtervennootschappen hun informatie rechtstreeks aan de commissaris van de moeder. Wanneer er geen commissaris in de dochtervennootschap is, brengen de bestuurders van de moedervennootschap de commissaris in contact met de bestuurders van de dochtervennootschap die hun dan rechtstreeks informatie verschaffen ⁽⁴⁷¹⁾.

324. Met betrekking tot de geconsolideerde jaarrekening bepaalt artikel 147 van het Wetboek van vennootschappen dat de consoliderende vennootschap haar controlebevoegdheid moet aanwenden om van de in de consolidatiekring opgenomen of op te nemen vennootschappen te verkrijgen dat zij de met de controle van de geconsolideerde jaarrekening belaste bedrijfsrevisor toelaten ter plaatse de noodzakelijke controles te verrichten en dat zij hem op zijn verzoek alle noodzakelijke inlichtingen en bevestigingen verstrekken voor de naleving van de hem door de Koning opgelegde verplichtingen inzake de controle van de geconsolideerde jaarrekening ⁽⁴⁷²⁾. Volgens het verslag aan de Koning voorafgaand aan het koninklijk besluit van 6 maart 1990, waarop artikel 147 van het Wetboek van vennootschappen is geïnspireerd, wordt aan de consoliderende onderneming een middelen- en geen resultaatsverbintenis opgelegd ⁽⁴⁷³⁾.

⁽⁴⁷⁰⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2005, p. 52.

⁽⁴⁷¹⁾ A. VAN OEVELEN, "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gent, Mys & Breesch, 1995, nr. 16.

⁽⁴⁷²⁾ Zie omtrent dit onderwerp: H. OLIVIER, *Juridische aspecten van de geconsolideerde jaarrekening*, Antwerpen, Kluwer, 1982, p. 278, nr. 14; IBR, Normen inzake de certificatie van de geconsolideerde jaarrekening, *Vademecum*, II, 2005, p. 281; IBR, Controleaanbeveling "Gebruik van de werkzaamheden van een andere revisor" (4 maart 1988), *Vademecum*, II, 2005, p. 518.

⁽⁴⁷³⁾ J.-P. MAES en Y. STEMPNIERSWSKY, "La transposition en droit belge de la septième directive du Conseil des Communautés européennes relative aux comptes consolidés", *T.B.H.*, 1990, p. 514; A. VAN OEVELEN, "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gent, Mys & Breesch, 1995, p. 250, nr. 16.

2.2.3. Onderzoeksbevoegdheden bij derden

A. Algemene omschrijving

325. De commissarissen kunnen ook van derden een bevestiging vragen van het bedrag van de vorderingen op, de schulden tegenover of van andere betrekkingen met de gecontroleerde vennootschap (art. 137, § 1, derde lid W. vnn.). Onder bevestiging wordt verstaan, het antwoord van een derde op een vraag naar inlichtingen met het oog op de staving van boekingen ⁽⁴⁷⁴⁾.

B. Bewijskracht

326. Een rechtstreekse bevestiging door derden biedt een aantal voordelen. Aangezien het extern bewijskrachtig materiaal betreft, wordt hieraan een hoger betrouwbaarheidsniveau toegekend. Wel kunnen via deze controletechniek niet alle controleobjectieven worden bewerkstelligd. Voor de handelsvorderingen bijvoorbeeld zal de bevestiging het bestaan van de vordering staven, maar niet de inbaarheid ervan, en zij zegt ook niets over het ontbreken van niet geboekte vorderingen. De controle moet dan ook noodzakelijkerwijs worden aangevuld door andere technieken. Aan de rechtstreekse bevestiging zijn ook beperkingen verbonden. Er zijn niet altijd voldoende antwoorden en de bevestiging blijft afhankelijk van de kwaliteit van het boekhoudsysteem van de beantwoorder.

327. Een saldobevestiging kan op verschillende manieren worden gevraagd, die op een zeer uiteenlopende manier bewijskracht hebben. Men kan een bevestiging vragen, waarop in ieder geval een positief antwoord wordt gevraagd (positieve bevestiging). Deze is doeltreffender dan de bevestiging waarop de derde alleen maar dient te reageren, indien hij niet akkoord gaat (negatieve bevestiging). De bevestiging waarbij het te bevestigen bedrag niet moet worden ingevuld (open bevestiging) wordt doeltreffender geacht dan deze die het te bevestigen bedrag vermeldt (gesloten bevestiging).

C. Bemiddeling van de vennootschap

328. Een bevestiging kan betrekking hebben op bepaalde openbare besturen, onder meer bij het kadaster, bij de hypotheekbewaarder, bij de griffie van de rechtbank van koophandel, bij de B.T.W.-administratie, bij de directe belastingen of bij de R.S.Z. Die aanvraag tot bevestiging kan rechtstreeks door de commissaris worden verstuurd.

⁽⁴⁷⁴⁾ Par. 2.1. IBR, Controleanbeveling “Extern bewijskrachtig materiaal” (7 juli 1995), *Vademecum*, II, 2005, p. 507.

329. Voor de bevestiging van informatie die geen openbaar karakter vertoont, moet de vennootschap haar medewerking verlenen. Normaliter wordt de aanvraag verstuurd op briefpapier met hoofding van het bedrijf en ondertekend door een vertegenwoordiger die de vennootschap kan verbinden. Indien het een aanvraag is die een saldo van een rekening of een niet openbare inlichting betreft, kan alleen een lid van de ondernemingsleiding die brief versturen, aangezien de revisor gehouden is door het beroepsgeheim⁽⁴⁷⁵⁾. Hetzelfde geldt met betrekking tot de bevestigingsaanvragen die worden gericht tot de advocaten van de vennootschap.

330. De antwoorden dienen wel rechtstreeks aan de commissaris te worden gestuurd om te verzekeren dat hij alle antwoorden krijgt.

D. Aanwending van techniek

331. De techniek van bevestiging door derden wordt onder meer gebruikt voor klanten- en leveranciersrekeningen. Zij wordt ook gebruikt voor andere categorieën van debiteuren en crediteuren.

Bevestigingsaanvragen worden ook gericht aan advocaten van de vennootschap met als doel het bestaan van gerechtelijke procedures na te trekken. De hangende geschillen zouden kunnen vereisen dat een voorziening voor risico's en kosten wordt aangelegd of dat verplichtingen in de toelichting bij de jaarrekening worden vermeld. De bevestiging zou ook kunnen slaan op het bestaan van een toereikende voorziening voor de erelonen van de advocaat.

2.2.4. Sancties bij het hinderen van de onderzoeksbevoegdheden van de commissaris

A. Strafsancties bij het hinderen van het onderzoek (art. 170, 3° W. Venn.)

332. Luidens artikel 170, 3° van het Wetboek van vennootschappen zijn er erfangenisstraffen voorzien van een maand tot een jaar en een geldboete van 50 tot 10.000 euro of worden met één van die straffen alleen gestraft, al wie de verificaties verhinderen waaraan zij zich moeten onderwerpen krachtens Titel VII, Boek IV van het Wetboek van vennootschappen of weigeren de inlichtingen te verstrekken die zij krachtens voornoemde titel moeten geven of die bewust onjuiste of onvolledige inlichtingen verstrekken. Er kan worden vastgesteld dat artikel 170, 3° van het Wetboek van vennootschappen strenger is geformuleerd dan artikel 171, § 1 van het Wetboek van vennootschappen.

⁽⁴⁷⁵⁾ Par. 2.6. IBR, Controleaanbeveling “Extern bewijskrachtig materiaal” (7 juli 1995), *Vademecum*, II, 2005, p. 508-509. Aangezien de ISAs (hierin inbegrepen ISA580 inzake “*Management representations*”) op korte termijn verplicht zullen zijn in de hele Europese Unie, heeft de Raad van het IBR beslist om een nieuwe werkgroep te creëren die zich buigt over de vraag van de “*representation letter*” (IBR, *Jaarverslag*, 2004, p. 221 en IBR, *Jaarverslag*, 2005, p. 223).

Om strafbaar te zijn in toepassing van artikel 171, § 1 van het Wetboek van vennootschappen is het noodzakelijk dat de overtredingen “wetens” zijn gebeurd. Deze voorwaarde is niet opgenomen in artikel 170, 3° van het Wetboek van vennootschappen ⁽⁴⁷⁶⁾.

B. Beperkingen in de uitvoering van de controle

333. Indien de commissaris wordt gehinderd bij zijn onderzoeksbevoegdheden kan hij desgevallend een voorbehoud formuleren of weigeren te certificeren ⁽⁴⁷⁷⁾. De wet verplicht de commissarissen immers mee te delen of zij vanwege het bestuursorgaan en aangestelden van de vennootschap de toelichtingen en de informatie hebben bekomen die nodig is voor hun controle (art. 144, 2° en 148, 2° W. Venn.). Indien zij niet de nodige toelichtingen en informatie hebben bekomen, moeten zij dit in hun verslag vermelden. Dit zal slechts het voorwerp vormen van een voorbehoud of een oordeelonthouding goedkeurende verklaring in de veronderstelling dat het gebrek aan inlichtingen een relevant nadeel betekent voor de controle van de jaarrekening ⁽⁴⁷⁸⁾.

C. Afdwingen van het onderzoeksrecht in kort geding

334. Wanneer de toegang tot de maatschappelijke zetel wordt ontzegd of de mededeling van bepaalde documenten wordt geweigerd, kan een vordering in kort geding worden ingesteld om het controlerecht af te dwingen ⁽⁴⁷⁹⁾.

⁽⁴⁷⁶⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2000, p. 117-118.

⁽⁴⁷⁷⁾ I. VEROUGSTRAETE, “Le contrôle financier des sociétés anonymes”, in *Les sociétés commerciales*, Brussel, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 276, nr. 17.

⁽⁴⁷⁸⁾ Par. 3.3.3. IBR, Algemene controlenormen; zie ook verder par. 3.9. Algemene controlenormen, *Vademecum*, II, 2005, p. 252-253.

⁽⁴⁷⁹⁾ Kort Ged. Kh. Brussel 5 augustus 1899, *Rev. dr. comm. belge*, 1899, p. 300; Kort Ged. Kh. Dendermonde 24 februari 1927, *Rev. prat. soc.*, 1931, nr. 3135, p. 153; L. FREDERICQ, *Traité de droit commercial belge*, V, o.c., p. 658, nr. 463; C. RESTEAU, A. BENOIT-MOURY en A. GREGOIRE, *Traité des sociétés anonymes*, III, Brussel, Swinnen, 1985, p. 256, nr. 1043; vgl. in dezelfde zin: Frankrijk: Y. GUYON, “Juriscl. Sociétés”, Fasc. 134 A, nr. 75, p. 19, v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d’exercice du contrôle*.

HOOFDSTUK 3 HALFJAARLIJKSE STAAT

335. Ten minste halfjaarlijks bezorgt het bestuursorgaan de commissarissen een boekhoudkundige staat, opgesteld volgens het schema van balans en resultatenrekening (art. 137, § 2 W. Venn.). Met opzet werd de term “boekhoudkundige staat opgesteld volgens het schema van balans en resultatenrekening” gebruikt in plaats van “staat van activa en passiva”, zoals dit het geval is onder meer bij een wijziging van het doel (art. 287 W. Venn. (BVBA); art. 559 W. Venn. (NV)) of bij een omzetting (art. 776 W. Venn.). De bedoeling daarvan is te onderstrepen dat, in tegenstelling tot de geciteerde gevallen waar de vereiste staat van activa en passiva aan de basis ligt van een beslissing van een vennootschapsorgaan, rekening dient te worden gehouden met de op die datum noodzakelijk blijkende waarderingscorrecties zoals deze voortvloeien uit een inventaris, de halfjaarlijkse staat een staat is die uit de boekhouding voortvloeit waarop de regels inzake waarderingscorrecties toepasselijk op de jaarrekening niet noodzakelijk integraal dienen toegepast te worden ⁽⁴⁸⁰⁾. Deze boekhoudkundige staat hoeft dus niet te steunen op een volledige inventaris. Het betreft immers louter een leidraad voor de commissaris ⁽⁴⁸¹⁾.

⁽⁴⁸⁰⁾ *Parl. St. Kamer* 1982-83, nr. 552/20, p. 5-6.

⁽⁴⁸¹⁾ J.-P. MAES en K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep*, Antwerpen, Kluwer, 1985, p. 87; E. en P. MALLIEN, *Het nieuw statuut van commissaris, bedrijfsrevisor en accountant*, Antwerpen, Groep I.T., 1985, p. 45.

HOOFDSTUK 4 UITOEFENING VAN DE CONTROLE BIJ PLURALITEIT VAN COMMISSARISSSEN ⁽⁴⁸²⁾

4.1. PRINCIPE VAN DE COLLEGIALITEIT

336. Bij pluraliteit van commissarissen ⁽⁴⁸³⁾, vormen de commissarissen een college (art. 137, § 2, tweede lid W. Venn. (vennootschap) en art. 17, § 1 V&S-wet dat verwijst naar art. 137 W. Venn.).

4.2. WAT HOUDT DE COLLEGIALITEIT IN?

4.2.1. Besluitvorming via beraadslaging

337. Essentieel bij een collegiale besluitvorming is dat de beslissingen pas worden genomen na gezamenlijke beraadslaging tussen de verschillende personen die deel uitmaken van het college. Men gaat er van uit dat een debat leidt tot een betere besluitvorming en bovendien een controle op de besluitvorming mogelijk maakt. Het principe van de collegialiteit impliceert dat men in beginsel geen besluit kan nemen door de goedkeuring te vragen aan het vereiste aantal individuele leden van het college ⁽⁴⁸⁴⁾. Het college beraadslaagt en besluit volgens de gewone regels van de beraadslagende vergaderingen. Alle verslagen moeten door het college worden goedgekeurd ⁽⁴⁸⁵⁾. Gelet op de moderne communicatietechnieken, veronderstelt het principe van de collegialiteit niet noodzakelijk dat de leden van het college effectief bijeenkomen. Een beraadslaging kan immers ook telefonisch gebeuren. Wij menen wel dat een gezamenlijke beraadslaging per definitie mondeling geschiedt.

4.2.2. Recht op minderheidsopinie

338. Het Hof van Cassatie heeft in verband met de collegiale besluitvorming in een bestuursorgaan geoordeeld dat zij er zich niet tegen verzet dat leden

⁽⁴⁸²⁾ In de “wet *corporate governance*” werd een voorstel tot benoeming van een college van revisoren wanneer een vennootschap, een Belgische vennootschap die met haar verbonden is of een buitenlandse dochtervennootschap andere prestaties genieten dan die welke door de wet aan de commissaris zijn toevertrouwd (*Parl. St.* Senaat 2001-02, nr. 2-1107/2) niet weerhouden. In Frankrijk is het co-commissariaat verplicht voor vennootschappen die een geconsolideerde jaarrekening opmaken (art. L. 225-228, derde lid W. Kh.).

⁽⁴⁸³⁾ Naar Frans recht is de pluraliteit van commissarissen soms verplicht. Zie hieromtrent onder meer J. **PIEMUX**, “Le Co-commissariat aux comptes à la française”, in *Revue française de comptabilité*, 2004, nr. 366, p. 34-38.

⁽⁴⁸⁴⁾ Zie in deze zin in verband met het collegiaal bestuursorgaan: R.v.St. 7 maart 1986, *Rev. prat. soc.*, 1986, nr. 6409, (p. 253), p. 256, tweede lid; Parijs 18 maart 1959, *Gaz. Pal.*, 1959, II, p. 6, concl. J. **LAMBERT**; *Journal des sociétés*, 1960, p. (332), 334, tweede alinea; *Rev. Soc.*, 1959, p. 192; B. **TILLEMANS**, *Bestuur van vennootschappen*, Kalmthout, Biblo, 1996, p. 450, nr. 794.

⁽⁴⁸⁵⁾ H. **OLIVIER** en V. **VAN DE WALLE**, “Artikel 64, § 1”, *o.c.*, p. 43.

van een collegiaal bestuursorgaan op individuele wijze aan de algemene vergadering rekenschap dienen te geven ⁽⁴⁸⁶⁾.

339. Uit het boven aangehaalde arrest van het Hof van Cassatie kan men niet afleiden dat door de diverse leden van het collegiaal controleorgaan een minderheidsverslag of een minderheidscertificering kan worden uitgebracht. Er kan in principe slechts één verslag zijn en voor ieder van de daarin opgenomen punten één enkele verklaring, tot stand gekomen als gevolg van een consensus of van stemming (art. 137, § 2 W. Venn.). Er is dus geen plaats voor een minderheidsverslag of individuele afwijkende beoordelingsverslagen van één of meer commissarissen afzonderlijk ⁽⁴⁸⁷⁾. In de voorbereidende werken werd gesteld dat het tegendeel bepleiten, strijdig zou zijn met de Vierde Europese Richtlijn. Bovenvermelde regel geldt zowel ten aanzien van de verklaring over de jaarrekening, als ten aanzien van de verslagen aan de ondernemingsraad en van de bijzondere opdrachten die voortvloeien uit het vennootschapsrecht. De leden van het college kunnen dan ook geen afzonderlijke verslagen neerleggen ⁽⁴⁸⁸⁾.

340. De neerlegging van een collegiaal verslag veronderstelt dat de leden van het college alles in het werk stellen om te komen tot een eensgezind standpunt over de inhoud en de conclusie van het verslag. Indien geen eensgezindheid wordt bereikt, wordt het verslag meerderheid tegen minderheid goedgekeurd ⁽⁴⁸⁹⁾. Het verslag kan weliswaar de afwijkende standpunten van de leden van het college vermelden, met opgave van de redenen voor deze verschillende standpunten ⁽⁴⁹⁰⁾. Indien het college slechts uit twee commissarissen is samengesteld, is eensgezindheid vereist.

341. De individuele leden van het college kunnen zich wel individueel verantwoordelijk maken ten opzichte van de algemene vergadering (bv. om uit te leggen waarom zij het verslag niet hebben ondertekend) ⁽⁴⁹¹⁾. De collegiale werking van het college belet de individuele commissarissen inderdaad niet te antwoorden op vragen van aandeelhouders op algemene vergadering ⁽⁴⁹²⁾.

⁽⁴⁸⁶⁾ Cass. 10 maart 1977, *R.W.*, 1978-79, p. 359 en *Rev. prat. soc.*, 1977, nr. 5947, p. 187, noot F. BAUDOIN.

⁽⁴⁸⁷⁾ K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Gent, Larcier, 2002, p. 6, nr. 7; A. VAN OEVELEN, "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gent, Mys & Breesch, 1995, p. 263; vgl. in dezelfde zin: Frankrijk: art. 189 Decr. nr. 67-236 van 23 maart 1967 bepaalt: "Si plusieurs commissaires aux comptes sont en fonction, ils peuvent procéder séparément à leurs investigations, vérifications et contrôles, mais ils établissent un rapport commun. En cas de désaccord entre les commissaires, le rapport indique les différentes opinions exprimées."

⁽⁴⁸⁸⁾ Par. 8.1. IBR, Controleaanbeveling "Gebruik van de werkzaamheden van een andere revisor" (4 maart 1988), *Vademecum*, II, 2005, p. 525.

⁽⁴⁸⁹⁾ K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Gent, Larcier, 2002, p. 6, nr. 7; K. BYTTEBIER, "Het controleorgaan in de NV", in *Recht voor de onderneming*, Antwerpen, Kluwer, 1996, II.32.-24.

⁽⁴⁹⁰⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 38-39.

⁽⁴⁹¹⁾ Verklaring minister van Economische Zaken, *Parl. St. Kamer* 1982-83, nr. 552/3, p. 13.

⁽⁴⁹²⁾ A. BENOIT-MOURY, "Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires", *Rev. prat. soc.*, 1986, nr. 6369, p. 28.

Artikel 140 van het Wetboek van vennootschappen voorziet trouwens in een hoofdelijke aansprakelijkheid van de leden van het college der commissarissen in het geval van overtreding van het Wetboek van vennootschappen of de statuten. Om van deze aansprakelijkheid te worden ontheven, moet de commissaris drie voorwaarden vervullen: a) hij mag aan de overtreding geen deel hebben gehad; b) hij moet aantonen dat hij zijn taak naar behoren heeft vervuld; c) hij moet de overtreding hebben aangeklaagd, eerst bij het bestuursorgaan en, in voorkomend geval, indien daar geen passend gevolg werd gegeven, op de eerste daaropvolgende algemene vergadering nadat hij er kennis van heeft gekregen.

4.2.3. Taakverdeling

342. Meestal zal er in het college van commissarissen worden gewerkt op basis van een taakverdeling. Deze beslissing tot taakverdeling moet worden genomen op collegiale wijze. Het wordt aanbevolen om deze afgesproken taakverdeling schriftelijk vast te leggen, in een document waarvan elke revisor een exemplaar bewaart. Het college dient na te gaan of het werkprogramma, dat door elk van de leden werd opgesteld, aangepast is.

Wanneer het college een taakverdeling heeft goedgekeurd blijft het verantwoord de bescheiden in verband met de door andere leden van het college verrichte prestaties aan een nazicht te onderwerpen.

De taakverdeling mag niet zo zijn opgevat dat het voor een lid van het college onmogelijk is een voldoende inzicht te verkrijgen in de activiteit van de onderneming of in de verrichting waarop de opdracht betrekking heeft ⁽⁴⁹³⁾.

Vermits de plichtenleer vereist dat de honoraria worden bepaald in functie van de aard, de complexiteit en het belang van de opdracht, verdient het aanbeveling om een evenwichtige verdeling aan te houden tussen de vergoeding aan elk van de leden en de taken waarmee een lid daadwerkelijk wordt belast ⁽⁴⁹⁴⁾.

343. Een eventuele taakverdeling geldt enkel intern binnen het college van commissarissen. Noch de gecontroleerde vennootschap, noch derden mogen zich op zulke taakverdeling baseren ⁽⁴⁹⁵⁾. Wanneer de commissarissen de

⁽⁴⁹³⁾ Par. 7.2. IBR, Controleaanbeveling "Gebruik van de werkzaamheden van een andere revisor (4 maart 1988)", *Vademecum*, II, 2005, p. 524.

⁽⁴⁹⁴⁾ Paragraaf 7.3. IBR, Controleaanbeveling "Gebruik van de werkzaamheden van een andere revisor" (4 maart 1988), *Vademecum*, II, 2005, p. 525.

⁽⁴⁹⁵⁾ K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Gent, Larcier, 2002, p. 6, nr. 7; A. VAN OEVELEN, "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gent, Mys & Breesch, 1995, p. 263; I. VEROUGSTRAETE, "Le contrôle financier des sociétés anonymes", in *Les sociétés commerciales*, Brussel, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 277-278, nr. 18.

controletaken onderling hebben verdeeld, blijven zij toch gezamenlijk aansprakelijk voor het oordeel in zijn geheel dat in het verslag wordt opgenomen ⁽⁴⁹⁶⁾.

4.2.4. Individuele onderzoeksbevoegdheid van de commissarissen

344. Net zoals dit het geval is bij de bestuurders van vennootschappen ⁽⁴⁹⁷⁾, verhindert de collegialiteit van de besluitvorming binnen het college van revisoren niet, dat ieder van de commissarissen een individuele onderzoeksbevoegdheid behoudt ⁽⁴⁹⁸⁾. Dit is niet strijdig met het principe van de collegialiteit, maar is er integendeel perfect complementair mee. Indien men immers opteert voor een besluitvorming via interactief debat, veronderstelt dit dat degenen die aan de beraadslaging deelnemen, in staat worden gesteld dit te doen met kennis van zaken. Een recht op informatie van de leden van het college is dus in feite inherent aan een collegiale besluitvorming.

4.2.5. Wat gebeurt er in het geval dat één van beide bedrijfsrevisoren in de onmogelijkheid verkeert om zijn opdracht voort uit te oefenen?

345. Hoe moet de werking van een college van commissarissen met twee bedrijfsrevisoren worden georganiseerd, wanneer één van beiden om ernstige persoonlijke redenen (overlijden, verlies van de hoedanigheid van lid van het IBR) in de onmogelijkheid verkeert om zijn opdracht voort te blijven uitoefenen?

Een onderscheid moet worden gemaakt naargelang het college van commissarissen in de betrokken vennootschap al dan niet werd opgericht met toepassing van een uitdrukkelijke statutaire clausule.

Indien de statuten voorzien in de benoeming van verschillende commissarissen die een college vormen, moet de statutaire clausule worden geëerbiedigd en moet een andere bedrijfsrevisor worden aangesteld, zodat het college opnieuw kan werken. Indien de aanstelling van een college alleen maar het gevolg is van een beslissing van de algemene vergadering, moet eveneens worden nagegaan of de statuten geen oplossing aanreiken voor deze toestand. Is dit niet het geval, dan gaat men ervan uit dat de benoeming van een tweede bedrijfsrevisor ter vervanging van degene die zijn functie niet meer uitoefent, geen verplichting is voor de algemene vergadering.

Wat indien het feit zich in de loop van het boekjaar voordoet? Is het aanvaardbaar dat de bedrijfsrevisor, die alleen in functie blijft, het

⁽⁴⁹⁶⁾ H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, "Artikel 64, § 1", *o.c.*, p. 43.

⁽⁴⁹⁷⁾ Zie hieromtrent B. TILLEMANS, *De geldigheid van besluiten van de algemene vergadering*, Kalmthout, Biblo, 1994, 245 p.

⁽⁴⁹⁸⁾ P. NAMUR, *Le code de commerce belge*, Brussel, Bruylant, 1884, p. 436-437, nr. 712; I. VEROUGSTRATE, "Le contrôle financier des sociétés anonymes", in *Les sociétés commerciales*, Brussel, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 277, nr. 18.

controleverslag op het einde van het boekjaar zou opstellen voor de algemene vergadering indien de algemene vergadering intussen niet werd samengeroepen om de samenstelling van het college te regelen? In dit verband oordeelde de Raad van het IBR dat de algemene vergadering het verslag dat haar wordt voorgesteld door één enkele commissaris kan weigeren op de algemene vergadering. In dit geval zal zij een bijkomend lid in het college benoemen en haar werkzaamheden verdagen tot het verslag haar overeenkomstig haar beslissing wordt voorgesteld ⁽⁴⁹⁹⁾.

4.2.6. Specifiek geval van de publiekrechtelijke overheidsbedrijven

346. De externe controle op bepaalde publiekrechtelijke rechtspersonen is geregeld door de wet van 21 maart 1991 betreffende de hervorming van sommige economische overheidsbedrijven. Meer in het bijzonder wordt de controle op de financiële toestand, op de jaarrekeningen en op de regelmatigheid, vanuit het oogpunt van de wet en van het organiek statuut, van de verrichtingen weer te geven in de jaarrekening, toevertrouwd aan een *college van commissarissen* dat vier leden telt.

Twee daarvan worden benoemd door het Rekenhof, onder zijn leden (commissarissen-raadsheren genoemd). De twee andere leden beschikken over de hoedanigheid van bedrijfsrevisor en worden benoemd door de algemene vergadering van aandeelhouders indien het overheidsbedrijf de vorm van een naamloze vennootschap van publiek recht heeft, of door de minister onder wie het overheidsbedrijf ressorteert, indien dat niet het geval is.

Wat de verslaggeving door dergelijke “gemengde colleges” van commissarissen in publiekrechtelijke vennootschappen betreft, rijst de vraag of één gezamenlijk verslag kan worden opgemaakt.

Vastgesteld kan worden dat geen éénvoudig antwoord uit de diverse wetteksten kan worden afgeleid.

Zo dient volgens artikel 949, § 2 van het Wetboek van vennootschappen een afzonderlijk verslag te worden opgesteld door de commissarissen die bedrijfsrevisor zijn.

Daarentegen bepaalt artikel 25 van voornoemde wet van 21 maart 1991 dat de vennootschapsrechtelijke bepalingen (waaronder de rapportering) van toepassing zijn op het college van commissarissen, dus ook op de leden van het Rekenhof. In deze interpretatie is slechts één verslag vereist.

⁽⁴⁹⁹⁾ IBR, *Jaarverslag*, 1996, p. 142-143; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 463-464; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 39-40.

Een eerste voorlopige analyse door de Juridische Commissie van het IBR gaf de voorkeur aan de interpretatie, die een afzonderlijk verslag vereist van de commissarissen-bedrijfsrevisoren.

In de praktijk blijkt dat bij nogal wat economische overheidsbedrijven de verslaggeving vanwege het college verloopt via een enig verslag, dat wordt ondertekend door zowel de leden van het Rekenhof als de bedrijfsrevisoren⁽⁵⁰⁰⁾.

4.2.7. Beroepsgeheim tussen leden van college

347. De vraag werd gesteld of er beroepsgeheim is tussen leden van het college in het kader van een mandaat van commissaris in college dat een bedrijfsrevisor uitoefent met een persoon die de hoedanigheid heeft van bedrijfsrevisor (bv. een lid van het Rekenhof).

De tekst van artikel 27, tweede lid van de wet van 22 juli 1953 vermeldt uitdrukkelijk dat de bedrijfsrevisor niet gehouden is tot het beroepsgeheim in het kader van de mededeling van een attest of van een bevestiging gericht tot een commissaris of een persoon die een onderneming naar buitenlands recht een gelijkaardige taak uitoefent als deze van de commissaris.

De leden van het Rekenhof zijn lid van het college van commissarissen. Welnu binnen een college van commissarissen is er geen beroepsgeheim⁽⁵⁰¹⁾.

⁽⁵⁰⁰⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2004, p. 63-64; IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 511-512.

⁽⁵⁰¹⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2005, p. 77.

HOOFDSTUK 5

BEROEP OP MEDEWERKERS, DESKUNDIGEN OF EXPERTEN

5.1. RECHT OP SUBDELEGATIE

348. Een nauwgezette uitvoering van de controle vergt dat de revisor die verantwoordelijk is voor het dossier, hieraan persoonlijk voldoende aandacht schenkt ⁽⁵⁰²⁾. Artikel 139 van het Wetboek van vennootschappen bepaalt dat de commissarissen zich bij de uitoefening van hun taak, op hun kosten kunnen doen bijstaan door aangestelden of andere personen voor wie zij instaan ⁽⁵⁰³⁾. Met deze laatste categorie wordt in het bijzonder gerefereerd aan onafhankelijke deskundigen in een bepaald vakgebied, zoals informatici, actuarissen, fiscale raadgevers enz. ⁽⁵⁰⁴⁾. Door deze uitdrukkelijke bepaling werd een einde gemaakt aan een betwisting hieromtrent. Het vermoeden van *intuitu personae* karakter van het gemeenrechtelijk mandaat impliceerde volgens sommigen de onmogelijkheid tot subdelegatie (art. 1994, eerste lid B.W.) ⁽⁵⁰⁵⁾.

349. De mogelijkheid tot subdelegatie is weliswaar beperkt. Behoudens uitzonderlijke omstandigheden, schriftelijk gemotiveerd, kan de revisor geen essentiële elementen van een revisorale opdracht overdragen (art. 16 K.B. 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren). De handtekening onder het verslag van de commissaris dient steeds afkomstig te zijn van een erkend bedrijfsrevisor. De bedrijfsrevisor is ertoe gehouden in eigen naam te tekenen en zijn functie te vermelden. Ingeval van overmacht kan de bedrijfsrevisor zijn bevoegdheid om te tekenen aan een andere bedrijfsrevisor delegeren (art. 18 K.B. 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren). Een bedrijfsrevisor kan die mogelijkheid maar benutten ingeval van overmacht en in de mate dat hijzelf de nodige controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd of onder zijn verantwoordelijkheid heeft laten uitvoeren, en hij persoonlijk met de inhoud van het controleverslag heeft ingestemd ⁽⁵⁰⁶⁾.

⁽⁵⁰²⁾ Par. 1.1.4. IBR, Algemene controlenormen, *Vademecum*, II, 2003, p. 232.

⁽⁵⁰³⁾ Vgl. in dezelfde zin: Frankrijk: C. comm. art. L. 225-236, tweede lid (*Pour l'accomplissement de leurs contrôles, les commissaires aux comptes peuvent, sous leur responsabilité, se faire assister ou représenter par tels experts ou collaborateurs de leur choix, qu'ils font connaître nommément à la société. Ceux-ci ont les mêmes droits d'investigation que les commissaires*).

⁽⁵⁰⁴⁾ A. BENOIT-MOURY, "Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires", *Rev. prat. soc.*, 1986, nr. 6369, p. 33; A. VAN OEVELEN, "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gent, Mys & Breesch, 1995, p. 253, nr. 20.

⁽⁵⁰⁵⁾ A. BENOIT-MOURY, "Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires", *Rev. prat. soc.*, 1986, nr. 6369, p. 33.

⁽⁵⁰⁶⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS en J.P. VINCKE, *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, p. 38.

5.2. STRAFRECHTELIJKE EN BURGERRECHTELIJKE AANSPRAKELIJKHEID

350. De commissarissen zijn verantwoordelijk voor de keuze van hun medewerkers. Zowel ten opzichte van de vennootschap als tegenover derden, is de commissaris aansprakelijk voor de beroepsfouten die deze personen mochten begaan in de uitoefening van de hun toevertrouwde opdrachten ⁽⁵⁰⁷⁾.

351. Ook het beroepsgeheim strekt zich uit tot deze personen (art. 27, derde lid wet 22 juli 1953 zoals gewijzigd door art. 63 wet 23 december 2005). Er bestaat echter betwisting over de vraag of dit beroepsgeheim zich enkel uitstrekt tot de personeelsleden aangestelden van de bedrijfsrevisor ⁽⁵⁰⁸⁾, dan wel ook tot de onafhankelijke deskundigen op wie de commissarissen een beroep doen ⁽⁵⁰⁹⁾. De auteurs die voorstaan dat deze laatste categorie van personen niet gebonden is door het beroepsgeheim, concluderen hieruit dat voor het beroep op externe medewerkers een instemming van de gecontroleerde vennootschap vereist is ⁽⁵¹⁰⁾.

⁽⁵⁰⁷⁾ M.v.T. “wetsontwerp tot hervorming van het bedrijfsrevisorat”, *Parl. St.* Kamer 1982-83, nr.□552/1, p. 19; voor een toepassing zie Brussel 1 februari 1982, *Rev. prat. soc.*, 1982, nr. 6212, (p. 219), p. 221, vierde alinea; *B.R.H.*, 1982, p. 484; *Rev. not. b.*, 1983, p. 435 (aansprakelijkheid van de commissaris die een beroep deed op een accountant).

⁽⁵⁰⁸⁾ Zie in die zin: H. OLIVIER, “Le nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire”, *Ann. Fac. dr. Liège*, 1985, p. 61; B. VAN BRUYSTEGEM, *De vennootschappenwet 1986*, Antwerpen, Kluwer, 1986, p. 104.

⁽⁵⁰⁹⁾ A. BENOIT-MOURY, “Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires”, *Rev. prat. soc.*, 1986, nr.□6369, p. 34, nr. 19; P. BERNARD, “Het beroepsgeheim: de visie van de magistraat”, in B.C.N.A.R., *Bedrijfsrevisor en het strafrecht*, Studies B.C.N.A.R., 1991, p. 85; A. VAN OEVELEN, “De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor”, in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gent, Mys & Breesch, 1995, p. 253, nr. 20, vn. 69.

⁽⁵¹⁰⁾ C. RESTEAU, A. BENOIT-MOURY en A. GREGOIRE, *Traité des sociétés anonymes*, III, Brussel, Swinnen, 1985, p. LIII, nr. 58; H. OLIVIER, “Le nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire”, *Ann. Fac. dr. Liège*, 1985, p. 61.

BEKNOPTE BIBLIOGRAFIE

AERTS, K., *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Gent, Larcier, 2002, 212 p.

BRAECKMANS, H., “De benoeming van de commissaris-revisor: nieuwe rechtspraak”, in *De bedrijfsrevisor en de ondernemingsraden*, Studies B.C.N.A.R., 1987, p. 57-90; *R.W.*, 1986-87, p. 1793-1818.

BYTTEBIER, K. en FELTKAMP, R., “Controle op de vennootschap door de bedrijfsrevisor”, *R.W.*, 2003-04, p. 1575-1596.

FORIERS, P.A. en VON KUEGELGEN, M., “La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables”, *Rev. dr. U.L.B.*, 1992, afl. 2, p. 11-61.

IBR, *Vademecum van de bedrijfsrevisor*, Deel I, Rechtsleer, Antwerpen, Standaard Uitgeverij, 2005, 711 p.

IBR, *Vademecum van de bedrijfsrevisor*, Deel II, Wetgeving en beroepsnormen, Antwerpen, Standaard Uitgeverij, 2005, 597 p.

KILESE, A., “L’indépendance du commissaire à la lumière de la loi *corporate governance*”, *Rev. prat. soc.*, 2003, nr. 6879, p. 5-94.

OLIVIER, H., “Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire”, *Ann. Fac. drLiège*, 1985, p. 32-102.

OLIVIER, H. en VAN DE WALLE, V., *Vennootschapsrecht. Artikelsgewijze commentaar met overzicht rechtspraak en rechtsleer (art. 64-66)*, Antwerpen, Kluwer, 1997.

MAES, J.-P. en VAN HULLE, K., *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep*, Antwerpen, Kluwer, 1985, 215 p.

MALLIEN, E. en P., *Het nieuw statuut van commissaris, bedrijfsrevisor en accountant*, Antwerpen, Groep I.T., 1985, 123 p.

NYSSSEN, B., “L’intervention du juge dans la désignation du réviseur d’entreprises”, *Orientations*, 1995, p. 49-55.

VAN ASBROECK, R. en DE BOCK, P., *Zoeklicht op de commissaris-revisor*, Antwerpen, Kluwer, 1986, 185 p.

VANDER LINDEN, M., VANDERSTAPPEN, E., PAUWELS, P. en VINCKE, J.P., *De vennootschap en haar commissaris. Praktische toepassingsgevallen*, Studies IBR, 2004, 121 p.

VEROUGSTRAETE, I., “Le contrôle financier des sociétés anonymes”, in *Les sociétés commerciales*, Brussel, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 259-313.

214

BEKNOPTE BIBLIOGRAFIE

TREFWOORDEN

Aansprakelijkheid:	
Bestuurder voor niet-benoeming commissaris:	43-44
Commissaris voor niet-benoeming commissaris:	46
Controlenormen: maatstaf voor aansprakelijkheid:	296-299
Middelenverbintenis:	299
Aanvaarding benoeming:	114-115
Alarmbelprocedure:	307
Algemene vergadering:	
Bevoegdheid tot benoeming commissaris:	58, 60
Bevoegdheid tot bepaling bezoldiging:	251-253
Bijeenroeping door de commissaris:	305-307
Deelname aan de algemene vergadering door de commissaris:	300-302
Verplichte aanwezigheid vrijwillig ontslagnemende commissaris:	177
Vraagrecht aandeelhouder:	303-304
Vrijwillig ontslag op bijzondere algemene vergadering:	174
Beëindiging bij onderlinge overeenkomst mandaat:	180-181
Beëindiging mandaat commissaris:	
Impact op bezoldiging:	240
Benoeming commissaris:	
Openbaarmaking commissaris vennootschap:	129, 131
Openbaarmaking commissaris vzw:	130, 132
Verplichting om commissaris te benoemen:	
Burgerrechtelijke aansprakelijkheid:	43
Criterium rechtsvorm:	1-9
Strafrechtelijke aansprakelijkheid:	44
Beursgenoteerde vennootschap:	15-16
Bezoldiging commissaris:	
Aanvullende bezoldiging bij boekjaar van meer dan 12 maanden:	269
Achterstallige bezoldigingen:	250
Exclusieve bevoegdheid algemene vergadering tot bepaling bezoldiging:	251-252
Groep van vennootschappen:	253
Opeisbaarheid:	255
Resultaatsgebonden bezoldigingen:	246-247
Vast karakter (algemeen):	262-272

Vast karakter versus voldoende karakter bezoldiging:	245
Verjaring:	294
Voldoende hoge bezoldiging:	241-244
College van commissarissen:	
Besluitvorming:	336-346
Beroepsgeheim:	346
Impact op de bezoldiging van wegvallen van één lid van college:	271
Impact op de bezoldiging van tussentijdse aanstelling bijkomende commissaris:	270
Minderheidsverslag:	338-341
Publiekrechtelijke overheidsbedrijven:	346
Taakverdeling:	342-343
Overlijden van één van hen:	198
Contractuele kwalificatie commissarismandaat:	134-136
Controlenormen:	
Zorgvuldigheidnorm:	296-299
Duur mandaat commissaris:	
Drie boekjaren, controlejaren of kalenderjaren:	185
Principe:	183
Publiekrechtelijke onderneming:	184
Stilzwijgende verlenging mandaat:	190
Vertrekpunt termijn:	186-187
Economisch samenwerkingsverband:	
Verplichting om commissaris te benoemen:	6
<i>Exceptio non adimpleti contractus</i> wegens niet-betaling bezoldiging:	291
Faillissement van de aan controle onderworpen vennootschap:	
Impact op commissarismandaat:	211-216
Federaties erkend voor het uitzenden van NGO-coöperanten:	34
Fondsen voor bestaanszekerheid:	35
Fusie door overneming:	
Impact op commissarismandaat:	205
Gewichtige persoonlijke redenen tot (onmiddellijk) vrijwillig ontslag:	168
Groep:	
Bepaling bezoldiging commissaris:	253
Grote vennootschap:	9

Indexering vast bedrag bezoldiging commissaris:	266
Individuele onderzoeks- en controlebevoegdheid:	
Commissaris:	344
Vennoten:	39-41
Instellingen voor collectieve belegging:	
Benoeming commissaris:	22
Ontslag commissaris:	155
Inzagerecht documenten vennootschap door commissaris:	315-318
Kredietinstelling:	
Benoeming commissaris:	54
Ontslag commissaris:	155
Landbouwvennootschap:	
Verplichting om commissaris te benoemen:	7
Lidmaatschap IBR:	
Voorwaarde om tot commissaris benoemd te worden:	53
Maatschap:	
Verplichting om commissaris te benoemen:	5
Middelenverbintenis:	299
Motiveringsplicht vrijwillig ontslag commissaris:	170-172
Niet-concurrentieverplichting:	232
Onbezoldigd mandaat:	233-235
Onderzoeksbevoegdheden commissaris bij verbonden ondernemingen:	322-324
Omvorming van de aan controle onderworpen vennootschap/vereniging:	202-203
Ontbinding revisorenvennootschap:	192-195
Openbare instellingen naar Belgisch recht die een statutaire opdracht vervullen van commerciële, financiële of industriële aard:	36
Ondernemingsraad:	
Benoemingsprocedure commissaris:	73-113
Bijwonen vergaderingen door commissaris:	310-311

Ontslag commissaris:	150-154
Verplichting tot benoeming revisor:	24, 50-51
Onenigheid:	
Wettige grond tot ontslag:	147
Onrechtstreekse vergoedingen:	236
Ontslag	
Gedwongen ontslag om wettige redenen:	143-148
Schadevergoeding ontslag zonder wettige redenen:	163-165
Vrijwillig ontslag commissaris:	167-179
Onwettig afzettingsbesluit:	161-165
Openbaarmaking:	
Beëindiging mandaat commissaris vennootschap:	217-218
Beëindiging mandaat commissaris vzw:	223
Benoeming commissaris vennootschap:	129, 131
Benoeming commissaris vzw:	130, 132
Controleopdracht van geconsolideerde jaarrekening:	133
Gedwongen ontslag commissaris:	219-220
Vrijwillig ontslag commissaris:	219-220
Overlijden commissaris:	221
Opvolging revisor:	
Betaling honoraria voorganger:	123-124
Verplichting voorafgaandelijke contactname:	117-119
Overheidsopdracht:	57-59
Overlijden:	
Openbaarmaking beëindiging commissarismandaat ten gevolge van overlijden:	221
Revisor:	192-195
Vaste vertegenwoordiger:	196
Partiële splitsing:	209
Plaatsvervangende revisoren:	70-72
Portefeuillemaatschappijen:	14
Private privak:	22
<i>Pro-deo</i> revisor:	235

Publiekrechtelijke onderneming:	
Duur mandaat commissaris:	184
Raad van bestuur	
Toegangsrecht tot vergadering van commissaris:	309
Reïntegratie onwettig ontslagen commissaris:	161
Rust- en verzorgingstehuis:	30
Schadevergoeding:	
Ontslag zonder wettige redenen:	163-165
Schorsing ontslag zonder wettige redenen:	162
Sociaal secretariaat:	28
Stilzwijgende verlenging mandaat:	190
Subdelegatie:	347-348
Tijdelijke handelsvennootschap:	
Verplichting om commissaris te benoemen:	5
Uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten:	
Begrip:	274
Bevoegdheid tot bepaling bezoldiging:	259
Openbaarmaking:	286
Vaste vertegenwoordiger revisorenvennootschap:	
Benoeming:	61-67
Gedwongen ontslag:	138
Overlijden:	196
Vennootschap met sociaal oogmerk:	
Verplichting om commissaris te benoemen:	3
Verbonden onderneming:	
Onderzoeksbevoegdheden commissaris:	322-324
Vergoeding in natura:	237
Verplaatsingskosten:	
Vervat in vaste bezoldiging commissaris:	265
Verzekeringsonderneming:	55

Verhinderling:	
Wettige grond tot ontslag commissaris:	146
Verjaring rechtsvordering tot betaling bezoldiging:	294
Voortzettingplicht mandaat na beëindiging:	225
Vraagrecht aandeelhouder:	303-304
Vrijwillig ontslag commissaris:	
Ingang vrijwillig ontslag:	175
Openbaarmaking:	219-220
Om gewichtige redenen:	167-169
Zonder gewichtige persoonlijke redenen:	170-171
Vzw	
Zeer grote vzw's:	23
Wettige grond tot ontslag:	
Algemeen:	143
Faillissement van de aan controle onderworpen vennootschap:	216
Niet meer overschrijden van de criteria:	19, 148
Toepassing gemeenrechtelijk artikel 1184 B.W.:	139
Verhinderling:	146
Wanprestatie:	144-145
Ziekenfonds:	30
Ziekenhuis:	29