

ONAFHANKELIJKHEID VAN DE BEDRIJFSREVISOR – SPECIFIEKE BEPALINGEN VOOR DE COMMISSARIS VAN ENTITEITEN DIE NIET VAN OPENBAAR BELANG ZIJN (NIET-OOB)¹

1. Algemeen onafhankelijkheidsbeginsel

Artikel 3:62 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen bevat het algemeen beginsel volgens hetwelk een commissaris kan worden benoemd voor zover hij zich niet in een positie bevindt die zijn onafhankelijkheid in het gedrang kan brengen. Dit beginsel is vergelijkbaar met het beginsel genoemd in artikel 12 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

De wet van 7 december 2016 heeft *in fine* aan artikel 3:62, § 1 toegevoegd dat de onafhankelijkheid van de commissaris in elk geval vereist is zowel gedurende de periode waarop de te controleren jaarrekening betrekking heeft, als gedurende de periode waarin de wettelijke controle wordt uitgevoerd.

Huidig document is bijgewerkt om rekening te houden met de wijzigingen aangebracht door de wet van 2 december 2024 betreffende de openbaarmaking van duurzaamheidsinformatie door bepaalde vennootschappen en groepen en de assurance van duurzaamheidsinformatie en houdende diverse bepalingen (hierna de 'CSR-wet 2024').

2. Verboden niet-controlediensten

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

Paragraaf 1 van het artikel 3:63 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen bevat de algemene verbodsbepaling voor de commissaris om bepaalde niet-controlediensten te verlenen aan de vennootschap waarin hij de wettelijke controle van de jaarrekening uitvoert.

Overeenkomstig artikel 3:63, § 2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen zijn de volgende niet-controlediensten verboden voor de commissaris van niet-OOB's (en van OOB's), alsook voor ieder lid van zijn netwerk bedoeld in artikel 3:56 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen:

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

De memorie van toelichting van het wetsontwerp tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren² – die de inleidende overweging (8) van de OOB verordening herhaalt – bepaalt dat "diensten die inhouden dat er een rol wordt vervuld bij het beheer of de besluitvorming van de gecontroleerde entiteit kunnen zijn: beheer van werkkapitaal, verstrekken van financiële informatie, bedrijfsprocesoptimalisatie, beheer van liquide middelen, vaststellen van verrekenprijzen, creëren van efficiënte toeleveringsketens en dergelijke". Diensten die verband houden met de financiering, de kapitaalstructuur en -toewijzing, en de investeringsstrategie van de gecontroleerde entiteit dienen te worden verboden.

¹ Deze nota is ontwikkeld binnen de Coördinatiecel Onafhankelijkheid van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

² Memorie van toelichting van het wetsontwerp tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, *Parl. St.*, Kamer, 2016-17, nr. 54K2083/001, p. 69.

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

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

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

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

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

2° boekhouding en de opstelling van boekhoudkundige documenten en financiële overzichten alsmede het opstellen en openbaar maken van duurzaamheidsinformatie;

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

De CSRD-wet 2024 heeft dit verbod uitgebreid om de voorbereiding en publicatie van informatie inzake duurzaamheid op te nemen. De bovenstaande uitleg is mutatis mutandis van toepassing op deze nieuwe uitbreiding

3° de ontwikkeling en de tenuitvoerlegging van procedures voor interne controle en risicobeheer die verband houden met de opstelling en/of controle van financiële informatie alsmede het opstellen en openbaar maken van duurzaamheidsinformatie of de ontwikkeling en tenuitvoerlegging van financiële informatietechnologie-systemen;

De verbodsbepaling werd uitgebreid tot de tenuitvoerlegging van procedures voor interne controle en risicobeheer die verband houden met de opstelling van financiële informatie of van de duurzaamheidsinformatie.

Het verstrekken van aanbevelingen houdt niet noodzakelijk de ontwikkeling en de tenuitvoerlegging van de interne beheersingsmaatregelen zelf in. Dit hangt af van de wijze waarop de adviezen en aanbevelingen zijn verstrekt, alsook van de klant en de context waarin de aanbevelingen worden gedaan.

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

Waarderingsdiensten in niet-OOB's zijn toegelaten voor zover aan de volgende drie voorwaarden is voldaan (art. 3:63, § 4 WVV):

- 1) deze diensten hebben, hetzij afzonderlijk, hetzij gezamenlijk, geen direct effect op of ze zijn, hetzij afzonderlijk, hetzij gezamenlijk, niet van materieel belang voor de gecontroleerde jaarrekening;
- 2) de schatting van het effect op de gecontroleerde jaarrekening wordt uitvoerig gedocumenteerd en toegelicht in de aanvullende verklaring aan het auditcomité; en
- 3) de commissaris voldoet aan de algemene onafhankelijkheidsbeginselen.

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

6° diensten met betrekking tot:

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

Het is de commissaris verboden om de gecontroleerde vennootschap te vertegenwoordigen bij de afwikkeling van fiscale of andere geschillen.

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

7° personeelsdiensten met betrekking tot:

- a) *leidinggevenden die zich in een positie bevinden waarin zij wezenlijke invloed kunnen uitoefenen op de opstelling van boekhoudkundige documenten of financiële overzichten waarop de wettelijke controle betrekking heeft, indien dergelijke diensten het volgende behelzen:*
 - i. *de zoektocht naar of de benadering van kandidaten voor een dergelijke functie; of*
 - ii. *de controle van de referenties van kandidaten voor dergelijke functies;*
- b) *de structurering van de opzet van de organisatie; en*
- c) *kostenbeheersing."*

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

Specifiek en punctueel advies, bijvoorbeeld in verband met *ex-pats* of optieplannen - dat niet kan beschouwd worden als een personeelsdienst met betrekking tot het structureren van de opzet van de organisatie en kostenbeheersing - valt buiten de verbodsbepaling³.

Het is belangrijk te noteren dat de bovenvermelde verboden niet-controlediensten onder 1°, 5° en 6° a) en c) specifiek betrekking hebben op en aldus beperkt worden tot de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle.

³ Memorie van toelichting van het wetsontwerp tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, *Parl. St., Kamer*, 2016-17, nr. 54K2083/001, p. 72.

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

3. Toepassingsgebied/duur van het verbod

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

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

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

- 1° *de periode tussen het begin van de gecontroleerde periode en het uitbrengen van het controleverslag; en*
- 2° *het boekjaar onmiddellijk voorafgaand aan de onder 1° bedoelde periode, voor de diensten bedoeld in paragraaf 2, 3° (de ontwikkeling en de tenuitvoerlegging van procedures voor interne controle en risicobeheer die verband houden met de opstelling en/of controle van financiële informatie alsmede het opstellen en openbaar maken van duurzaamheidsinformatie of de ontwikkeling en de tenuitvoerlegging van financiële informatietechnologie-systemen).*

De problematiek van de dochtervenootschappen in derde landen wordt besproken in punt 4 hieronder.

4. Belgische niet-OOB dochtervenootschappen van vennootschappen van openbaar belang en uitwerking buiten de Europese Unie⁴

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

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

Tot slot heeft paragraaf 6 van artikel 3:63 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen betrekking op de levering van niet-controlediensten aan een onderneming buiten de Europese Unie (cross border), ongeacht of ze OOB of niet-OOB is. Deze paragraaf bepaalt: *"Indien een lid van het netwerk bedoeld in artikel 3:56 waartoe de commissaris behoort, één van de in paragrafen 2 of 3 bedoelde niet- controlediensten levert aan een onderneming met rechtspersoonlijkheid in een land dat geen deel uitmaakt van de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte die wordt beheerst door de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle, beoordeelt de commissaris of zijn onafhankelijkheid in het gedrang zou worden gebracht door de levering van zulke diensten door het lid van het netwerk.*

⁴ Voor het bepalen van het toepassingsgebied van de verboden diensten kan uit de gecombineerde lezing van artikel 3, 30° en 31° van de wet van 7 december 2016 en van artikel 3:63, § 6 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen redelijkerwijs worden afgeleid dat wanneer wordt verwezen naar de Europese Unie, de landen die lid zijn van de EER (IJsland, Noorwegen en Liechtenstein) ook dienen te worden beoogd.

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

Voor de toepassing van deze paragraaf:

- a) worden betrokkenheid bij de besluitvorming van de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle, en het leveren van de diensten bedoeld in paragraaf 2, 1° tot 3° in alle gevallen geacht deze onafhankelijkheid in het gedrang te brengen en niet te kunnen worden ingeperkt door welke veiligheidsmaatregel ook;
- b) wordt het verstrekken van de diensten andere dan deze bedoeld in paragraaf 2, 1° tot 3° geacht deze onafhankelijkheid in het gedrang te brengen en worden derhalve veiligheidsmaatregelen nodig geacht om de daardoor veroorzaakte dreigingen in te perken."

5. Kwantitatieve beperking van de toegestane niet-controlediensten: "one-to-one"-regel

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

Krachtens deze regel mogen honoraria voor niet-controlediensten niet hoger zijn dan de honoraria voor controlediensten (art. 3:64 WVV). Deze beperking is enkel toepasselijk op de vennootschappen (niet-OOB's) die deel uitmaken van een groep die een geconsolideerde jaarrekening opstelt en publiceert.

De overname-audits en *due diligence*-opdrachten vormen een uitzondering op de regel (art. 3:64, § 5 WVV).

De beperking is ook niet van toepassing op de opdrachten voorgeschreven door Europese of nationale wetgeving (art. 3:64, § 3 WVV) (=wettelijke opdrachten) zoals bijvoorbeeld inbreng in natura, fusie, omzetting, enz.

Van het verbod kan enkel worden afgeweken in elk van de volgende gevallen:

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

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

De honoraria voor controlediensten worden vergeleken met de honoraria voor niet-controlediensten die de commissaris factureert (art. 3:64, § 5 WVV) aan de gecontroleerde vennootschap, aan de moedervenootschap (wereldwijd) en aan de dochtervennootschappen (wereldwijd) van de gecontroleerde vennootschap.

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

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

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

6. Financiële onafhankelijkheid

Overeenkomstig paragraaf 6 van artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, mogen de honoraria van de commissaris niet worden beïnvloed door het verlenen van bijkomende diensten aan de gecontroleerde vennootschap.

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

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

7. Cooling-off periode

Overeenkomstig artikel 3:62 §3, lid 1 van het Wetboek van vennootschappen, kunnen de commissarissen gedurende een tijdvak van twee jaar na het einde van hun mandaat, noch in de vennootschap die aan hun wettelijke controle is onderworpen, noch in een daarmee verbonden vennootschap of persoon zoals bepaald in artikel 1:20 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, een mandaat van lid van het bestuursorgaan of enige andere functie aanvaarden. Het verbod een mandaat te aanvaarden van bestuurder, zaakvoerder of enige andere functie in de gecontroleerde vennootschap of in een daarmee verbonden vennootschap of persoon, wordt strafrechtelijk gesanctioneerd door artikel 3:96, 1° en 1°/1 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen⁵ en is van toepassing op de commissaris en, in voorkomend geval, op de bedrijfsrevisor belast met de opdracht van assurance van duurzaamheidsinformatie.

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

⁵ Met gevangenisstraf van een maand tot een jaar en met geldboete van vijftig tot tienduizend euro of met een van die straffen alleen worden gestraft :1° de personen die in de loop van een periode van twee jaar, die ingaat vanaf het einde van hun mandaat van commissaris, een mandaat aanvaarden van bestuurder, zaakvoerder of enige andere functie in de vennootschap die onderworpen was aan hun toezicht of in een daarmee verbonden vennootschap of persoon

8. "Cooling in /pre-cooling off" periode van 2 jaar

Overeenkomstig artikel 3:62, § 5, lid 1 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, mag de bedrijfsrevisor of mogen de leden van het netwerk bedoeld in artikel 3:56 waartoe de bedrijfsrevisor behoort, gedurende twee jaar voorafgaand aan zijn benoeming tot commissaris, geen prestaties verrichten die zijn onafhankelijkheid als commissaris in het gedrang zouden kunnen brengen.

Bovendien bepaalt artikel 3:62, § 5, lid 2 dat behalve in uitzonderlijke naar behoren gemotiveerde gevallen, de bedrijfsrevisor niet als commissaris zal kunnen benoemd worden wanneer hij of een lid van het netwerk waartoe hij behoort, binnen de twee jaar voorafgaand aan de benoeming als commissaris, regelmatig bijstand heeft verleend of heeft deelgenomen aan het voeren van de boekhouding of aan de opstelling van de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van de betrokken vennootschap, van een Belgische vennootschap die haar controleert of één van haar belangrijke Belgische of buitenlandse dochtervennootschappen of tussengekomen is in de werving van personen die deel uitmaken van een orgaan of van het leidinggevend personeel van de betrokken vennootschap, van een Belgische vennootschap die haar controleert of van één van haar belangrijke Belgische of buitenlandse dochtervennootschappen.

De "cooling in" periode van 2 jaar beoogd in artikel 3:62, § 5 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen is ook van toepassing op het mandaat van bedrijfsrevisor voor de opdracht van assurance van duurzaamheidsinformatie.