

**HOGЕ RААD VOOR  
DE ECONOMISCHE  
BEROEPEN**

North Gate III - 5e verdieping  
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel  
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19  
E-mail : CSPEHREB@skynet.be  
www.cspe-hreb.be

**Advies van 1 maart 2004 betreffende het voorontwerp van koninklijk besluit houdende uitvoering van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen en wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen**

# bijlage II

# A

rtikel 5 van de wet van 2 augustus 2002, de wet “Corporate governance”, tot wijziging van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen, verstrekt de Koning de bevoegdheid tot het uitvaardigen van een koninklijk besluit waarin wordt verduidelijkt op welke wijze in het jaarverslag de uitsplitsing moet gebeuren van enerzijds de bijkomende honoraria (naast de bezoldiging die de commissaris ontvangt in het kader van de controle van de jaarrekening) en anderzijds de uitzonderlijke honoraria voor opdrachten die door de commissaris of een andere persoon uit diens “kring” werden uitgevoerd voor de vennootschap (of de groep) waarvan de bedrijfsrevisor de jaarrekening controleert.

De Minister van Economische Zaken heeft op 9 december 2003 de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, in het kader van het goedkeuringsproces van dergelijk koninklijk besluit, advies gevraagd over een voorontwerp van dergelijk koninklijk besluit.

De Hoge Raad heeft als wettelijke opdracht<sup>1</sup> mee te werken aan de ontwikkeling van het wettelijke en reglementaire kader dat van toepassing is op de economische beroepen. Dit geschiedt door middel van adviezen of aanbevelingen, verstrekt op eigen initiatief of op verzoek en gericht aan de regering of aan de beroepsinstellingen die de economische beroepen vertegenwoordigen.

## 1. Belgisch wettelijk kader

et Belgische wettelijke kader vloeit in hoofdzaak voort uit de omzetting in Belgisch recht van de tweede, de vierde en de zevende Europese Vennootschapsrichtlijnen.

*men uitgevaardigd door het Instituut der Bedrijfsrevisoren waarborgt. De bezoldiging kan niet worden gewijzigd dan met instemming van partijen”.*

### 1.1. Bezoldiging voor de controle van de jaarrekening

De eerste paragraaf van het artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen luidt als volgt: *“bij de aanvang van de opdracht van de commissarissen wordt een bezoldiging vastgesteld door de algemene vergadering. Deze bezoldiging bestaat in een vast bedrag dat de naleving van de controlenor-*

Om de onafhankelijkheid van de commissaris te vrijwaren stelt paragraaf 3 van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen dat een commissaris geen lening, voorschot of garantie van de vennootschap mag ontvangen.

Evenmin mag de commissaris, luidens paragraaf 3 van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen, een voordeel “in welke vorm ook” van de vennootschap ontvangen.

1. Deze opdracht vloeit voort uit artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

De remuneratie van de commissaris bestaat uit een vast (of vastgelegd) bedrag dat aan het begin van het mandaat wordt bepaald. Het bedrag moet uitdrukkelijk worden vermeld in het proces-verbaal van de algemene vergadering. Deze remuneratie kan nadien slechts worden gewijzigd mits instemming van de betrokken partijen: de mandataris (de commissaris) en de opdrachtgever (algemene vergadering van aandeelhouders).

### 1.2. Bijkomende honoraria ontvangen door de commissaris

Het wetboek van vennootschappen voorziet echter dat de **commissaris** bepaalde opdrachten, andere dan deze die bestaat uit de wettelijke controle van de jaarrekening, moet of mag uitvoeren. Het Wetboek laat toe deze werkzaamheden te vergoeden mits paragraaf 2 van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen wordt nageleefd: *“Het voorwerp en de bezoldiging verbonden aan uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten uitgevoerd door de commissaris binnen de vennootschap waarvan hij de jaarrekening controleert of een Belgische vennootschap of een Belgische persoon die met deze vennootschap is verbonden in de zin van artikel 11 of een buitenlandse dochtervennootschap van een Belgische vennootschap die onderworpen is aan de wettelijke controle van haar jaarrekening, bedoeld in de artikelen 142 en 146, wordt vermeld in het jaarverslag volgens de categorieën bepaald door de Koning.”*

- De uitzonderlijke werkzaamheden of de bijzondere opdrachten die worden uitgevoerd door de commissaris zijn in bepaalde gevallen taken die worden voorzien door het Wetboek van vennootschappen.

Dit is namelijk het geval voor de opdracht die door de wetgever aan de commissaris wordt toevertrouwd in het kader van een inbreng in natura, een fusie of splitsing, een wijziging van de rechtsvorm, de uitkering van een interimdividend of de controle van een tussentijdse situatie.

Conform de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen kunnen deze “bijkomende” taken die door de

commissaris worden uitgevoerd op een afzonderlijke wijze worden verloned.

- Dit Wetboek van vennootschappen stelt niet dat de uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten die door de commissaris worden uitgevoerd, beperkt zijn tot de taken die door dit Wetboek worden opgelegd.

Toch dient te worden vermeld dat de “Corporate governance” wet van 2 augustus 2002 en het uitvoeringsbesluit van 4 april 2003 de uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten die door de commissaris voor de vennootschap die hij controleert of voor andere entiteiten van de groep waar de gecontroleerde vennootschap toe behoort, kunnen worden uitgevoerd, aanzienlijk heeft beperkt.

De bezoldiging van deze andere taken is eveneens mogelijk aangezien het Wetboek van vennootschappen geen enkel onderscheid maakt tussen de in het Wetboek aan de commissaris opgelegde opdrachten en diegene die de commissaris op vrijwillige basis kan aanvaarden. Toch dient men rekening te houden met het risico dat de commissaris zijn onafhankelijkheid verliest. Dergelijke uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten zouden ertoe kunnen leiden dat de commissaris nadien zijn eigen werk controleert of zich op domeinen begeeft die specifiek onder de bevoegdheid van de bestuurders vallen. Dit zou het geval kunnen zijn wanneer de bedrijfsrevisor fiscale constructies voorstelt aan de bestuurders van een vennootschap waarvan hij belast is met de controle van de jaarrekening.

### 1.3. Bijkomende honoraria ontvangen door een andere persoon uit de “kring” van de commissaris

*Het Wetboek van vennootschappen beperkt bovendien de taken die kunnen worden uitgevoerd door iedere andere persoon uit de “kring” van de commissaris ten gunste van de vennootschap (of de groep) waarvan de bedrijfsrevisor belast is met de controle van de jaarrekening.*

Paragraaf 4 van artikel 134 van het Wetboek van ondernemingen stelt immers het volgende: *“Het voorwerp en de bezoldiging verbonden aan taken, mandaten of opdrachten uitgevoerd door een persoon met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft gesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of door een met de commissaris verbonden vennootschap of persoon zoals bepaald in artikel 11, binnen de vennootschap waarvan de commissaris de jaarrekening controleert of een Belgische vennootschap of een Belgische persoon die met deze vennootschap is verbonden in de zin van artikel 11 of een buitenlandse dochtervennootschap van een Belgische vennootschap die onderworpen is aan de wettelijke controle van haar jaarrekening, bedoeld in de artikelen 142 en 146, wordt vermeld in het jaarverslag volgens de categorieën bepaald door de Koning.”*<sup>1</sup>

Er dient op te worden gewezen dat deze bepaling in feite een dubbele uitsplitsing inhoudt:

- enerzijds over de drie categorieën van personen die beneficiaris zijn van deze bezoldigingen die voortvloeien uit uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten:
  - de commissaris;
  - de personen met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft gesloten of met wie hij een samenwerkingsverband heeft;
  - de vennootschappen of de personen uit de kring van de commissaris zoals bedoeld in artikel 11 W.Venn.
- anderzijds over de drie categorieën van betrokken entiteiten ten gunste waarvan deze uitzonderlijke werkzaamheden of deze bijzondere opdrachten werden uitgevoerd:
  - de vennootschap waarvan de commissaris de jaarrekening controleert;
  - de Belgische vennootschappen en de Belgische personen die in de zin van artikel 11 W.Venn. verbonden zijn met deze vennootschap;
  - de buitenlandse filialen van een Belgische onderneming onderworpen aan de wettelijke controle van de jaarrekening zoals bedoeld in de artikelen 142 en 146 W.Venn.

#### 1.4. Publicatie van de bijkomende honoraria

De honoraria voor uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten die

worden uitgevoerd door de commissaris of elke andere persoon uit diens “kring” ten gunste van de vennootschap (of de groep) waarvan de bedrijfsrevisor belast is met de controle van de jaarrekening kunnen worden toegekend door het bestuursorgaan, zonder voorafgaandelijke raadpleging van de algemene vergadering.

Het bestuursorgaan moet evenwel de algemene vergadering inlichten over de bezoldigingen die werden toegekend aan de commissaris of elke andere persoon uit zijn “kring”.

Deze informatie moet worden meegeedeeld in het jaarverslag dat elk jaar aan de aandeelhouders of vennoten moet worden bezorgd. Deze vermelding in het jaarverslag heeft betrekking op:

- het voorwerp van de uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten;
- de hieraan verbonden bezoldiging.

#### 1.5. Verantwoordelijkheid voor het niet-vermelden van bijkomende honoraria

Het past op te merken dat de vermelding in het jaarverslag in de eerste plaats de verantwoordelijkheid is van de zaakvoerders en bestuurders. Het Wetboek van vennootschappen voorziet strafrechtelijke sancties voor zaakvoerders en bestuurders die deze wettelijke vereisten inzake het jaarverslag (statutair artikel 128 W. Venn.) en geconsolideerd (artikel 126, § 1, lid 1, 3° W. Venn.) niet naleven.

Door de controle van dit rapport zijn ook de commissarissen onrechtstreeks verantwoordelijk. Indien een wettelijk vereiste vermelding niet aanwezig is (artikel 144, lid 1, 4° W. Venn.) moet de bedrijfsrevisor belast met de controle van de jaarrekening dit immers in het tweede deel van zijn controleverslag vermelden.

In deze context is het interessant de stellingname van de Raad van het IBR<sup>2</sup> inzake bijkomende honoraria in 2000 te herhalen:

*“In het kader van zijn opdracht van wettelijke controle van de jaarrekening, is de commissaris belast met het onderzoek van de inhoud van het jaarverslag teneinde er*

1. Voorwerp van het ter advies voorgelegde voorontwerp van koninklijk besluit.

2. Jaarverslag 2000, Instituut der Bedrijfsrevisoren, Bijkomende honoraria, p.122-124.

*zich van te vergewissen, enerzijds, dat de bij wet voorgeschreven informatie daarin opgenomen is en, anderzijds, dat de informatie die in het jaarverslag is vevat, overeenstemt met de informatie die middels de jaarrekening wordt verstrekt.*

*Overeenkomstig de bepalingen van artikel 144, eerste lid, 4° van het Wetboek van vennootschappen en de Algemene Controlenormen (ACN, 3.9), geeft de commissaris een attestatie terzake af in het tweede deel van zijn verslag.*

*Het behoort dan ook tot de taak van de commissaris na te gaan of de eventuele aanvullende of uitzonderlijke honoraria, bedoeld in de paragrafen 2 en 4 van artikel 134 Wetboek Venn. het voorwerp zijn van een vermelding (met becijferde weerslag) en van een omschrijving van de betrokken werkzaamheden.*

*De Raad wenst te onderstrepen dat het in het belang van de commissaris is erop toe te zien dat die aanvullende honoraria in het jaarverslag worden vermeld. Deze vermelding houdt verband met de bepalingen omtrent de verlening van niet-auditingdiensten bij een gecontroleerde vennootschap, zoals met name in de Europese ontwerp-aanbeveling inzake onafhankelijkheid (zie hierboven, de evoluties op het vlak van onafhankelijkheid).*

*De Raad nodigt elke confrater uit zich te vergewissen van de vermelding van die eventuele aanvullende honoraria in het jaarverslag van de vennootschappen waar hij met de wettelijke controle van de jaarrekening is belast.*

*De Raad wenst eraan te herinneren dat, overeenkomstig de bepalingen van paragraaf 4 van de controleaanbeveling van 6 september 1996 betreffende de controle van de vormvereisten in verband met de vaststelling, de goedkeuring en de bekendmaking van de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening, de commissaris erop moet toezien “dat de neergelegde documenten overeenstemmen met deze die zijn goedgekeurd en de neerlegging gebeurt binnen de vereiste termijnen”.*

De nalatigheid van de bedrijfsrevisor bij het uitoefenen van zijn taak van controle van de jaarrekening (zowel de statutaire als de geconsolideerde) kan leiden tot disciplinaire sancties (overeenkomstig de bepalingen van artikelen 19 tot 23 van de wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren), maar ook tot strafrechtelijke sancties (overeenkomstig artikel 16 van de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen).

## 2. Uitsplitsing van bijkomende honoraria

Het ter advies ingediende voorontwerp van Koninklijk Besluit heeft betrekking op de uitsplitsing in het jaarverslag van, enerzijds, de bijkomende honoraria (bovenop de bezoldiging die de commissaris ontvangt in het kader van de controle van de jaarrekening) en, anderzijds, de uitzonderlijke honoraria voor opdrachten die door de commissaris of een andere persoon uit diens “kring” werden verstrekt voor de vennootschap (of de groep) waarvan de bedrijfsrevisor de jaarrekening controleert.

De leden van de Hoge Raad zijn van oordeel dat artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen slaat op de uitsplitsing langsheen twee assen: de verticale as

(voorwerp van de uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten) en de horizontale as (personen die deze bijkomende honoraria hebben ontvangen).

Voor alle duidelijkheid werd in bijlage bij dit advies een tabel toegevoegd waarin de voorstellen geformuleerd door de leden van de Hoge Raad omtrent de nieuwe uitsplitsing van de bijkomende honoraria, ontvangen door de commissaris of de personen uit diens “kring” worden gevisualiseerd. Volgens de leden van de Hoge Raad zou het nuttig zijn een dergelijke tabel ook toe te voegen aan het goed te keuren Koninklijk Besluit om de gewenste rechtszekerheid te garanderen.

### 2.1. Voorwerp van de uitzonderlijke werkzaamheden of de bijzondere opdrachten

Wat de verticale as betreft zijn de auteurs van het ter advies voorgelegde voorontwerp van Koninklijk Besluit uitgegaan van een verdeling in vijf categorieën uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten (artikel 183septies van het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001 ter uitvoering van het Wetboek van vennootschappen):

- “1° andere wettelijke opdrachten;
- 2° prestaties geleverd om de economische en financiële gegevens van een derde onderneming te controleren die de vennootschap of een van haar dochtervennootschappen wenst te verwerven of verworven heeft;
- 3° uitzonderlijke werkzaamheden en bijzondere opdrachten met betrekking tot het mandaat van de commissaris en andere controleopdrachten;
- 4° opdrachten van fiscale bijstand en fiscaal advies;
- 5° andere niet-controleopdrachten”.<sup>1</sup>

Deze bepaling zou dan de bepaling met de zeven categorieën prestaties die de commissaris of iemand uit zijn kring niet mogen verstrekken (en die sinds de goedkeuring van het Koninklijk Besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris bedreigen (*Belgisch Staatsblad*, 19 mei 2003) zijn terug te vinden in artikel 183ter van het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001 ter uitvoering van het Wetboek van vennootschappen), aanvullen.

Gelet op deze bepaling mag een commissaris zich immers niet onafhankelijk verklaren wanneer hijzelf of een persoon met wie hij een arbeidsovereenkomst heeft gesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of een vennootschap of persoon verbonden met de commissaris in de zin van het artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen (artikel 183ter van het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001 ter uitvoering van het Wetboek van vennootschappen):

- “1° in de gecontroleerde vennootschap een beslissing neemt of in de besluitvorming tussenkomt;
- 2° bijstand verleent of deelneemt aan de voorbereiding of het voeren van de boekhouding of aan de opstelling van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap;

- 3° instaat voor de opstelling, de ontwikkeling, de invoering en het beheer van technologische systemen van financiële informatie in de gecontroleerde vennootschap;
- 4° instaat voor het waarderen van de elementen van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap indien deze een belangrijk element vormen van de jaarrekening;
- 5° deelneemt aan de interne auditfunctie;
- 6° de gecontroleerde vennootschap vertegenwoordigt bij de afwikkeling van fiscale of andere geschillen;
- 7° tussenkomt in de werving van personen die deel uitmaken van een orgaan of van het leidinggevend personeel van de gecontroleerde vennootschap”.

Volgens de leden van de Hoge Raad is het raadzaam **beide bepalingen met elkaar te verbinden** om interpretatieproblemen te vermijden, bijvoorbeeld indien zou kunnen blijken dat de publicatie van honoraria voor uitzonderlijke prestaties of bijzondere opdrachten zou volstaan om de wettelijke bepalingen te respecteren.

De leden van de Hoge Raad beklemtonen inderdaad dat het meedelen van informatie noch de vennootschap, noch de commissaris vrijstellen van de verplichting er voor te zorgen dat de regels – zowel wettelijke als deontologische – voor een onafhankelijke controle van de jaarrekening worden nageleefd.

Wat de uitsplitsing zelf betreft, achten de leden van de Hoge Raad de eerste, tweede en vierde categorie van bijkomende opdrachten van de in het voorontwerp tot Koninklijk Besluit voorgestelde verticale as zeer relevant. De leden van de Hoge Raad hebben slecht een aantal louter formele opmerkingen:

- voor de gewenste rechtszekerheid is het volgens de leden van de Hoge Raad aanbevelenswaardig om in het Koninklijk Besluit duidelijk te preciseren wat wordt bedoeld met de categorie “andere wettelijke opdrachten”;
- de aanduiding van de tweede categorie van bijkomende opdrachten met “controle van economische en financiële gegevens te controleren” is zeer algemeen aangezien alle door de commissaris gecontroleerde informatie van economische of financiële aard is. De leden van de Hoge Raad veronder-

1. “Deze categorie dient verder in subcategorieën te worden onderverdeeld voor zover deze elementen bevat die wezenlijk van elkaar verschillen en in de mate dat deze elementen bovendien een belangrijk deel van de in artikel 134, §1 van het Wetboek van vennootschappen bedoelde bezoldigingen vertegenwoordigen”.

stellen dat hiermee de honoraria worden bedoeld die verbonden zijn aan de opdracht van de commissaris of een bedrijfsrevisor uit de “kring” van de commissaris zoals bedoeld in de artikelen 151 tot 154 van het Wetboek van vennootschappen en de opdrachten vermeld in het Koninklijk Besluit van 27 november 1973 houdende reglementering van de economische en financiële inlichtingen te verstrekken aan de ondernemingsraden. Daarom raden de leden van de Hoge Raad aan om deze categorie duidelijk af te bakenen;

- de titel van de vierde categorie van bijkomende opdrachten “opdrachten van fiscale bijstand en fiscaal advies” zou kunnen worden vereenvoudigd tot “fiscaal advies”.

De leden van de Hoge Raad wensen daarentegen de aandacht te vestigen op de derde categorie bijkomende opdrachten, de *“uitzonderlijke werkzaamheden en bijzondere opdrachten met betrekking tot het mandaat van de commissaris en andere controleopdrachten”*. Gelet op deze ruime omschrijving, kunnen alle bijkomende of uitzonderlijke taken bedoeld in de tweede en vierde paragraaf van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen onder dit punt worden opgenomen. Bovendien ontnemt deze categorie de eerste categorie van opdrachten iedere betekenis. Daarom wordt aangeraden deze categorie te schrappen.

De leden van de Hoge Raad vinden het daarentegen raadzaam om de categorieën van bijkomende honoraria aan te vullen, teneinde deze beter te laten aansluiten bij de huidige evolutie van bijkomende opdrachten die externe auditoren verrichten. Dit zou het geval kunnen zijn voor de opdrachten omtrent sociaal advies en advies bij bedrijfsherstructurering, opdrachten op het vlak van milieuaangelegenheden (“green accounting” en “green auditing”) of taken die worden uitgevoerd in het kader van het certificaat van een op de website van de vennootschap verstrekte kwaliteitsvolle informatie.

Gelet op de nood aan coherentie tussen de artikelen 183ter van het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en het artikel 183septies voorgesteld in het

ter advies voorgelegde voorontwerp van Koninklijk Besluit, is het volgens de leden van de Hoge Raad weinig logisch dat de categorieën van niet volledig verboden prestaties – zoals opgenomen in de lijst met opdrachten die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van de commissaris – niet worden vermeld in de uitsplitsing van de bijkomende opdrachten.

Deze opdrachten die artikel 183ter van het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen “voorwaardelijk” toestaat, liggen immers gevoelig, aangezien deze worden vermeld in de lijst met onverenigbare opdrachten.

Dit is het geval voor de opdracht vermeld in artikel 183 ter 4° (*“instaan voor het waarden van de elementen van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap indien deze een belangrijk element vormen van de jaarrekening”*), wanneer deze evaluaties niet als significant worden beschouwd, maar ook voor opdrachten van interne controle (behalve de interne audit) uitgevoerd door de commissaris of elke andere persoon uit diens kring (*“5° deelname aan de interne auditfunctie”*).

Ten slotte is het volgens de leden van de Hoge Raad aangewezen dat de uitsplitsing zoals bedoeld in artikel 183septies in het ter advies voorgelegde voorontwerp van Koninklijk Besluit wordt voorgesteld als de **minimale uitsplitsing**. Zoniet zou de rubriek *“andere niet-controle opdrachten”* één of meer categorieën van opdrachten kunnen bevatten waarvoor aanzienlijke bijkomende vergoedingen worden betaald.

Het past de ondernemingen aan te sporen om de tijdens het boekjaar gepresteerde bijkomende of uitzonderlijke opdrachten verder uit te splitsen daar waar de door het Koninklijk Besluit voorziene categorieën de beheerders ertoe zouden kunnen brengen een (of meerdere) welbepaalde categorieën van bijkomende opdrachten waaraan aanzienlijke honoraria verbonden zijn te vermelden in de rubriek “Andere”.

Met betrekking tot deze categorie van bijkomende honoraria zou het volgens de leden van de Hoge Raad aangewezen zijn

om in het ter advies voorgelegde Koninklijk Besluit een (of meerdere) duidelijk(e) criterium/a op te nemen om te verduidelijken wat men dient te verstaan onder “aanzienlijke vergoedingen” en dit om de gewenste rechtszekerheid te garanderen.

De leden van de Hoge Raad zijn van oordeel dat de grens die werd vastgelegd in het verslag aan de Koning dat het voorontwerp van Koninklijk Besluit voorafgaat “minstens 10% van de bezoldiging ontvangen voor de wettelijke controleopdracht” opnieuw moet worden onderzocht:

- zonder a priori te willen oordelen over het niveau van de materialiteitsgrens achten de leden van de Hoge Raad het aangewezen om in het rapport aan de Koning op zijn minst uit te leggen welke de grondslag is om het percentage op 10 % vast te leggen;
- volgens de leden van de Hoge Raad is het raadzaam om duidelijk te preciseren of de basis waarmee de bijkomende honoraria worden vergeleken de jaarlijkse vergoeding voor de wettelijke controleopdracht dan wel de vergoeding over de drie jaar van het mandaat betreft.

**2.2. Personen die bijkomende honoraria hebben ontvangen**

Wat de horizontale as betreft, stellen de leden van de Hoge Raad voor om de uitsplitsing te volgen, zoals de wetgever die in paragraaf 4 van het artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen oplegt.

Het betreft in feite een dubbele uitsplitsing met betrekking tot (artikel 134, § 4 W. Venn., geherstructureerd):

- enerzijds, de drie categorieën van personen die de begunstigde zijn van deze bezoldigingen voor uitzonderlijke prestaties of bijzondere opdrachten:
  - de commissaris;
  - de personen met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft gesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat;
  - de vennootschappen of personen verbonden met de commissaris als bedoeld in artikel 11 en
- anderzijds, de drie categorieën van entiteiten waarvoor deze uitzonderlijke prestaties of deze bijzondere opdrachten werden uitgevoerd:
  - de vennootschap waarvan de commissaris de jaarrekening controleert;
  - de Belgische vennootschappen en personen die met deze vennootschap zijn verbonden in de zin van artikel 11;
  - de buitenlandse dochtervennootschappen van een Belgische vennootschap onderworpen aan de wettelijke controle van de jaarrekening, zoals bedoeld in de artikelen 142 en 146.

De voorgestelde horizontale uitsplitsing kan als volgt in schema worden gebracht<sup>1</sup>:

Bedrag van de honoraria	vergoed door de vennootschap			vergoed door een Belgische gecontroleerde entiteit			vergoed door een Belgische gecontroleerde entiteit		
	aan C	aan S	aan G	aan C	aan S	aan G	aan C	aan S	aan G
Voorwerp (uit te splitsen) <sup>2</sup>									

aan C: aan de commissaris

aan V: aan de vennootschap (personen met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft gesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat)

aan G: aan de groep (vennootschappen of personen verbonden met de commissaris bedoeld in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen)

De leden van de Hoge Raad stellen voor om de tweede uitsplitsingsas in het ter advies voorgelegde Koninklijk Besluit te integreren zodat er rekening kan worden gehouden met de verschillende bestand-

delen van de bijkomende honoraria waarnaar de paragrafen 2 en 4 van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen verwijzen.

1. Voorstelling op initiatief van de Hoge Raad. Een volledige overzichtstabel met de voorstellen van de Hoge Raad is in bijlage van dit advies terug te vinden.

2. Zie punt 2.1. van dit advies.

### 2.3. Horizontale uitsplitsing van het artikel 183septies voorgesteld in het voorontwerp van Koninklijk Besluit

Het artikel 183septies van het ter advies voorgelegde voorontwerp van Koninklijk Besluit is onderverdeeld in drie delen:

- de eerste paragraaf heeft betrekking op de taken die worden uitgevoerd door de commissaris in het kader van een wettelijke controleopdracht van de jaarrekening van een vennootschap (statutaire rekeningen) in toepassing van de bepalingen van paragraaf 2 van het artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen ;
- de tweede paragraaf heeft betrekking op de taken die worden uitgevoerd door elke persoon uit de “kring” van de commissaris in het kader van een wettelijke controleopdracht van de jaarrekening van een vennootschap (statutaire rekeningen) in toepassing van de bepalingen van paragraaf 2 van het artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen ;
- de derde paragraaf heeft betrekking op de opdrachten die door de commissaris of elke andere persoon uit diens « kring » worden uitgevoerd in het kader van een controleopdracht van de geconsolideerde jaarrekening van een groep.

De leden van de Hoge Raad zijn van oordeel dat deze uitsplitsing niet langer gerechtvaardigd is. Sinds de wijziging van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen door artikel 5 van de wet “corporate governance” van 2 augustus 2002, zijn de bijkomende honoraria die moeten worden vermeld in het jaarverslag bij de jaarrekening (statutaire rekeningen) en de honoraria die moeten worden vermeld in het geconsolideerde jaarverslag immers a priori dezelfde wanneer de commissaris van de consoliderende onderneming tevens belast is met de controle van de geconsolideerde rekeningen.

Volgens de leden van de Hoge Raad is de uitsplitsing die wordt voorgesteld onder punt 2.2, gelet op de reikwijdte van de paragrafen 2 en 4 van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen, geschikter deze de geest van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen beter weergeeft.

### 2.4. Andere punten van verduidelijking

#### 2.4.1. Gemakkelijke (of moeilijke) identificatie van de aanwezigheid van bijkomende honoraria

Gelet op de informatieverstrekking in het jaarverslag van bepaalde Belgische vennootschappen, dient erop gewezen te worden dat de betrouwbaarheid omtrent de openbaarmaking van het al dan niet toekennen van bijkomende honoraria sterk verschilt. Bepaalde jaarverslagen bevatten immers een aparte titel die de aandacht vestigt op deze specifieke informatie, terwijl andere deze informatie hoogstens in de doorlopende tekst van het jaarverslag, zonder enige verdere onderverdeling, vermelden.

Volgens de leden van de Hoge Raad is het aangewezen te streven naar een toegankelijke openbaarmaking van de vereiste informatie. De Hoge Raad stelt een presentatie voor in de vorm van een tabel (samenvoeging van de verticale en de horizontale as zoals hierboven in de punten 2.1. en 2.2. van onderhavig advies aangeduid). Een dergelijke tabel (cf. bijlage bij dit advies) zou volgens de leden van de Hoge Raad bijdragen tot een betere kwaliteit en leesbaarheid van de in het jaarverslag meegeede informatie.

De leden van de Hoge Raad zijn van oordeel dat indien er in het Koninklijk Besluit een tabel wordt toegevoegd naar het voorbeeld van de tabel in bijlage, dit de rechtszekerheid inzake publicatie van bijkomende honoraria kan garanderen.

#### 2.4.2. Het bijzondere geval van het college van commissarissen

De leden van de Hoge Raad stellen vast dat er geen enkele bijzondere bepaling werd voorzien in het voorontwerp van Koninklijk Besluit in het geval van een aanstelling van een college van commissarissen.

Volgens de leden van de Hoge Raad is het in het geval van co-commissariaat aangewezen om de honoraria van elke commissaris afzonderlijk te vermelden, in voorkomend geval aangevuld met een bijzondere toelichting terzake.



Indien een presentatie in de vorm van een tabel wordt weerhouden, is het aangewezen om, in geval van aanstelling van een college van commissarissen, een tabel per commissaris op te nemen.

#### 2.4.3. “Permanente aard” (of niet) van de bijkomende opdrachten

Uit een onderzoek naar de vermeldingen van bijkomende honoraria in de verslagen van een aantal vennootschappen blijkt dat sommige meerdere jaren op rij bijkomende honoraria vermelden waarvan het voorwerp geenszins wijzigt.

Om te vermijden dat de lezer van het jaarverslag vragen stelt over de “permanente aard” van deze bijkomende opdrachten en bijgevolg over hun daadwerkelijk uitzonderlijke karakter, is het volgens de leden van de Hoge Raad aangewezen om de aard en het voorwerp van de bijkomende opdrachten uit het jaarverslag voldoende te detailleren.

Het zou nuttig zijn indien het ter advies voorgelegde voorontwerp van Koninklijk Besluit terzake een aanvullende commentaar zou bevatten.

#### 2.4.4. Aanwezigheid (of niet) van een materialiteitsgrens

Het past zich te beraden over de mogelijkheid om een door de commissaris of een persoon uit diens “kring” ontvangen bedrag voor een dienst (bijvoorbeeld, de attestering in het kader van Fost-plus, Bébat of Val-I-pac) buiten beschouwing te laten omdat dit bedrag niet significant wordt beschouwd.

Het artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen verduidelijkt dat de bijkomende honoraria in het jaarverslag moeten worden uitgesplitst. De leden van de Hoge Raad wensen te benadrukken dat deze bepaling geen onderscheid maakt naar gelang de omvang van het honorarium. Daaruit vloeit voort dat het totale bedrag van de bijkomende en/of uitzonderlijke honoraria in het jaarverslag moet worden opgenomen.

Volgens de leden van de Hoge Raad is het daarentegen niet uitgesloten dat een criterium naar gelang het belang, bij de opsplitsing van de bedragen wordt toegevoegd en dat de laatste categorie van prestaties, de “andere prestaties” bijgevolg een verzameling wordt van ver-

schillende niet-significante bedragen van bijkomende of uitzonderlijke honoraria.

#### 2.4.5. Periode waarover het jaarverslag rapporteert

Uit het artikel 134 waar zowel in paragraaf 2 als in paragraaf 4 wordt verduidelijkt dat de informatie inzake bijkomende honoraria moet worden opgenomen in het jaarverslag van de entiteit waarvan de jaarrekening wordt gecontroleerd, volgt dat de te publiceren informatie a priori betrekking heeft op de periode waarover de jaarrekening die in het jaarverslag zijn opgenomen, rapporteren.

Bovendien is het raadzaam te bepalen welk objectief criterium zal worden toegepast om te bepalen tot welk boekjaar een bepaalde prestatie behoort: de datum van het verzoek tot uitzonderlijke of bijkomende prestaties? De datum waarop de opdracht is voltooid? De factureringsdatum? De betalingsdatum?

Het zou nuttig zijn indien het ter advies voorgelegde voorontwerp van Koninklijk Besluit terzake een aanvullende commentaar zou bevatten.

#### 2.4.6. Honoraria vermeld in het jaarverslag: exclusief of inclusief BTW?

Uit de in de jaarverslagen gepubliceerde informatie over de bijkomende honoraria blijkt dat in sommige gevallen het basisbedrag van de bijkomende honoraria (incl./excl. BTW) expliciet wordt vermeld terwijl andere verslagen geen gegevens terzake bevatten.

De leden van de Hoge Raad zijn van mening dat deze uiteenlopende benadering de leesbaarheid en vergelijking van de in de verschillende jaarverslagen vermelde bedragen bemoeilijkt.

Daarom stelt de Hoge Raad de bevoegde minister voor om een verduidelijking aan te brengen (met name de melding van de honoraria exclusief of inclusief BTW) zodat de gepubliceerde informatie voldoende duidelijk, en in voorkomend geval, vergelijkbaar is.

#### 2.4.7. Overschakeling naar een internationaal erkend boekhoudkader

Uit de informatie over de bijkomende honoraria die werd gepubliceerd in de jaarverslagen van beursgenoteerde ven-

nootschappen, blijkt dat een aantal vennootschappen bijkomende honoraria vermelden die verband houden met de publicatie van de jaarrekening in overeenstemming met een ander dan het Belgische boekhoudkader.

Volgens de leden van de Hoge Raad dient terzake en onderscheid te worden gemaakt naar gelang de vennootschap:

- *Wettelijk verplicht is* (wat vanaf 2005 het geval is voor alle beursgenoteerde vennootschappen) *de geconsolideerde jaarrekening te publiceren in overeenstemming met de internationale boekhoudnormen*. Het is volgens de leden van de Hoge Raad niet logisch dat er steeds bijkomende honoraria worden gevraagd wanneer de opdrachtbrief a priori verduidelijkt dat het boekhoudkader van het IASB moet worden nageleefd. In dat geval is het bijgevolg raadzaam om in de honoraria verbonden aan de controle van de geconsolideerde jaarrekening tevens het honorarium op te nemen van de controle van eventuele wijzigingen die zich opdringen bij het opstellen van, enerzijds de statutaire jaarrekening, conform de Belgische boekhoudregels, en, anderzijds, de geconsolideerde jaarrekening volgens de internationaal aanvaarde boekhoudregels.
- *Op vrijwillige basis de geconsolideerde jaarrekening publiceert in overeenstemming met de internationale boekhoudnormen*. In dat geval dient een onderscheid te worden gemaakt tussen het geval waarbij:
  - *de publicatie van deze rekeningen, de publicatie van de door de Belgische wet vereiste geconsolideerde jaarrekening vervangt*. In die situatie is het volgens de leden van de Hoge Raad evenmin logisch dat er steeds bijkomende honoraria worden gevraagd wanneer de opdrachtbrief a priori verduidelijkt dat het boekhoudkader van het IASB moet worden nageleefd. Hierbij mag worden verwezen naar het hierboven beschreven geval.

mende honoraria worden gevraagd wanneer de opdrachtbrief a priori verduidelijkt dat het boekhoudkader van het IASB moet worden nageleefd. Hierbij mag worden verwezen naar het hierboven beschreven geval.

- *de publicatie van deze rekeningen, de publicatie van de door de Belgische wet opgelegde geconsolideerde rekeningen aanvult*. In dat geval is het volgens de leden van de Hoge Raad aangewezen de reikwijdte van de opdrachtbrief te onderzoeken.
  - Indien deze de publicatie van dergelijke geconsolideerde jaarrekening vereist, is het volgens de leden van de Hoge Raad niet logisch dat er telkenmale bijkomende honoraria worden gevraagd. In dit geval verwijzen wij naar de bovenvermelde opmerking terzake.
  - Indien de opdrachtbrief daarentegen geen enkele informatie terzake bevat en indien de vennootschap beslist om over te schakelen op de internationale boekhoudnormen, is het volgens de leden van de Hoge Raad niet denkbeeldig dat er bijkomende honoraria worden vereist. Dit neemt echter niet weg dat de commissaris belast met de controle van de jaarrekening de verschillende wettelijke bepalingen moet onderzoeken en opdrachten die de onafhankelijkheid van de controle van de jaarrekening in het gedrang zouden kunnen brengen, moet mijden.

Volgens de leden van de Hoge Raad zou het nuttig zijn deze gevallen te onderscheiden zodat de homogeniteit in het kader van de overschakeling naar de internationale boekhoudnormen kan worden bewerkstelligd.

### 3. Vermelding in het jaarverslag van de honoraria die de commissaris heeft ontvangen voor de controle van de jaarrekening

*De leden van de Hoge Raad wensen de aandacht van de bevoegde minister te vestigen op het feit dat er op heden in België geen enkele wettelijke verplichting bestaat tot publicatie van het bedrag van de honoraria die een bedrijfsrevisor voor de controle van de jaarrekening ontvangt.*

Artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen machtigt de Koning tot

het uitvaardigen van een Koninklijk Besluit waarin de in het jaarverslag te melden uitsplitsing wordt uiteengezet van, enerzijds, de bijkomende bezoldigingen (naast de honoraria die de commissaris in het kader van de controle van de jaarrekening ontvangt) en, anderzijds, van de uitzonderlijke bezoldigingen, voor opdrachten die de commissaris of elke andere persoon uit diens “kring” voor de

vennootschap (of de groep) waarvoor de bedrijfsrevisor belast is met de controle van de jaarrekening verrichten. Het ter advies voorgelegde voorontwerp van Koninklijk Besluit beschikt derhalve niet over een wettelijke basis om de openbaarmaking van informatie over de bezoldiging van de controle opdracht op te leggen.

De Europese Commissie heeft<sup>1</sup>, met betrekking tot de publicatie van de honoraria voor de controle van zowel de statutaire als de geconsolideerde jaarrekening in een aanbeveling van 16 mei 2002 een standpunt ingenomen:

**“5. Openbaarmaking van honoraria**

1) *Wanneer een externe accountant of - indien de externe accountant een natuurlijke persoon is – een kantoor waarvan hij vennoot is, honoraria van een gecontroleerde cliënt heeft ontvangen voor (controle- en niet-controle)diensten die gedurende de verslagperiode van de cliënt zijn verleend, dienen al deze honoraria op passende wijze openbaar worden gemaakt.*

2) *De lidstaten of hun toezichhoudende instanties dienen deze openbaarmaking verplicht te stellen voor zover de gecontroleerde jaarrekening van een gecontroleerde cliënt overeenkomstig hun nationaal recht moet worden bekendgemaakt.*

3) *Het totale inkomen in de vorm van honoraria dient te worden uitgesplitst naar vier categorieën: externe controlediensten, verdere assurance-opdrachten, belastingadviesdiensten en andere niet-controlediensten. De honoraria voor andere niet-controlediensten moeten verder in subcategorieën worden uitgesplitst voorzover deze categorie componenten bevat die wezenlijk van elkaar verschillen. Bij deze onderverdeling in subcategorieën dient ten minste informatie te worden verstrekt over de honoraria voor de verlening van diensten op het gebied van financiële informatietechnologie, interne controle, waardebepaling, rechtsbijstand en rekrutering. Voor elk van deze (sub)categorieën dient tevens het bedrag te worden vermeld dat betrekking heeft op de overeenkomstige (sub)categorie van de voorafgaande verslagperiode. Voorts moet een procentuele verdeling van de honoraria over de (sub)categorieën worden verstrekt.*

4) *Bij een wettelijke controle van een geconsolideerde jaarrekening moeten de honoraria die de externe accountant en de leden van zijn netwerk hebben ontvangen voor de*

*diensten die zij aan de gecontroleerde cliënt en zijn geconsolideerde eenheden hebben verleend, op dezelfde wijze worden bekendgemaakt.”*

Hoewel een Europese aanbeveling geen kracht van wet heeft, ging het Europees Parlement een stap verder door in zijn resolutie<sup>2</sup> van 21 november 2002 aan te sporen om de aanbeveling van de Commissie van 16 mei 2002 op nationaal niveau toe te passen. In deze context past het te melden dat de Europese Commissie in de komende maanden een ontwerp van richtlijn tot wijziging van de 8ste Europese vennootschapsrichtlijn zal voorleggen<sup>3</sup>.

Daar de Europese aanbeveling van 16 mei 2002 inzake onafhankelijkheid de **openbaarmaking van alle honoraria** die worden ontvangen door de externe auditor en zijn kantoor (zowel voor de controle van de jaarrekening als voor andere opdrachten) aanbeveelt, past het, het Wetboek van vennootschappen terzake aan te passen en alle punten van deze aanbeveling op te volgen.

Het behoort tot de bevoegdheid van de bevoegde minister om te bepalen of er terzake een pro-actief beleid dient te worden gevoerd (zoals in Groot-Brittannië of, buiten de Europese Unie, in de Verenigde Staten waar de openbaarmaking van de honoraria verbonden aan de controle van de jaarrekening sinds enkele jaren verplicht is) dan wel of men beter kan wachten tot de omzetting van de wijzigingen van de achtste Europese richtlijn die momenteel op Europees niveau wordt besproken.

Indien men de eerste optie kiest, dan kan de eerste honorariacategorie (in het grijs) in de bijgevoegde tabel zorgen voor de benodigde transparantie inzake de openbaarmaking van informatie.

Indien er voor de tweede optie wordt gekozen, dient te worden opgemerkt dat de Belgische wetten en reglementaire bepalingen niet kunnen verzekeren dat de Europese aanbeveling door alle vennootschappen volledig zal worden gerespecteerd. Slechts in de mate dat de vennootschappen vrijwillig zouden beslissen om bijkomende informatie te verstrekken, zal de Europese aanbeveling van 16 mei 2002 volledig worden nageleefd.

1. “Onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU : basisbeginselen”, Aanbeveling van de Commissie van 16 mei 2002, PB.L. nr. 191 van 19 juli 2002, p. 22-57 (in het bijzonder paragraaf 5 van deel A van de aanbeveling).
2. Resolutie van 21 november 2002 van het Europees Parlement over de regels inzake bedrijfseconomisch toezicht in de Europese Unie, 2002/2061 (INI), PB. C. nr. 25 E van 29 januari 2004, p. 394-401 (in het bijzonder paragraaf 41 van de resolutie).
3. Achtste richtlijn van de Raad van 10 april 1984, op grondslag van artikel 54 paragraaf 3 sub g), van het EEG-verdrag, inzake de toelating van personen belast met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden (84/253/EEG), PB. L. nr. 126 van 12 mei 1984, p. 20 en volgende.

# V

## 4. Datum van inwerkingtreding van het Koninklijk Besluit

Volgens de leden van de Hoge Raad is het aangewezen het artikel 2 van het ter advies voorgelegde voorontwerp van Koninklijk Besluit aan te passen om ieder

retroactief effect op een boekjaar dat reeds werd afgesloten of zelfs definitief werd goedgekeurd op de datum van de publicatie van het Koninklijk Besluit in het Belgisch Staatsblad te vermijden.

### Bijlage

Bedrag van de honoraria	gestort door de vennootschap			gestort door een gecontroleerde Belgische entiteit			gestort door een gecontroleerde buitenlandse entiteit		
	aan de C	aan de V	aan de G	Aan de C	aan de V	aan de G	aan de C	aan de V	Aan de G
Voorwerp									
<i>Controle van de jaarrekening (*)</i>									
Opdrachten jegens ondernemingsraad									
Andere wettelijke opdrachten									
Andere bijkomende of uitzonderlijke opdrachten :									
• Fiscaal advies									
• Waarderen van elementen van de jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap ( voor zover zij geen significant element vormen van de jaarrekening)									
• Sociaal advies									
• Advies in het kader van herstructureringen									
• Milieu-advies									
• Kwaliteitscertificaat van informatie op websites van vennootschappen									
• Andere ( significante ) opdrachten buiten de wettelijke controle-opdracht ( uit te splitsen )									
– .....									
– .....									
• Andere ( niet significante ) opdrachten buiten de wettelijke controle-opdracht									

aan de C : aan de commissaris

aan de V: aan de vennootschap (personen met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft gesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat)

aan de G : aan de groep (vennootschappen of personen verbonden met de commissaris zoals bedoeld in het artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen)

(\*) Indien er zou worden beslist om het Wetboek van vennootschappen aan te passen teneinde de Europese aanbeveling van 16 mei 2002 na te leven. Zie hiertoe punt 3 van onderhavig advies.