

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

North Gate III - 6e verdieping
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel. 02/277.64.11 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be
www.cspe-hreb.be

**Advies van 25 januari 2005 betreffende de aanbeveling
van het Instituut der Bedrijfsrevisoren inzake de
onafhankelijkheid van de commissaris en de omzetting van
de Europese aanbeveling van 16 mei 2002**

bijlage II

H

et Instituut der Bedrijfsrevisoren heeft op 5 november 2004 de Hoge Raad voor de Economische Beroepen advies gevraagd over een ontwerpaanbeveling van 3 november 2004 inzake de onafhankelijkheid van de commissaris en de omzetting van de aanbeveling van de Europese Commissie van 16 mei 2002.¹

De Hoge Raad heeft als wettelijke opdracht² 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.

De Hoge Raad is verheugd met het initiatief van het Instituut der Bedrijfsrevisoren om de discrepanties die bestaan tussen het Belgisch wettelijke en normerende ka-

der en het Europees normerende kader te verkleinen, zoniet weg te werken. Het ontwerp van aanbeveling van het I.B.R. strekt er immers in het bijzonder toe de aanbevelingen van de Europese Commissie van 16 mei 2002 doch ook deze omtrent de kwaliteitsborgingsstelsels van 15 november 2000 om te zetten in een Belgische norm. Dit is in het bijzonder van belang omdat de Europese Commissie in considerans 15 van haar Aanbeveling van 16 mei 2002 aankondigde na drie jaar te evalueren in welke mate deze aanbeveling leidt tot de gewenste harmonisatie terzake.

In het licht van de recente Europese ontwikkelingen na de goedkeuring van de Aanbeveling van 16 mei 2002 wenst de Hoge Raad omtrent de ontwerpaanbeveling van het I.B.R. een aantal bedenkingen te formuleren. Deze opmerkingen zijn zowel van beleidsmatige als inhoudelijke aard.

1. Aanbeveling van de Europese Commissie van 16 mei 2002 met betrekking tot de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen, *PB L* nr. 191 van 19 juli 2002, p. 22.
2. Deze opdracht vloeit voort uit artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

1. Beleidsmatige evaluatie van de ontwerpaanbeveling

Het verdient steun dat het Instituut der Bedrijfsrevisoren door middel van deze ontwerpaanbeveling en binnen de haar toegewezen bevoegdheden het initiatief neemt om de divergenties tussen de Europese aanbeveling en het Belgisch reglementaire kader inzake de onafhankelijkheid van de commissaris tot een absoluut minimum te herleiden. Bovendien stelt de Hoge Raad vast dat het I.B.R. de intentie heeft om deze aanbeveling in de eerste helft van 2005 definitief goed te keuren zodat binnen de driejarige evaluatieperiode die de Europese Commissie vooropstelde, de Belgische normen in belangrijke mate in overeenstemming zijn met de aanbevelingen van de Europese Commissie van 16 mei 2002.

De Hoge Raad wil evenwel opmerken dat er zich sinds de publicatie van deze Europese aanbeveling belangrijke nieuwe ontwikkelingen hebben voorgedaan. Het mag worden verwacht dat deze nieuwe ontwikkelingen een aanzienlijke invloed zullen hebben op de draagwijdte van de Europese aanbeveling van 16 mei 2002.

Het ontwerp van achtste vennootschapsrichtlijn zoals deze door de Europese Commissie werd bekendgemaakt op 16 maart 2004 bevat zowel bepalingen omtrent de onafhankelijkheid van de commissarissen als omtrent de kwaliteitscontrole.

Dit ontwerp van richtlijn werd inmiddels besproken op de Council Meeting Economic and Financial Affairs (Ecofin) van 7 december 2004. Deze Ecofin top was het over het algemeen eens met het ontwerp van richtlijn. De top instrumenteerde de voorzitter om contact op te nemen met de vertegenwoordigers van het Europese Parlement.¹ Dit zou moeten toelaten het ontwerp van richtlijn in een eerste lezing in de loop van 2005 te kunnen laten goedkeuren.

Gelet op de te verwachten goedkeuring in 2005 en de invloed van deze richtlijn op de bepalingen – zowel van wettelijke als normerende strekking – inzake onafhankelijkheid van de commissarissen en kwaliteitscontrole, is de Hoge Raad van oordeel dat het Instituut der Bedrijfsrevisoren de goedkeuring van de ontwerpaanbeveling waarin, voor een aantal bepalingen bij-

zondere overgangsmodaliteiten alsook uitgestelde inwerkingstredingsregels gelden, moet uitstellen tot na de goedkeuring van het ontwerp van richtlijn.

Hoewel de Hoge Raad in het algemeen van oordeel is dat België een voortrekkersrol speelt en moet spelen terzake, meent hij in dit bijzondere geval dat een uitstel van de goedkeuring van deze aanbeveling verscheidene voordelen inhoudt:

- Nadat de ontwerprichtlijn is goedgekeurd zal het Belgische reglementaire kader moeten worden getoetst op zijn conformiteit met de nieuwe Europese bepalingen. Indien aanpassingen zich opdringen, kunnen, in overleg met de diverse bevoegde overheden, in éénmaal en op georganiseerde en gestructureerde wijze, de nodige maatregelen uitgevoerd worden. De Hoge Raad is bereid hier een stuwende en sturende rol te spelen.
- Indien na de goedkeuring van de richtlijn blijkt dat het Belgische reglementaire kader aanpassingen behoeft, kan in een eenmalige operatie en op efficiënte wijze eventuele ontbrekende bepalingen worden ingelast en overbodige bepalingen, zoals deze die in verschillende normen nodeloos anders gedefinieerd worden en rechtsonzekerheid creëren, worden opgeheven. De Hoge Raad wenst hier te verwijzen naar zijn advies van 1 maart 2004 omtrent de melding van honoraria. De Europese aanbeveling van 16 mei 2002 bevat terzake een aanbeveling die niet in het Belgisch reglementair kader is terug te vinden en evenmin het voorwerp uitmaakt van de voor advies voorgelegde ontwerpaanbeveling van het I.B.R..²
- Wanneer de richtlijn noopt tot aanpassingen van deze ontwerpaanbeveling, kan de rechtszekerheid in het gedrang komen. Immers zullen deze wijzigingen op korte termijn moeten worden doorgevoerd. Aangezien de ontwerpaanbeveling reeds melding maakt van een uitgestelde inwerkingtreding van een aantal bepalingen, kan het nodig zijn deze reeds aan te passen vooraleer zij effectief in werking

1. Council of the European Union, *Press Release nr. 15150/04 (presse 339)*, p. 12.

2. De openbaarmaking van de vergoeding van de prestaties zoals vermeld in artikel 134, §1 W. Venn.

treden. Andere bepalingen zullen kort na de inwerkingtreding van de aanbeveling van het I.B.R. moeten gewijzigd worden. Dit kan voor onnodige verwarring zorgen bij de commissarissen. Een uitstel laat de commissarissen ook de tijd voldoende vertrouwd te raken met andere recente maatregelen die terzake werden genomen zoals de wet “corporate governance”, het koninklijk besluit betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen en het koninklijk besluit betreffende het Advies- en Controlecomité.

- Naast de rechtszekerheid is het raadzaam ook het “equal level playing field” te bevorderen. Het ontwerp van richtlijn beoogt onder meer de toegang tot het beroep voor beroepsbeoefenaars uit andere lidstaten van de Europese Unie aan te passen. Een harmonieuze overgang naar dergelijk nieuw stelsel zal beter kunnen gewaarborgd worden wanneer er volledige duidelijkheid bestaat omtrent de draagwijdte van de nieuwe bepalingen in de richtlijn. Wanneer sommige bepalingen te snel worden ingevoerd zou dit dergelijk evenwicht kunnen verstoren.

2. Inhoudelijke evaluatie van de ontwerpaanbeveling

vermindert het oordeel van de Hoge Raad over de onmiddellijke goedkeuring van deze aanbeveling zoals boven vermeld, wil de Hoge Raad het I.B.R. reeds een aantal inhoudelijke bedenkingen op de huidige redactie van de ontwerpaanbeveling overmaken. In het licht van zijn boven bepaalde positie, betreft het slechts een niet-exhaustieve lijst van opmerkingen tot aanpassing van de huidige ontwerpbevelingen. Deze opmerkingen hebben tot doel een latere ontwerpaanbeveling van het I.B.R. die volgt op het boven gemelde geconcentreerd optreden, tijdig en na tussenkomst van de Hoge Raad, te kunnen afkondigen.

paalde rechtspersonen over het hoofd worden gezien. Zo horen in deze lijst ook onder meer de pensioenspaarfondsen thuis. Ook rijst de vraag of andere rechtspersonen waar een ondernemingsraad werd ingericht, moeten worden opgenomen. Meer in het algemeen merkt de Hoge Raad op dat in de aanbevelingen geen onderscheid wordt gemaakt naar gelang de gecontroleerde entiteiten rechtspersonen zijn van openbaar belang of niet. Dit roept de vraag op of deze definitie moet worden behouden.³

1. B.S. 19 mei 2003, p. 27148.

2. Hiertoe is ook vereist dat over de onderscheiden categorieën rechtspersonen geen onderscheiden definities bestaan (zo kan bv. beursgenoteerde vennootschappen beter worden gelezen als genoteerde vennootschappen in de zin van artikel 4 W. Venn.).

3. Deze beslissing hangt onder meer af van de vaststelling van de Hoge Raad omtrent aanbevelingen H.18. en H.19, cf. infra.

- De definitie van het netwerk verwijst naar artikel 1, 5° van het koninklijk besluit van 10 januari 1994. Aangezien de ontwerpaanbeveling zich in het bijzonder richt naar de commissaris, moet het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen¹, in acht worden genomen.
- De rechtspersonen van openbaar belang worden allen geïdentificeerd. Dit vergroot de rechtszekerheid² doch houdt een belangrijk risico in dat be-

- Aanbeveling D2 strekt ertoe een gedetailleerd intern veiligheidssysteem uit te bouwen. In het bijzonder wil de Hoge Raad deze aanbeveling getoetst zien aan de nieuwe kwaliteitsnormen die de toekomstige achtste richtlijn zal bevatten. Dit zal ook toelaten de bepalingen op gepaste wijze in verband te brengen met het “peer review” systeem zoals dit op heden wordt toegepast in uitvoering van artikel 18bis van de wet van 22 juli 1953 en waarin aspecten omtrent de organisatie van het kantoor aan bod komen.
- Aanbeveling D.3. verwijst naar auditcomités. Het is niet duidelijk welk

soort auditcomités wordt geïmplementeerd. Volstaat de aanduiding door de vennootschap, al of niet in overeenstemming met artikel 522, §1 W. Venn., van een comité als auditcomité of moet worden voldaan aan de bepalingen vastgelegd in artikel 133, lid 7 W. Venn.?

- Aanbeveling D.3., tweede lid, verwijst naar artikel 134 W. Venn. zonder enige verdere verduidelijking. Dit moet worden aangevuld.
- Aanbeveling D.4 heeft het over het signaleren van “de in verband daarmee genomen veiligheidsmaatregelen”. Het is niet duidelijk aan wie en wat zal moeten worden “gesignaleerd”.
- Aanbeveling E.5. viseert uitsluitend personen die de uitkomst van de controle kunnen beïnvloeden. De vraag mag worden opgeworpen of dit niet moet worden uitgebreid tot personen die de controle zelf kunnen beïnvloeden.
- Aanbeveling E.6. bespreekt de maatregelen die moeten worden genomen wanneer medewerkers van het revisorenkantoor bij een gecontroleerde rechtspersoon in dienst treden. Het is wenselijk in de aanbeveling te verduidelijken welke sancties bij niet-naleving van deze bepaling kunnen worden getroffen.
- Aanbeveling E.6. verwijst “voor het overige” naar de Europese Aanbeveling. Het is wenselijk deze verwijzing te vervangen door een effectieve melding van de toepasselijke bepalingen.
- Aanbeveling E.7. verwijst naar het ontbreken van “banden van betekenis”. Het is wenselijk dit verder toe te lichten.
- De redactie van aanbeveling F.10. laat onduidelijkheid bestaan over de berekening van de verhouding. Het is immers mogelijk deze aanbeveling aldus te lezen dat de teller slaat op de totale inkomsten die afkomstig zijn van één cliënt (“groep”) over de volledige periode van drie jaar en de noemer slechts bestaat uit de totale inkomsten van de commissaris over één jaar.
- Aanbeveling F.11. licht toe hoe de berekening van de financiële afhankelijkheidsverhouding moet verlopen. Deze berekening dient te geschieden over een periode van drie jaar. De aanbeveling duidt niet aan of deze evaluatie over de driejarige periode op ieder moment kan worden uitgevoerd (van willekeurige dag X jaar Y-3 tot dag X-1 jaar Y), per jaar wordt uitgevoerd (begin willekeurig jaar Y-2 tot einde jaar Y) of slechts éénmaal om de drie jaar (bv. begin mandaat op dag X jaar Y-3 tot dag X jaar Y).
- Aanbeveling F.11., tweede lid beperkt de berekening van de gemelde verhouding tot ontvangsten van de commissaris en zijn Belgisch netwerk. Hoewel dit ontwikkelingsmogelijkheden biedt, kunnen er praktische bezwaren bestaan om het toepassingsgebied uit te breiden. Het is evenwel aan te bevelen om ook de prestaties die het buitenlands netwerk van de commissaris verricht ten gunste van de Belgische entiteiten van de gecontroleerde groep in de berekening te betrekken. Dit kan de schijn van ontwijking van deze maatregel wegnemen.
- Aanbeveling F.11. hanteert een andere definitie van “groep” van vennootschappen waaraan de diensten worden verstrekt. Er wordt verwezen naar artikel 13 van het Koninklijk Besluit van 10 januari 1994 doch de tekst van de aanbeveling F.11 stemt niet (volledig) overeen met deze van artikel 13. Het is raadzaam te verwijzen naar de relevante bepalingen in het Wetboek van vennootschappen.
- Voor aanbeveling F.13., tweede lid geldt dezelfde opmerking als deze gemaakt voor aanbeveling F.11., tweede lid. Meer in het algemeen werpt de Hoge Raad op of het woord “overwegen” slechts inhoudt dat de commissaris de geïmplementeerde verhouding van de vergoeding van de non-auditprestaties tot de auditprestaties moet berekenen dan wel of er bijkomende voorzorgsmaatregelen moeten worden in acht

genomen. In dit laatste geval meent de Hoge Raad dat de aanbeveling moet worden verduidelijkt.

- Aanbeveling H.18. vergt de vervanging van de vaste vertegenwoordiger of de commissaris binnen zeven jaar na de benoeming. Aanbeveling H.19. laat toe in een alternatief systeem te voorzien. Beide bepalingen maken geen

onderscheid naar gelang de commissaris de wettelijke controleopdracht uitvoert bij een rechtspersoon van openbaar belang of bij een andere entiteit. De Europese aanbeveling maakt dit onderscheid. De Hoge Raad meent dan ook dat de ontwerpaanbeveling van het I.B.R in die zin moet aangepast worden.¹

1. Met dien verstande dat in de ontwerprichtlijn eveneens een regeling inzake rotatie is opgenomen. Deze wijkt enigszins af van diegene in de Europese aanbeveling. Het lijkt derhalve opportuun de definitieve goedkeuring van deze ontwerprichtlijn af te wachten.

