

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

North Gate III 5^e 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 24 oktober 2002 omtrent het ontwerp van koninklijk besluit tot uitvoering van artikel 133, lid 9 van het Wetboek van vennootschappen en wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen

bijlage V

Historiek

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen werd opgericht door de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen¹ en volgt de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy op.

De Hoge Raad heeft onder meer de taak op verzoek of op eigen initiatief adviezen en aanbevelingen aan de regering te verstrekken. Overeenkomstig de wettelijke bepalingen heeft de Minister van Economie de Hoge Raad op 13 september 2002 om een (tweede) advies omtrent het ontwerp van koninklijk besluit houdende uitvoering van artikel 133 van het wetboek van vennootschappen en wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en het bijhorende Verslag aan de Koning verzocht.

Op 19 februari 2001 heeft de Hoge Raad een advies verstrekt omtrent de nieuwe regeling inzake de onafhankelijkheid van de commissaris. In het kort waren in dit advies de leden van de Hoge Raad het unaniem eens om een "cooling off" periode van twee jaar in te lassen.

Omtrent de mogelijkheid tot het verlenen van aanvullende prestaties door de commissaris of de personen die met hem verbonden zijn, waren de leden het unaniem eens dat de wetgeving terzake dient aangescherpt te worden. Over de te nemen maatregelen bestond geen eensgezindheid.

Deze verschillende strekkingen zijn terug te vinden in het eerste advies van 25 januari 2002 omtrent het voorontwerp van koninklijk besluit tot uitvoering van het ontwerp van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen. Zoals de titel van het advies duidt, bestond op dat ogenblik slechts een wetsontwerp. De wet werd inmiddels gestemd en op 22 augustus 2002 in het Belgisch Staatsblad gepubliceerd. Onderstaand advies wenst rekening te houden met de wet van 2 augustus 2002 houdende wijziging van het wetboek van vennootschappen als ook 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 als ook met een aantal recente internationale ontwikkelingen.

1. B.S., 11 mei 1999.

Krachtlijnen

veerenkomstig de wettelijke bepalingen heeft de Minister van Economie de Hoge Raad op 13 september 2002 om een (tweede) advies omtrent het ontwerp van koninklijk besluit houdende uitvoering van artikel 133 van het wetboek van vennootschappen (W. Venn.) en wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen en het bijhorende Verslag aan de Koning verzocht.

Sinds het advies van 25 januari 2002 van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen dat tevens betrekking had op de onafhankelijkheid van de commissaris hebben zich evenwel een aantal nieuwe ontwikkelingen voorgedaan die nopen tot een nieuwe analyse van het ontwerp van koninklijk besluit houdende uitvoering van lid 9 van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen. Het betreft zowel ontwikkelingen in België, Europa als in de Verenigde Staten. In dit perspectief past het te benadrukken dat het denkbaar is binnen het door de Belgische wetgever aangereikte kader, het ontwerp van koninklijk besluit te sturen in de richting van de Europese aanbeveling terzake of in de richting van de meest recente Amerikaanse ontwikkelingen tot uiting gebracht in de *Sarbanes-Oxley Act*. In dit advies hebben de leden van de Hoge Raad voornamelijk geopteerd het Europese kader als leidraad te hanteren, wat overeenstemt met de wending die in het debat op nationaal niveau de overhand had in het kader van de goedkeuring van de nieuwe wettelijke bepalingen.

De Hoge Raad steunt het initiatief om snel een koninklijk besluit uit te vaardigen teneinde de onduidelijkheden op het stuk van de toelaatbaarheid tot het presteren van andere diensten door de commissaris te vermijden. Daartoe is de Hoge Raad de mening toegedaan dat het

noodzakelijk is de termijn om dit koninklijk besluit te finaliseren tot een minimum te beperken en het hoogdringend karakter te benadrukken. De inwerkingtreding van dit koninklijk besluit en de bepalingen in artikel 133 W. Venn. die het besluit uitvoert, mag niet worden vertraagd door de verplichting om omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris andere koninklijke besluiten te nemen, zoals dit omtrent de uitsplitsing van de bijkomende vergoedingen, op te nemen in het jaarverslag.

Dit koninklijk besluit biedt ook op gepaste wijze een antwoord aan de "expectation gap" die zeer duidelijk terzake bestaat. Evenwel is daartoe vereist dat de procedure om dit koninklijk besluit van kracht te laten worden geen vertraging oploopt. Immers zijn inmiddels in de Verenigde Staten en ook op Europees niveau maatregelen getroffen. De Hoge Raad is van oordeel dat de in werking treding van het koninklijk besluit zo spoedig mogelijk dient te geschieden. De Hoge Raad meent evenwel dat het gepast is dit besluit samen met het koninklijk besluit omtrent het comité voor advies en controle, zoals voorzien in artikel 133, lid 10 Wetboek van vennootschappen, in werking te laten treden.

De Hoge Raad neemt ook akte van het feit dat de wetgever lid 7, artikel 133 W. Venn. niet heeft aangepast aan de bedenkingen van de Hoge Raad omtrent de gespannen verhouding tussen lid 7 en lid 8 artikel 133 W. Venn. Immers de letterlijke tekstinterpretatie van lid 7 artikel 133 W. Venn. leidt tot het besluit dat het verstrekken van alle andere prestaties die niet krachtens de wet aan de commissaris worden toevertrouwd, verboden is.

*
* *

De meerderheid van de leden van de Hoge Raad, mevrouw Pieters en de heren Keutgen, Michel, Peeters en Servais, verleent zijn steun aan de lijst van onverenigbaarheden, zoals deze werden opgesomd in het ontwerp van koninklijk besluit en geïnspireerd op de Europese aanbeveling terzake. Dit principiële akkoord is evenwel niet synoniem met een onvoorwaardelijke steun. Het is inderdaad van belang dat aanzienlijke wijzigingen worden aangebracht aan de onderscheiden onverenigbaarheden zoals omschreven in het ontwerp van koninklijk besluit.

In dat perspectief, is het luidens het advies van deze leden van de Hoge Raad noodzakelijk rekening te houden met volgende vaststellingen. Bij gebreke hiervan zal het koninklijk besluit niet tegemoetkomen aan de doelstellingen van de wetgever inzake de onafhankelijkheid van de commissaris, zoals voorzien in het kader van de goedkeuring van de wet van 2 augustus 2002.

- Deze leden van de Hoge Raad zijn de mening toegedaan dat een nieuwe definitie van “samenwerkingsverband” noodzakelijk is om in overeenstemming te zijn met de wil van de wetgever, aan te sluiten bij de Europese aanbeveling en tevens alle bepalingen terzake in het uitvoeringsbesluit van 10 januari 1994 omtrent de deontologie van de bedrijfsrevisor te vatten.

- Een aantal bepalingen in het ontwerp van koninklijk besluit mist iedere wettelijke grondslag. Deze leden van de Hoge Raad zijn dan ook van oordeel dat in de mate dat niet reglementair kan worden tegemoetgekomen aan de Europese aanbevelingen, het Instituut der Bedrijfsrevisoren de nodige normen moet uitvaardigen. De Wetgever verstrekte het I.B.R. in de wet van 22 juli 1953 de nodige bevoegdheden. De Hoge Raad zal desgevallend zelf initiatieven ontplooiën om het I.B.R. aan te zetten terzake normerend op te treden.
- Een grondige herziening van het Verslag aan de Koning is vereist. Immers, de huidige redactie bevat een aantal onduidelijkheden. De rechtszekerheid gebiedt deze onduidelijkheden weg te werken.

*
* *

De minderheid van de leden, mevrouw Van Den Bossche en de heer Struyf, stelt vast dat het Belgisch Parlement de wet van 2 augustus 2002 heeft goedgekeurd en dat deze wet een uitvoeringsmaatregel voorziet met een lijst van onverenigbaarheden. In dat kader wensen zij dat de lijst zoals vastgesteld in het koninklijk besluit wordt uitgebreid. De lijst moet, luidens het advies van deze twee leden van de Hoge Raad worden aangevuld met de diensten inzake fiscale en sociale adviezen en advies inzake herstructurering van ondernemingen.

Advies

Inhoudstafel

1. *Inleiding*
2. *Algemene evaluatie van het institutioneel kader*
3. *De titel van het ontwerp van koninklijk besluit*
4. *Artikelsgewijze bespreking van het ontwerp van koninklijk besluit*
 - 4.1. **Artikel 1 van het ontwerp**
 - 4.1.1. *Artikel 184, §1 als verwijzingsbepaling*
 - 4.1.2. *Artikel 184, §2 inzake de organisatiestructuur bij de commissaris*
 - a) Uitvoering lid 9 artikel 133 W. Venn. en omzetting van de Europese aanbeveling
 - b) Formulering eerste zin §2, lid 1 in het ontwerp van koninklijk besluit
 - c) Herformuleren van het begrip samenwerkingsverband
 - 4.1.3. *Artikel 184, §3 betreffende de lijst van onverenigbaarheden*
 - a) Het nemen van beslissingen in de gecontroleerde vennootschap
 - b) Het opstellen van de jaarrekening en het voeren van de boekhouding
 - c) Instaan voor de uitwerking en implementatie van technologische systemen
 - d) Het uitvoeren van waarderingen
 - e) De interne audit
 - f) Het afwikkelen van fiscale en andere geschillen
 - g) Werving
 - 4.1.4. *Artikel 184, §4 inzake het toepassingsgebied*
 - 4.1.5. *Artikel 184, §5 inzake het uitvaardigen van richtlijnen*
 - 4.2. **Artikel 2 van het ontwerp met technische aanpassingen aan het koninklijk besluit van 30 januari 2001**
 - 4.3. **Artikel 3 van het ontwerp inzake de inwerkingtreding**
 - 4.4. **Artikel 4 van het ontwerp inzake de uitvoering**
5. *Algemene commentaar op het Verslag aan de Koning*
 - 5.1. *Toelichting voorafgaand aan de artikelsgewijze bespreking*
 - 5.2. *De inleidende bespreking bij artikel 1*
 - 5.3. *Bespreking van paragraaf 1 van het nieuwe artikel 184*
 - 5.4. *Bespreking van paragraaf 2 van het nieuwe artikel 184*
 - 5.5. *Bespreking van paragraaf 3 van het nieuwe artikel 184*
 - 5.6. *Bespreking van paragraaf 4 van het nieuwe artikel 184*
 - 5.7. *Bespreking van paragraaf 5 van het nieuwe artikel 184*
 - 5.8. *Bespreking van artikel 2 van het koninklijk besluit*
 - 5.9. *Bespreking van artikel 3 van het koninklijk besluit*
 - 5.10. *Bespreking van artikel 4 van het koninklijk besluit*

1. Inleiding

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen werd opgericht door de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen¹ en volgt de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisorat en de Accountancy op.

De Hoge Raad heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het op de economische beroepen toepasselijk wettelijk en reglementair kader. Daartoe verstrekt de Hoge Raad op eigen initiatief of op verzoek, adviezen of aanbevelingen aan de regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.²

Overeenkomstig de wettelijke bepalingen terzake, heeft de Minister van Economie de Hoge Raad op 13 september 2002 om een (tweede) advies omtrent het ontwerp van koninklijk besluit houdende uitvoering van artikel 133 van het wetboek van vennootschappen en wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen en het bijhorende Verslag aan de Koning verzocht.

Preliminair wenst de Hoge Raad melding te maken van volgende overwegingen.

Op 19 februari 2001 heeft de Hoge Raad een advies verstrekt omtrent de bepalingen inzake de onafhankelijkheid van de

commissaris in het voorontwerp van wet die onderhavig ontwerp van koninklijk besluit uitvoert. In het kort waren in dit advies de leden van de Hoge Raad het unaniem eens om een “cooling off” periode van twee jaar in te lassen.

Omtrent de mogelijkheid tot het verlenen van aanvullende prestaties door de commissaris of de personen die met hem verbonden zijn, waren de leden het unaniem eens dat de wetgeving terzake dient aangescherpt te worden. Over de te nemen maatregelen bestond geen eensgezindheid.

Deze verschillende strekkingen zijn terug te vinden in het (eerste) advies van 25 januari 2002 omtrent het voorontwerp van koninklijk besluit tot uitvoering van het ontwerp van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen. Zoals de titel van het advies duidt, bestond op dat ogenblik slechts een wetsontwerp. De wet werd inmiddels gestemd. De wet van 2 augustus 2002 houdende wijziging van het wetboek van vennootschappen als ook 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 werd op 22 augustus 2002 in het Belgisch Staatsblad gepubliceerd.

1. B.S., 11 mei 1999.

2. Deze bevoegdheid vloeit voort uit artikel 54 van de Wet 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

2. Algemene evaluatie van het institutioneel kader

Sinds het advies van 25 januari 2002 van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen hebben zich een aantal nieuwe ontwikkelingen voorgedaan die nopen tot een nieuwe analyse van het ontwerp van koninklijk besluit houdende uitvoering van lid 9 van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen waarbij rekening wordt gehouden met volgende elementen:

- Op 16 mei 2002 keurde de Europese Commissie de aanbeveling “onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen” goed. Deze aanbeveling werd inmiddels op 19 juli 2002 in het Europese Publicatieblad gepubliceerd.
- Op 15 juli 2002 keurde het Belgische parlement de 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 definitief goed. Deze wet wijzigt onder meer artikel 133 en 134 van het Wetboek van vennootschappen. Zij verscheen op 22 augustus in het Belgisch Staatsblad.
- Op 25 juli 2002 keurde, nadat voordien de Amerikaanse Senaat dit had gedaan, ook het “House of Representatives” van de Verenigde Staten de Sarbanes-Oxley Act goed. Deze Act bevat een hoofdstuk met nieuwe regels omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris. Aangezien zowel commissarissen als vennootschappen naar Belgisch recht internationaal opereren, kan deze Act ook het Belgische institutioneel kader beïnvloeden.¹

Huidig onderstaand advies houdt rekening met de wet van 2 augustus 2002 houdende wijziging van het wetboek van vennootschappen alsook 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 alsook met deze andere recente internationale ontwikkelingen.

De Hoge Raad steunt het initiatief om snel een koninklijk besluit uit te vaar-

digen teneinde de onduidelijkheden op het stuk van de toelaatbaarheid tot het presteren van andere diensten door de commissaris te vermijden. Daartoe is de Hoge Raad de mening toegedaan dat het noodzakelijk is de termijn om dit koninklijk besluit te finaliseren tot een minimum te beperken en het hoogdringend karakter te benadrukken. De inwerkingtreding van dit koninklijk besluit en de bepalingen in artikel 133 W. Venn. die het besluit uitvoert, mag niet worden vertraagd door de verplichting om omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris andere koninklijke besluiten te nemen, zoals dit omtrent de uitsplitsing van de bijkomende vergoedingen, op te nemen in het jaarverslag.

Dit koninklijk besluit kan op gepaste wijze een antwoord bieden aan de “expectation gap” die zeer duidelijk terzake bestaat. Evenwel is daartoe vereist dat de procedure om dit koninklijk besluit van kracht te laten worden geen vertraging oploopt. Immers zijn inmiddels in de Verenigde Staten en ook op Europees niveau maatregelen getroffen. De Hoge Raad is van oordeel dat de inwerkingtreding van het koninklijk besluit zo spoedig mogelijk dient te geschieden. De Hoge Raad meent evenwel dat het gepast is dit besluit samen met het koninklijk besluit omtrent het comité voor advies en controle, zoals voorzien in artikel 133, lid 10 Wetboek van vennootschappen, in werking te laten treden.

De Hoge Raad betreurt dat de wetgever lid 7, artikel 133 W. Venn. niet heeft aangepast aan zijn bedenkingen omtrent de gespannen verhouding tussen lid 7 en lid 8 artikel 133 W. Venn.. Immers de letterlijke tekstinterpretatie van lid 7 artikel 133 W. Venn. leidt tot het besluit dat het verstrekken van alle andere prestaties die niet krachtens de wet aan de commissaris worden toevertrouwd, verboden is.

Niettegenstaande deze vaststelling, lijkt een tweede interpretatie, waarbij slechts het verstrekken van deze prestaties opgenomen in de lijst door de Koning opgesteld, de onafhankelijkheid van de commissaris aantast, te rechtvaardigen. Onderstaande analyse steunt op deze tweede interpretatie.

1. Een eerste analyse van de invloed van deze wet op het Duitse institutionele kader dat terzake als voorbeeld kan dienen, is te vinden in G. LANFERMANN en S. MAUL, “Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Acts in Deutschland”, *Der Betrieb* 2002, 1725-1732.

3. De titel van het ontwerp van koninklijk besluit

Het ontwerp van koninklijk besluit vermeldt in de titel dat het artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen uitvoert. Er moet worden toegevoegd dat dit ontwerp van koninklijk besluit uitsluitend lid 9 van bovenvermeld artikel uitvoert.

Immers de wetgever heeft tevens de Koning gemachtigd de nodige maatregelen te treffen om lid 10 uit te voeren. Onderhavig ontwerp van koninklijk besluit beperkt zich tot het opstellen van een lijst zoals bedoeld in lid 9 artikel 133 W. Venn.

4. Artikelsgewijze bespreking van het ontwerp van koninklijk besluit

4.1. Artikel 1 van het ontwerp

4.1.1. Artikel 184, §1 als verwijzingsbepaling

De Hoge Raad stelt voor om in de Nederlandstalige versie van het besluit “de beperkende lijst van de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen” te vervangen door de tekst “limitatief de prestaties die van aard zijn de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang te brengen” en in de Franstalige versie “la liste limitative des prestations qui portent atteinte à” door “de manière limitative les prestations qui sont de nature à mettre en cause”. Deze wijzigingen sluiten aan bij de wettekst.

De Hoge Raad meent tevens dat ook het lid van artikel 133 W. Venn. moet worden vermeld.

De Hoge Raad heeft geen andere bijzondere bedenkingen op de redactie van artikel 184, §1.

4.1.2. Artikel 184, §2 inzake de organisatiestructuur bij de commissaris

a) Uitvoering lid 9 artikel 133 W. Venn. en omzetting van de Europese aanbeveling

Wat lid 1 in fine betreft, wenst de Hoge Raad volgende opmerkingen te formuleren. De tekst van het ontwerp van koninklijk besluit vat twee onderscheiden verplichtingen samen:

- 1) maatregelen treffen om de bedreigingen van de onafhankelijkheid van de commissaris te beperken;
- 2) minstens jaarlijks het bestuursorgaan schriftelijk in te lichten.

Voor beide elementen moet de vraag worden opgeworpen naar de grondslag waarop dit ontwerp van koninklijk besluit rust. Immers het nieuwe negende lid van artikel 133 Wetboek van vennootschappen verstrekt de Koning slechts de bevoegdheid tot het opstellen van een lijst van prestaties die de onafhankelijkheid in het gedrang brengen. Uit de rechtspraak van het Hof van Cassatie volgt volgens de rechtsleer dat de uitvoerende macht de draagwijdte van de wet niet mag verruimen noch beperken maar dat het haar toekomt “uit het beginsel van de wet en haar algemene economie, de gevolgtrekkingen af te leiden die daaruit op natuurlijke wijze voortvloeien volgens de geest die aan de opvatting van de wet ten grondslag heeft gelegen en volgens de doelstellingen die zij nastreeft”. Hieruit leiden de leden van de Hoge Raad af dat bovenvermelde verplichtingen wellicht gevolgtrekkingen zijn die niet meer “op natuurlijke wijze voortvloeien” uit de wet. Immers verruimt deze invulling de draagwijdte van lid 9, artikel 133 W. Venn.

De Hoge Raad is dan ook van oordeel dat in de mate dat niet reglementair kan worden tegemoetgekomen aan de Europese aanbevelingen, het Instituut der Bedrijfsrevisoren de nodige normen moet uitvaar-

1. Cass. 18 november 1924, *Pas.* 1925, I, 25 en de geciteerde toelichting bij J. DE MEYER, *R.W.* 1950-51, 609-614.

digen. De Wetgever verstrekke het I.B.R. in de wet van 22 juli 1953 de nodige bevoegdheden. De Hoge Raad zal desgevallend zelf initiatieven ontplooiën om het I.B.R. terzake aan te sporen.

A. In de mate voor bovenvermelde verplichtingen alsnog een wettelijke grondslag voorhanden is, benadrukt de Hoge Raad volgende elementen.

De eerste verplichting zet aanbeveling 4.1.1. van de Europese Commissie om. De Europese Commissie beveelt aldaar aan dat de “externe accountant” dient na te gaan of de controlestructuur van de “eenheid” voldoende waarborgen biedt om de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid te beperken.

Wat deze verplichting betreft, wijst de Hoge Raad erop dat de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren en het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren terzake reeds tal van maatregelen heeft uitgewerkt. Deze zijn van toepassing op de revisoren en derhalve ook op commissarissen. Luidens artikel 18ter, §1 wet van 22 juli 1953 houdt het Instituut der Bedrijfsrevisoren toezicht op de uitoefening van opdrachten door revisoren. Te dien einde beschikt het Instituut overeenkomstig artikel 18ter, §2 van die wet over informatierechten. Lid 1 en lid 3 van artikel 133 Wetboek van vennootschappen vullen deze bepalingen verder aan. Al deze bepalingen limiteren derhalve de nood aan de aanvullende melding in het ontwerp van koninklijke besluit dat de commissaris terzake de nodige maatregelen moet treffen.

De Hoge Raad besluit dan ook dat het Belgisch normerend kader terzake reeds tegemoet komt aan deze Europese aanbeveling.

Wat het tweede luik betreft, het tenminste jaarlijks mededelen aan het bestuursorgaan van de maatregelen die werden genomen om de bedreigingen jegens de onafhankelijkheid terug te dringen, voert het ontwerp van koninklijk besluit de Europese aanbeveling 4.1.2. (1) deels uit.

Deze aanbeveling strekt tot het schriftelijk melden van:

- de honoraria die door de gereviseerde vennootschap en de verbonden vennootschappen worden betaald aan het “controle-orgaan” van een “instelling van openbaar belang”;
- nadere bijzonderheden over alle relaties waarvan mag worden aangenomen dat zij afbreuk kunnen doen aan de onafhankelijkheid en de objectiviteit van de commissaris en
- de in verband daarmee genomen maatregelen.

Ook moet de commissaris naar luid van de Europese aanbeveling (4.1.2. (1) (b) en (c)) schriftelijk bevestigen dat hij daadwerkelijk onafhankelijk is en vervolgens de bovenvermelde aangelegenheden met het “controle-orgaan” bespreken.

Het ontwerp van koninklijk besluit wenst deze plicht op alle commissarissen van toepassing te verklaren, ongeacht de gereviseerde entiteit. De Hoge Raad merkt op dat slechts commissarissen moeten worden benoemd in entiteiten van enige omvang en steunt deze uitbreiding tot alle commissarissen. Uit de aanbeveling volgt immers evenzeer dat de Europese Commissie pleit voor een toepassing op alle entiteiten.¹

De Hoge Raad wenst ook hier te wijzen op een aantal Belgische bepalingen die de Europese aanbeveling reeds deels uitvoeren.

Wat de melding van het totaalbedrag aan honoraria betreft en de uitsplitsing van het bedrag in een aantal door de Europese Commissie omschreven categorieën, verwijst de Hoge Raad naar de nieuwe bepalingen in artikel 134, §2 en §4 Wetboek van vennootschappen. Deze bepalingen verplichten de melding in het jaarverslag van het voorwerp en de bezoldiging van uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten verstrekt door de commissaris alsook van taken, mandaten of opdrachten verstrekt door een persoon uit de “invloedsfeer” rondom de commissaris. De wetgever heeft de Koning de bevoegdheid verleend de categorieën te bepalen waarin deze ge-

1. Zie aanbeveling 4.1.2. (2).

vens verder moeten worden uitgesplitst. De Hoge Raad beveelt dan ook aan de categorieën vastgesteld door de Europese Commissie te hernemen en verder uit te werken. Het betreft “assurance-opdrachten”, “belastingadviesdiensten” en “andere niet-controlediensten” die op hun beurt verder dienen te worden uitgesplitst.¹

Aangezien de melding in het jaarverslag verplicht is, wordt langs deze weg ook het “controle-orgaan” ingelicht. Meer nog, de verplichting om het jaarverslag op te stellen berust bij het “controle-orgaan” zodat dit orgaan uiteraard op de hoogte moet zijn van de honoraria.²

De vergoeding voor de revisorale opdracht moet ook na de recente wetswijziging niet worden bekendgemaakt. Niettegenstaande de wetgever hier tekortschiet, daar de openbaarmaking is aanbevolen door de Europese Commissie³, moet wat de bekendmaking aan het “controle-orgaan” betreft, gewezen worden op het volgende, indien men wenst tegemoet te komen aan alle elementen van de Europese aanbeveling.

- De algemene vergadering die de commissaris benoemt, bepaalt tevens zijn bezoldiging.
- Bestuurders of zaakvoerders moeten op een algemene vergadering aanwezig zijn om vragen vanwege de aandeelhouders te beantwoorden. Langs deze weg wordt het “controle-orgaan” ook geïnformeerd over het honorarium voor de revisorale controle.
- Wanneer de vennootschap beschikt over een ondernemingsraad moeten ook deze laatste worden ingelicht omtrent het bedrag van de bezoldiging voor de revisorale taken.⁴

De Hoge Raad stelt niettemin vast dat deze Europese aanbeveling, met name inzake de melding van de vergoeding voor de revisorale opdracht, niet volledig wordt nageleefd. Immers stelt de Belgische reglementering geen schriftelijke melding voorop en ontbreekt de expliciete verplichting tot jaarlijkse melding aan het “controle-orgaan”. Luidens het Belgische recht volstaat de mondelinge toelichting op het ogenblik van de benoeming van de commissaris. Dit

geschiedt in de regel slechts iedere drie jaar. Ieder jaar moet de jaarrekening worden opgesteld. De kosten verbonden aan de opdracht moeten ook in deze jaarrekening worden verwerkt. Derhalve beschikt het “controle-orgaan” dat deze jaarrekening moet opstellen wel degelijk over de vereiste informatie.

Omtrent de andere inlichtingen die door de commissaris aan het “controle-orgaan”, in overeenstemming met de Europese aanbeveling, schriftelijk moeten worden gemeld, bestaat in België geen normerend kader. In de mate er geoordeeld wordt dat de Koning niet beschikt over de bevoegdheid om een uitvoeringsmaatregel te nemen en om tegemoet te komen aan de Europese aanbeveling terzake, meent de Hoge Raad dat moet aangedrongen worden bij het Instituut der Bedrijfsrevisoren om de nodige stappen te ondernemen om de Europese aanbeveling om te zetten. De Hoge Raad meent dat het Instituut door de wet van 22 juli 1953 werd gemachtigd om deze andere verplichtingen die door de Europese aanbevelingen worden voorgeschreven door middel van normen uit te voeren. De Hoge Raad zal, desgevallend, op grond van zijn bevoegdheid, zelf de nodige initiatieven ontwikkelen.

B. Wanneer geoordeeld wordt dat geen afdoende wettelijke grondslag voorhanden is, stelt de Hoge Raad voor paragraaf 2 weg te laten. Paragraaf 3 wordt vervolgens paragraaf 2. In paragraaf 3 wordt de definitie van een samenwerkingsverband opgenomen.

In de mate dat hierdoor de Belgische regelgeving niet tegemoet komt aan de Europese aanbeveling, zal de Hoge Raad, desgevallend, de nodige initiatieven nemen om het Instituut der Bedrijfsrevisoren aan te sporen binnen de hem toegewezen bevoegdheden de nodige normen uit te vaardigen.

b) Formulering eerste zin paragraaf 2, lid 1 in het ontwerp van koninklijk besluit

Wanneer wordt geoordeeld om optie A onder a) te volgen, dient de formulering

1. Zie aanbeveling 4.1.2.(a)(i).

2. Zie artikel 95 W. Venn. Het verdient vermelding dat daartoe vereist is dat op de gereviseerde entiteit de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen van toepassing is.

3. Zie aanbeveling 5.(1) en 5.(2).

4. Zie artikel 158 W. Venn.

van de eerste zin in paragraaf 2, lid 1 als volgt te worden gewijzigd.

In de Nederlandstalige versie van de tekst moet “met wie hij in een beroepsmatig samenwerkingsverband staat” vervangen worden door “met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of door een met de commissaris verbonden vennootschap of persoon als bedoeld in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen” en in de Franstalige versie moet na de woorden “sous l’angle professionnel” “ou par une société ou une personne liée au commissaire visées à l’article 11 du Code des sociétés” worden toegevoegd. Deze wijzigingen sluiten aan bij de wettekst.

Het ontwerp van koninklijk besluit vermeldt “een andere dan een wettelijke opdracht” daar waar de wet in artikel 133, lid 8 W. Venn. verwijst naar “één of meer andere prestaties dan die krachtens de wet werden toevertrouwd aan de commissaris”. De Hoge Raad is van oordeel dat de Nederlandstalige en Franstalige versie van het ontwerp van koninklijk besluit in overeenstemming met de wet moeten worden gebracht.

Om iedere verwarring terzake te vermijden, lijkt het aangewezen in de Nederlandstalige versie van de tekst “dient hij erop toe te zien” te vervangen door “dient de commissaris erop toe te zien”. In de Franstalige tekst kan “il doit s’assurer” door “le commissaire doit s’assurer” worden vervangen.

c) Herformuleren van het begrip samenwerkingsverband

Paragraaf 2, lid 2 geeft een omschrijving van het begrip “samenwerkingsverband”. Deze omschrijving is nodig in het licht van paragraaf 3 die de lijst van de onafhankelijkheidsaantastende prestaties bevat. Deze prestaties tasten niet alleen de onafhankelijkheid aan indien zij werden gepresteerd door de commissarissen doch ook door de personen met wie de commissaris in beroepsmatig samenwerkingsverband staat. Ook lid 8 van artikel 133 W. Venn. luidt in dezelfde zin. Hieruit mag worden afgeleid dat de Koning de bevoegdheid heeft om het begrip “samenwerkingsverband” nader in te vullen.

De Hoge Raad steunt, in het licht van de noodzakelijke rechtszekerheid terzake, een koninklijk besluit dat dit begrip nader toelicht.

De Hoge Raad stelt vast dat de huidige omschrijving tegelijk aansluiting zoekt bij de omschrijving van een “samenwerkingsverband” in het koninklijk besluit van 10 januari 1994 en een “netwerk” in de Europese aanbeveling.

Luidens artikel 1, 5° van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 is een persoon waarmee een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat “*elke persoon waarmee de bedrijfsrevisor een georganiseerd beroepsmatig samenwerkingsverband heeft aangegaan; aan deze begripsomschrijving worden in elk geval vermoed te beantwoorden, elke vennootschap die ertoe strekt het beroep uit te oefenen, elke overeenkomst die het recht inhoudt een gemeenschappelijke benaming te gebruiken of eraan te refereren, of die een verbintenis tot wederkerige aanbeveling omvat*”.

Een netwerk is volgens de Europese aanbeveling “*het accountantskantoor dat de wettelijke controle uitvoert, samen met de met dit kantoor verbonden partijen en elke andere entiteit die onder de zeggenschap staat van het accountantskantoor, gemeenschappelijke eigendoms-, zeggenschaps- of bestuurlijke banden met het accountantskantoor heeft, of anderszins met het accountantskantoor verbonden of gelieerd is via het gebruik van een gemeenschappelijke naam of het gezamenlijke gebruik van aanzienlijke gemeenschappelijke professionele hulpmiddelen*”.

Onder licht de Hoge Raad toe dat paragraaf 3 in overeenstemming met de wet moet worden gebracht door toevoeging van “de met de commissaris verbonden vennootschappen of personen zoals bepaald in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen”. Dit artikel slaat op verbonden personen en vennootschappen wat op zijn beurt verwijst naar het bestaan van een controlebevoegdheid.

De Hoge Raad stelt voor om de bepaling omtrent het samenwerkingsverband als volgt te redigeren.

“Voor de toepassing van dit koninklijk besluit wordt als een beroepsmatig samenwerkingsverband beschouwd:

elke persoon waarmee de bedrijfsrevisor een georganiseerd beroepsmatig samenwerkingsverband heeft aangegaan; aan deze definitie beantwoorden

- 1° *elke vennootschap die ertoe strekt het beroep van bedrijfsrevisor uit te oefenen en waarin de commissaris aandeelhouder, vennoot, bestuurder of zaakvoerder is;*
- 2° *elke vereniging of vennootschap in de zin van artikel 8, §4 van de wet van 22 juli 1953 gevormd tussen één of meer bedrijfsrevisoren, waarvan tenminste één commissaris is, en andere personen die niet de hoedanigheid van bedrijfsrevisor bezitten noch gelijkwaardig erkende hoedanigheid;*
- 3° *elke vereniging waarvan de commissaris lid, bestuurder of beheerder is;*
- 4° *elke vennootschap of persoon waarmee de vennootschap of de vereniging zoals bedoeld in het 1°, 2° of 3° verbonden is in de zin van artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen;*
- 5° *elke vennoot, aandeelhouder, bestuurder, zaakvoerder, beheerder of lid van de vennootschap, vereniging of persoon vermeld onder het 1° tot en met 4°;*
- 6° *elke bedrijfsrevisor waarmee de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft gesloten;*
- 7° *elke bedrijfsrevisor waarmee de vennootschap, vereniging of persoon zoals bedoeld in het 1°, 2°, 3° of 4° een arbeidsovereenkomst heeft gesloten;*
- 8° *elke overeenkomst die het recht inhoudt een gemeenschappelijke benaming te gebruiken of eraan te refereren;*
- 9° *elke overeenkomst die een verbintenis tot wederkerige aanbeveling omvat;*

10° *elke overeenkomst of vennootschap die ertoe strekt middelen in gemeenschap te brengen.”*

4.1.3 Artikel 184, §3 betreffende de lijst van onverenigbaarheden¹

In de eerste zin wordt verwezen naar de toepassing van artikel 7bis van de wet van 22 juli 1953. De Hoge Raad merkt op dat ook belangrijke bepalingen inzake de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor terug te vinden zijn in de artikelen 3 en 8 van deze Wet. Het ontwerp van koninklijk besluit moet dan ook in die zin aangepast worden.

Tevens stelt de Hoge Raad voor uitdrukkelijk te vermelden dat de overige leden van artikel 133 Wetboek van vennootschappen eveneens van toepassing zijn. In het bijzonder geldt dit voor de uitzonderingen op de in deze paragraaf opgenomen lijst van prestaties en de toepassing van de bijzondere procedure die is voorgeschreven in lid 5 artikel 133 Wetboek van vennootschappen.

Om de overeenstemming met de wettekst te waarborgen, dient in het eerste lid van deze bepaling volgende wijziging te worden aangebracht:

In de Nederlandstalige versie van de tekst moet “met wie hij in een beroepsmatig samenwerkingsverband staat” vervangen worden door “met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of door een met de commissaris verbonden vennootschap of persoon als bedoeld in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen” en in de Franstalige versie moet na de woorden “sous l’angle professionnel” “ou par une société ou une personne liée au commissaire visées à l’article 11 du Code des sociétés” worden toegevoegd. Deze wijzigingen sluiten aan bij de wettekst.

De Hoge Raad stelt tevens voor in de Nederlandstalige versie van het ontwerp “zonder afbreuk te doen aan” te wijzigen in “onverminderd”.

1. Wanneer optie B in 4.1.2. a) wordt gevolgd, wijzigt paragraaf 3 in paragraaf 2.

De minderheid van de leden, Mevrouw Van den Bossche en de heer Struyf, zijn de mening toegedaan dat de lijst van onverenigbaarheden die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen onvolledig is en een aantal uitzonderingen bevat die de draagwijdte ervan aantasten.

Deze leden menen dat zowel het fiscaal en sociaal advies, alsook advisering in het kader van herstructureringen van ondernemingen in de lijst moeten worden opgenomen.

*
* *

De meerderheid van de leden, de heren Servais, Keutgen, Michel, Peeters en Mevrouw Pieters merken terzake op dat de Belgische reglementering reeds een aangepast kader aanreikt. De (nieuwe) wettelijke bepaling van openbaarmaking van het voorwerp en de bezoldiging van de andere taken die door de commissaris of een persoon uit zijn "invloedsfeer" worden gepresteerd, zal door een Koninklijk Besluit nader worden gepreciseerd. Dit Koninklijk Besluit moet worden genomen in overeenstemming met artikel 5 van de wet van 2 augustus 2002, de wet "corporate governance", in uitvoering van het nieuwe artikel 134, §2 van het Wetboek van Vennootschappen. Luidens de Europese aanbeveling moet publiek toegankelijke informatie beschikbaar zijn over: "assurance-opdrachten", "belastingadviesdiensten" en "andere niet-controlediensten" die verder dient te worden uitgesplitst. Het Koninklijk Besluit moet deze categorieën herkennen. Volgens deze leden is het aan te bevelen ook sociaal advies als een afzonderlijke categorie diensten te beschouwen. Dit laat iedere belanghebbende toe een oordeel te vormen over het belang van deze door de commissaris, respectievelijk een persoon uit zijn "invloedsfeer" verleende diensten.

a) Het nemen van beslissingen in de gecontroleerde vennootschap

De Hoge Raad is verheugd vast te stellen dat de voorgestelde wijzigingen in zijn

advies van 25 januari 2002 werden opgevolgd.

De Hoge Raad stelt voor om deze bepaling beter af te stemmen op de Europese aanbeveling¹ en de redactie als volgt te wijzigen:

"In de gecontroleerde vennootschap een beslissing neemt of bij de besluitvorming betrokken is".

De Hoge Raad merkt verder op dat in de huidige redactie de laatste zinsnede "onder meer wat het bestuur betreft" enigszins verwarrend is omdat kan worden betwijfeld of de tussenkomst op het niveau van het directiecomité door deze bepaling wordt gevat. Deze zinsnede moet worden weggelaten.

b) Het opstellen van de jaarrekening en het voeren van de boekhouding

Ook hier stelt de Hoge Raad vast dat zijn eerder gemaakte aanbevelingen in grote mate werden opgevolgd. In overeenstemming met de algemene regel in de Europese aanbeveling² wordt in het ontwerp van koninklijk besluit een uitzondering gemaakt voor het uitvoeren van uitsluitend technische of routine opdrachten die verband houden met de opstelling van de financiële staten van de gecontroleerde entiteit.

De Hoge Raad wenst evenwel nog op twee bijzondere problemen de aandacht te vestigen.

De uitzondering in het ontwerp van koninklijk besluit heeft een algemene strekking. De Europese aanbeveling stelt evenwel dat wanneer het instellingen van openbaar belang betreffen, terzake geen enkele uitzondering kan worden aangevaard. In die gevallen moet ook de verlening van dergelijke bijstand verboden worden.³ De Hoge Raad is de mening toegedaan dat de Belgische normen tenminste even streng moeten zijn. Hij pleit derhalve voor de weglating van deze uitzondering.

Daarnaast wordt melding gemaakt van de "financiële staten". In het Wetboek van vennootschappen en het uitvoerings-

1. Zie regel 7.1.(1) van de Europese aanbeveling.

2. Zie regel 7.2.1.(2) van de Europese aanbeveling.

3. Zie regel 7.2.1.(3) van de Europese aanbeveling.

besluit waaraan het ontwerp van koninklijk besluit een wijziging zal aanbrengen, is evenwel sprake van de (controle op de) jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening. De Hoge Raad meent dat deze begrippen moeten worden gebruikt teneinde verwarring te vermijden.

c) Instaan voor de uitwerking en implementatie van technologische systemen

De Hoge Raad merkt op dat ook inzake deze prestatie zijn aanbeveling werd opgevolgd. Ook hier stelt de Hoge Raad vast dat een aantal redactionele verfijningen kunnen worden aangebracht teneinde beter aan te sluiten bij de Europese aanbeveling¹ terzake.

De redactie zou in dat geval als volgt kunnen luiden²:

“3° instaat voor de opstelling, de ontwikkeling of de invoering van technologische systemen van financiële informatie *waarvan gebruik wordt gemaakt om financiële informatie te genereren*; nochtans kan hij deze diensten ... verlenen wanneer voldaan is aan elk van de volgende voorwaarden:

- a) het *bevoegde orgaan* van de gecontroleerde vennootschap schriftelijk bevestigt de verantwoordelijkheid voor het gehele systeem van interne controle *op zich te nemen*;
- b) de commissaris heeft vastgesteld dat ... *het bevoegde orgaan* van de gecontroleerde vennootschap *niet voornamelijk op zijn tussenkomst of deelname steunt om de degelijkheid van zijn interne controles en systemen voor de financiële verslaggeving te beoordelen*;
- c) *de in het kader van een project voor het ontwerpen van een technologisch systeem van financiële informatie verleende prestatie betrekking heeft op de door het bevoegde orgaan van de gecontroleerde vennootschap vastgestelde specificaties*;
- d) *wanneer het geen betrekking heeft op een project dat bestaat uit het opstellen van de programmatuur, het configureren van de computerapparatuur en de installatie van beide, tenzij het bevoegde orgaan van de gecontroleerde vennootschap uitdrukkelijk en*

schriftelijk bevestigt de verantwoordelijkheid te nemen voor:

- 1° Het ontwerp, de invoering en het beoordelingsproces *met inbegrip van elke beslissing dienaangaande*, en
- 2° De werking van het systeem met inbegrip van de gegevens die door het systeem worden gebruikt ... of voortgebracht”

De Hoge Raad merkt op dat deze bepaling, niet in het minst door de omvang, als onvoldoende duidelijk zou kunnen beschouwd worden.

De Hoge Raad stelt bovendien vast dat in zijn advies van september 2002 de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren voorstelt verder te gaan dan de Europese aanbeveling en dergelijke dienstverlening zonder meer te verbieden.

De minderheid van de leden, mevrouw Van Den Bossche en de heer Struyf is de mening toegedaan dat de uitzonderingen in het 3° de reikwijdte van het Koninklijk besluit ondergraven. De uitzonderingen moeten derhalve worden weggelaten.

In het licht van het onderzoek van de Amerikaanse benadering, zijn de leden van de meerderheid, mevrouw Pieters en de heren Keutgen, Michel, Peeters en Servais van oordeel de denkpiste in de “*Sarbanes-Oxley Act*” te kunnen overwegen, teneinde iedere rechtsonzekerheid wat deze dienstverlening betreft, te vermijden. Section 201 van de Sarbanes-Oxley Act stelt inderdaad dat het verstrekken van diensten in verband met “*financial information systems design and implementation*” door de auditeur van de jaarrekeningen of iemand uit zijn invloedssfeer verboden is behoudens wanneer het nieuwe orgaan van toezicht – *The Public Company Accounting Oversight Board* - een individuele uitzondering toestaat.

Gezien deze boven vermelde recente ontwikkelingen, rijst de vraag te weten of de uiteengezette benadering in het 3° enkel rekening moet houden met de Europese aanbeveling. Indien dit niet het geval is, meent de meerderheid van de leden van de Hoge Raad dat het Belgische recht

1. Zie regel 7.2.2. van de Europese aanbeveling.

2. De wijzigingen die werden aangebracht werden recursiveerd. Op de plaats waar woorden uit het ontwerp van koninklijk besluit worden weggelaten, is er de aanduiding “...”.

een verbod zou kunnen inschrijven in het koninklijk besluit tenzij voorafgaandelijk een positief advies wordt verstrekt omtrent deze dienstverlening door het extern comité, ingericht in overeenstemming met artikel 133, lid 10 W. Venn. Dit extern comité zal, in dat geval, zijn advies onder meer moeten steunen op de verbodsbepalingen vastgesteld in de Europese aanbeveling. Het betreft hier evenwel een opmerking die op een algemene wijze moet worden overwogen.

d) Het uitvoeren van waarderingen

De Hoge Raad stelt vast dat in de nieuwe redactie van het ontwerp van koninklijk besluit gevolg is gegeven aan de vraag de zinsnede in het voorontwerp van koninklijk besluit omtrent de belangrijke graad van subjectiviteit weg te laten.

Er wordt ook melding gemaakt van het begrip “belangrijk element voor de jaarrekening”. De invulling van dit begrip verdient verduidelijking in het Verslag aan de Koning. Immers kan verwarring ontstaan omtrent deze materialiteitsvereiste. Het huidige verslag bevat terzake evenwel geen toelichting.

e) De interne audit

De Hoge Raad stelt vast dat ook omtrent de redactie inzake het leveren van deze prestatie zijn aanbeveling grotendeels is opgevolgd.

De Hoge Raad merkt echter op dat in de door de Europese Commissie vastgestelde aanbeveling¹ een bijkomende voorwaarde is opgenomen, die moet worden nageleefd in geval de commissaris alsnog tussenkomt bij de interne audit. Deze voorwaarde luidt:

“Bij de uitvoering van de wettelijke controle de resultaten van interne controleprocedures buiten beschouwing te laten indien deze niet op adequate wijze zijn geverifieerd. Dit betekent onder meer dat de desbetreffende controlewerkzaamheden achteraf moeten worden geverifieerd door een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde

vennoot die noch bij de wettelijke controle, noch bij de interne controle betrokken is.”

Het past dat de Belgische reglementering ook op dit stuk in overeenstemming wordt gebracht met de Europese aanbeveling.

f) Het afwikkelen van fiscale en andere geschillen

De Hoge Raad heeft, nadat zijn aanbevelingen terzake werden gevolgd, geen opmerkingen terzake de redactie van deze prestatie.

g) Werving

De Hoge Raad stelt vast dat in de nieuwe redactie van het ontwerp van koninklijk besluit nader aansluiting is gezocht bij de Europese aanbeveling.² Overigens werd op aanwijzing van de Hoge Raad ook de wijziging aangebracht om iedere tussenkomst terzake te verbieden, een wijziging die de Hoge Raad ten volle steunt.

Evenwel merkt de Hoge Raad op dat de inlassing van “directiefunctie” mogelijks tot verwarring kan aanleiding geven, niet in het minst door de recente wetswijziging waarbij een directiecomité als orgaan van de vennootschap werd geïnstitutionaliseerd. De vraag rijst immers of een lid van het directiecomité alsook een bestuurder of zaakvoerder wordt gevisieerd. Hoewel de onder besproken redactie van het Verslag aan de Koning uitdrukkelijk stelt dat vennoten, bestuurders en bepaalde categorieën werknemers worden gevat, menen de leden dat de huidige redactie onduidelijkheid laat bestaan omtrent de draagwijdte van de bepaling. De Hoge Raad stelt voor “directiefunctie” te vervangen door “leidinggevend personeel” waarvoor in het sociaal recht een definitie voorhanden is. Deze definitie wordt hernomen in het Verslag aan de Koning.

De Hoge Raad stelt dan ook voor deze bepaling als volgt te redigeren:

“7° op de ene of andere wijze tussenkomt in de werving van personen die deel uit-

1. Zie regel 7.2.4 van de Europese aanbeveling.

2. Zie regel 7.2.6 van de Europese aanbeveling.

maken van een orgaan of van het leidinggevend personeel van de gecontroleerde vennootschap.”

Leidinggevend personeel werd in sociaal recht gedefinieerd. De definitie is terug te vinden in de voorgestelde aanpassing van het Verslag aan de Koning.

4.1.4. Artikel 184, §4 inzake het toepassingsgebied

Deze bepaling stelt dat het toepassingsgebied van de bepalingen in de paragrafen 1 tot en met 3 zich uitstrekt over de vennootschappen gevisieerd in artikel 133, lid 8 Wetboek van vennootschappen. De Hoge Raad merkt op dat in dit lid van de wet niet uitsluitend vennootschappen worden gevisieerd doch ook andere entiteiten. De Hoge Raad meent dan ook dat “vennootschappen” moet worden gewijzigd in “vennootschappen en personen”. Overigens is de draagwijdte van deze paragraaf beperkt tot de bevestiging van de wettekst.

Aangezien paragraaf 1 slechts een verwijzingsbepaling bevat, lijkt het niet noodzakelijk het toepassingsgebied tot deze paragraaf uit te breiden.

De Hoge Raad merkt op dat in geval gevolg wordt gegeven aan optie B in 4.1.2. a) het toepassingsgebied beperkt kan blijven tot paragraaf 2.

4.1.5. Artikel 184, §5 inzake het uitvoeren van richtlijnen

De Hoge Raad heeft geen bedenkingen omtrent deze paragraaf.

4.2. Artikel 2 van het ontwerp met technische aanpassingen aan het koninklijk besluit van 30 januari 2001

5.1. Toelichting voorafgaand aan de artikelsgewijze bespreking

De Hoge Raad verheugt zich over het feit dat het Verslag aan de Koning verwijst naar de verschillende ontwikkelingen op internationaal niveau. Ook de meest

De Hoge Raad heeft geen bedenkingen omtrent dit artikel.

4.3. Artikel 3 van het ontwerp inzake de inwerkingtreding

De Hoge Raad heeft slechts één bijzondere bedenking bij dit artikel. Hij wil opmerkelijk maken dat wanneer de Koning niet in dit koninklijk besluit de dag van de inwerkingtreding bepaalt, een nieuw koninklijk besluit moet genomen worden om die dag te bepalen. De Hoge Raad is dan ook van oordeel dat de inwerkingtreding van het koninklijk besluit zo spoedig mogelijk dient te geschieden. De Hoge Raad meent evenwel dat het gepast is dit besluit samen met het koninklijk besluit omtrent het comité voor advies en controle, zoals voorzien in artikel 133, lid 10 Wetboek van vennootschappen, in werking te laten treden.

De Hoge Raad stelt voor de redactie van artikel 3 als volgt aan te passen:

“De leden acht en negen van artikel 133 Wetboek van vennootschappen en dit koninklijk besluit treden in werking op de dag van de inwerkingtreding van het koninklijk besluit dat artikel 133, lid 10 van het Wetboek van vennootschappen uitvoert.”

4.4. Artikel 4 van het ontwerp inzake de uitvoering

De Hoge Raad heeft geen bedenkingen omtrent dit artikel.

5. Bijzondere vaststellingen omtrent het Verslag aan de Koning

recente gebeurtenissen werden hierbij niet uit het oog verloren. De Hoge Raad acht het van groot belang dat deze wijzigingen worden behouden, niet in het minst omdat hierdoor wordt benadrukt dat de nieuwe Belgische reglementering zeer streng is.

De Hoge Raad wenst evenwel terzake een aantal wijzigingen voor te stellen en bedenkingen te formuleren. Een aantal van deze opmerkingen en bedenkingen kwamen reeds aan bod in het advies van 25 januari 2002. Zij worden hernomen in de mate dat het Verslag aan de Koning niet aan de opmerkingen van de Hoge Raad werd aangepast.

- Het ontwerp van koninklijk besluit voert lid 9 van artikel 133 Wetboek van vennootschappen uit en niet de leden 5 en 6 zoals in de eerste paragraaf wordt vermeld. De wet waarnaar wordt verwezen dateert van 2 augustus 2002 en verscheen op 22 augustus in het Belgisch Staatsblad.
- Doorheen het gehele Verslag wordt vanaf de tweede paragraaf verwezen naar de “auditor”, de “externe accountant”, de “wettelijk rekeningcontroleur”. Het Belgisch recht gebruikt evenwel slechts de woorden “commissaris” en “(bedrijfs)revisor”. De Hoge Raad stelt voor het Verslag aan de Koning terzake aan te passen. De aanpassing verkleint de mogelijke verwarring die door het gebruik van verschillende termen kan ontstaan.
- De Hoge Raad stelt vast dat het debat omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris reeds vele jaren wordt gevoerd. Het beperkt zich niet tot de laatste maanden. De laatste maanden zijn een aantal ontwikkelingen in een stroomversnelling gekomen. In het licht van deze bevindingen moet het Verslag aan de Koning in de tweede paragraaf gesitueerd en aangepast worden. Ook moet in de Nederlandstalige versie van het verslag “ligt in de lijn” gewijzigd worden in “dient te worden gesitueerd”.
- Het Verslag aan de Koning maakt melding van de Securities and Exchange Commission (SEC) als de toezichthoudende overheid. De SEC heeft als voornaamste doelstelling investeerders te beschermen en de integriteit van de effectenmarkten te verzekeren. Daartoe stelt de SEC zelf: “the SEC requires public companies to disclose

meaningful financial and other information to the public ... The SEC also oversees other key participants in the securities world, including stock exchanges, broker-dealers, investment advisors, mutual funds, and public utility holding companies.”¹ Hieruit volgen ook een aantal beperkingen *ratione personae* omtrent de aan het toezicht van de SEC onderworpen personen. Om de nauwkeurigheid te verhogen lijkt het aangewezen dat het Verslag aan de Koning ook uitdrukkelijk vermeld dat het toepassingsgebied van het koninklijk besluit *ratione personae* niet noodzakelijk hetzelfde is als dit van de regels die door de SEC worden uitgevaardigd.

- Het derde lid van het Verslag wekt de schijn dat sinds november 2000 de SEC geen verdere stappen heeft ondernomen om de onafhankelijkheid van de commissaris te waarborgen. Sindsdien heeft de SEC evenwel onder meer de proposed rule 33-8109 “framework for enhancing the quality of financial information through improvement of oversight of the auditing process” uitgevaardigd en heeft de SEC de verplichting bepaalde maatregelen, vastgesteld in de Sarbanes-Oxley Act, uit te voeren². Het is aangewezen te duiden dat ook in de Verenigde Staten het reguleringsproces nog in volle ontwikkeling is.
- De Hoge Raad is het eens dat de regels van de SEC inzake onafhankelijkheid een aanzienlijke invloed hebben gehad op de wijziging van de ethische code van de International Federation of Accountants (IFAC). De leden van de Hoge Raad steunen in het bijzonder deze initiatieven van zelfregulering waartoe deze instelling overgaat. Het is evenwel van belang dat het Verslag aan de Koning tenminste voldoende duidt dat deze ethische code uitsluitend een zelfregulerend karakter heeft. In het andere geval kan de indruk ontstaan dat aan de normen van de IFAC hetzelfde belang wordt gehecht als aan deze van de SEC of de Europese Commissie. Dit zou evenwel de geloofwaardigheid van het ontwerp van koninklijk besluit kunnen schaden

1. Zie terzake www.sec.gov/about/whatwedo.

2. Zie onder meer section 101, (d) van de Sarbanes-Oxley Act.

daar deze federatie geen afdwingbare normen uitvaardigt. Bovendien bestaat de IFAC uit beroepsbeoefenaars uit de sector waardoor investeerders de indruk zouden kunnen hebben dat de belangen van deze beroepsbeoefenaars de IFAC-normen zouden kunnen hebben beïnvloed. De Hoge Raad meent dan ook dat deze paragraaf beter kan weggelaten worden.

Bovendien moet worden opgemerkt dat deze Belgische regulering die zeer nauwkeurig moet worden geredigeerd en afgelijnd om ieder interpretatieprobleem te vermijden, de verwijzing naar de overname “in grote lijnen” door de IFAC van de reglementering van de SEC mogelijk tot verwarring aanleiding geeft.

- De Hoge Raad stelt voor om te komen tot een nieuwe redactie van de vijfde paragraaf van het Verslag aan de Koning. Deze paragraaf kan als volgt luiden: “Het Amerikaanse “House of Representatives” heeft op 25 juli 2002 de Sarbanes-Oxley Act goedgekeurd. De “principal executive officer” en de “principal financial officer” van een vennootschap kunnen luidens deze wet strafrechtelijk worden vervolgd wanneer zij instemmen met de openbaarmaking van financiële informatie over de vennootschap waarvan zij weten dat deze niet overeenstemt met de werkelijkheid. Ook het vernietigen van documenten en fraude worden streng bestraft. Deze wetgeving bevat ook bepalingen omtrent het inrichten van een onafhankelijke commissie die moet toezien op de controle door “public accounting firms” van genoteerde vennootschappen. Tot de bevoegdheid van deze commissie behoort onder meer het opstellen van een lijst van “public accounting firms”, van normen omtrent onafhankelijkheid, kwaliteitscontrole, audit, ethische principes, de “public accounting firms” onderzoeken en desgevallend disciplinaire sancties opleggen, Tevens bevat de wet een aantal diensten die de “public accounting firms” of een hiermee verbonden persoon niet mag verrichten ten gunste van de gecontroleerde vennootschap.”
- De Hoge Raad stelt vast dat wordt verwezen naar de Europese aanbeveling van de Commissie van 16 mei 2002 – Onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen¹. Het Verslag aan de Koning stelt dat de Europese Commissie actief was door middel van de oprichting van het “Committee on Auditing”. Het past om terzake het statuut van het “Committee on Auditing” kort toe te lichten. Terecht stelt het Verslag aan de Koning dat België is vertegenwoordigd in de schoot van dit Comité door een vertegenwoordiger van de Minister van Economie. De vertegenwoordiger wordt evenwel niet bijgestaan door de voltallige Hoge Raad voor de Economische Beroepen en het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Van beide instellingen neemt tenminste één vertegenwoordiger aan de vergaderingen deel. De Hoge Raad stelt voor deze paragraaf als volgt te formuleren: “De Europese Commissie was, middels de oprichting van het Committee on Auditing eveneens op dit domein actief. De werkzaamheden van dit comité vormden de basis van een aanbeveling van de Europese Commissie van 16 mei 2002, in het Europese Publicatieblad op 19 juli 2002 bekendgemaakt. België is in de schoot van dit comité vertegenwoordigd door een vertegenwoordiger van de Minister van Economie. Tevens neemt een delegatie van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en het Instituut der Bedrijfsrevisoren aan de vergaderingen van het comité deel. Alle lidstaten vaardigen een delegatie af. De samenstelling van deze delegaties is heterogeen. Voor bepaalde landen zetelen vertegenwoordigers van het beroep, voor andere vertegenwoordigers van overheidsdiensten, terwijl voor een derde categorie landen, waaronder België, zowel vertegenwoordigers van het beroep als van toezichthoudende overheden deelnemen.”
- Er mag ook niet worden achterwege gelaten dat de Europese aanbeveling niet volledig werd hernomen in het

1. PB. L. 19 juli 2002, nr. 191, p. 22-57.

ontwerp van koninklijk besluit. Immers zou men na lezing van de redactie van het Verslag aan de Koning deze indruk kunnen hebben. Dit volgt uit “om deze redenen steunen de bepalingen van dit koninklijk besluit zich op de Europese aanbeveling betreffende de onafhankelijkheid van de wettelijke controleur van de jaarrekeningen”. Daartoe ontbreekt in het ontwerp van koninklijk besluit evenwel onder meer iedere verwijzing naar de regeling omtrent de openbaarmaking van de vergoeding van de commissaris (weze het voor het verstrekken van zijn diensten in het kader van een wettelijke opdracht of voor het verstrekken van andere diensten). Dat deze materie niet wordt behandeld in het ontwerp van koninklijk besluit vloeit voort uit de nieuwe wet die terzake slechts een fragmentaire nieuwe regeling vastlegt. Het ontwerp van Koninklijk besluit baseert zich slechts op een deel van de Europese aanbeveling. Daartoe kan de laatste paragraaf die voorafgaat aan de artikelsgewijze commentaar als volgt worden geherformuleerd:

“De Europese aanbeveling bevat in overweging (15) de bepaling volgens dewelke de Europese Commissie drie jaren na de vaststelling van deze aanbeveling de naleving ervan door de Lid-Staten zal onderzoeken indien de aanbeveling niet tot de gewenste harmonisatie leidt. Dit koninklijk besluit zet, binnen de bevoegdheid die door de wetgever werd verleend, een deel van de aanbeveling van de Europese Commissie in het Belgische recht om.”

- Algemeen rijst de vraag waarom het Verslag aan de Koning verwijst naar de “toepassing van de boekhoudkundige referetekaders”. Deze materie houdt slechts verband met de onafhankelijkheid van de commissaris in zover er een internationaal aspect aan verbonden is. De overvloed van verwijzingen naar (internationale) normen die slechts indirect in verband kunnen worden gebracht met onderhavig koninklijk besluit kan tot verwarring leiden. De Hoge Raad stelt voor deze paragraaf weg te laten. Dezelfde

opmerking geldt inzake de daarop volgende paragraaf omtrent de toepassing van internationale controle-normen. De Hoge Raad meent dat ook deze paragraaf moet worden weggelaten.

- In het Verslag aan de Koning wordt eveneens verwezen naar een antwoord van de Minister van Financiën op een parlementaire vraag van de heer Georges Lenssen. Het past terzake het ministeriële antwoord te citeren: “Het voorontwerp van *corporate governance*-wet is voor advies bij de Raad van State en bij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, die uiteraard rekening zullen moeten houden met de huidige ontwikkelingen op Europees en Amerikaans niveau.” Het past deze paragraaf aldus aan te passen: “Het past om terzake met de ontwikkelingen op internationaal niveau rekening te houden. Dit werd ook bevestigd door de Minister van Financiën in een antwoord op een parlementaire vraag vanwege de heer Georges LENSSEN over “het standpunt van de Commissie voor het Bank- en Financieuzen aangaande de bedrijfsrevisoren” (nr. 2837), die terzake stelde: “Het voorontwerp van *corporate governance*-wet is voor advies bij de Raad van State en bij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, die uiteraard rekening zullen moeten houden met de huidige ontwikkelingen op Europees en Amerikaans niveau.”.
- De derde laatste paragraaf voorafgaand aan de artikelsgewijze bespreking verwijst naar het advies van de Hoge Raad omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris van februari 2001. Het past in de Nederlandstalige versie van het Verslag tussen “legt” en “de Hoge Raad voor de Economische Beroepen” toe te voegen “volgens de meerderheid van de leden van”.
- De voorlaatste paragraaf voorafgaand aan de artikelsgewijze bespreking verwijst nogmaals naar de Europese aanbeveling. Ook stelt het Verslag dat de tekst van de Europese aanbeveling grotendeels is ingegeven door de

regels van de “overheidsregulator” in de Verenigde Staten. Terzake wenst de Hoge Raad op te merken dat in tegenstelling tot de SEC die in belangrijke mate een “rules-based” benadering hanteert, het Committee on Auditing de “principles-based” benadering voorstaat. De huidige redactie van het Verslag zou aanleiding kunnen geven tot verwarring tussen beide benaderingen, niet in het minst omdat het Committee on Auditing minimale regels terzake heeft vastgelegd, terwijl de SEC een welomschreven en gedetailleerd kader van bepalingen heeft uitgevaardigd. De Hoge Raad is van oordeel dat deze laatste zin moet worden weggelaten.

een definitie van een samenwerkingsverband.

Indien niettemin wordt overwogen de huidige structuur te behouden, wenst de Hoge Raad volgende opmerkingen te formuleren.

In de eerst paragraaf moet de vermelding “door de wet” worden vervangen door “krachtens de wet”. Dit is noodzakelijk om de overeenstemming met de wettekst te behouden. Verder moet in de Nederlandstalige versie van de toelichting “aanslagen op” worden vervangen door “aantasting van” en “aanvaardbaar niveau”, in overeenstemming met de tekst van het besluit, in “een minimum”.

5.2. De inleidende bespreking bij artikel 1

De Hoge Raad stelt voor om duidelijk te maken dat alle commissarissen ook revisoren zijn doch niet omgekeerd. Daartoe moet in de eerst zin in fine “die de commissaris bij de uitoefening van zijn mandaat moet in acht nemen” vervangen worden door “die de revisor en aldus ook de commissaris bij de uitoefening van zijn mandaat moet in acht nemen”.

De Hoge Raad stelt tevens voor in de tweede zin van de Nederlandstalige versie “een vooraanstaande” te vervangen door “de voornaamste”.

5.3. Bespreking van paragraaf 1 van het nieuwe artikel 184

De Hoge Raad stelt voor om in de Nederlandstalige versie van de tekst in het tweede lid “schaden” te vervangen door “aantasten”.

5.4. Bespreking van paragraaf 2 van het nieuwe artikel 184

Zoals boven gesteld is de Hoge Raad de mening toegedaan dat het eerste lid van deze bepaling iedere wettelijke grondslag mist. De schrapping van dit lid van deze paragraaf moet vervolgens leiden tot een henummering van paragraaf 3 in paragraaf 2. Paragraaf 3 verstrekt vervolgens

*
* *

De problematiek inzake de definitie van een samenwerkingsverband wordt behandeld in het tweede lid van de tweede paragraaf. Deze definitie is uitermate belangrijk voor een gepaste werking van de nieuwe regeling omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris.

In dit kader past het in de eerste zin van de tweede paragraaf “de personen met wie hij een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij in een beroepsmatig samenwerkingsverband staat” te vervangen 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 als bepaald in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen”. Deze wijziging brengt de toelichting in overeenstemming met de wettekst.

In de tweede zin van dezelfde paragraaf moet “in §2 van artikel 1 van dit besluit” en onder voorbehoud dat het ontwerp van koninklijk besluit in zijn huidige vorm wordt behouden, worden vervangen door “in lid 2 van paragraaf 2”.

In het geval wordt besloten om de lijst van onafhankelijkheidsaantastende pres-

taties op te nemen in paragraaf 2 en in paragraaf 3 een omschrijving te geven van een samenwerkingsverband moet de toelichting ook aldus worden aangepast.

Omtrent de toelichting inzake het samenwerkingsverband kan de redactie als volgt luiden:

“Paragraaf 3 geeft een omschrijving van het begrip “samenwerkingsverband”. Deze omschrijving is nodig in het licht van paragraaf 2 die de lijst van de onafhankelijkheidsaantastende prestaties bevat. Deze prestaties tasten niet alleen de onafhankelijkheid aan indien zij werden gepresteerd door de commissarissen doch ook door de personen met wie de commissaris in beroepsmatig samenwerkingsverband staat. Ook lid 8 van artikel 133 W. Venn. luidt in dezelfde zin.

Voor de beroepsbeoefenaars is het niet-temin van belang de rechtszekerheid te waarborgen. Omtrent het begrip samenwerkingsverband werd in het koninklijk besluit van 10 januari 1994 een definitie opgenomen. Het past dat dit koninklijk besluit aansluiting zoekt bij de definitie die aldaar werd verstrekt. De definitie die in dat besluit werd gebruikt, wordt hernomen, doch ook aangevuld en aangescherpt.

Anderzijds moet worden vastgesteld dat de Europese Commissie in 2005 zal evalueren of de Lid-Staten de aanbeveling omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris hebben geïmplementeerd in hun rechtsorde. Derhalve is het van belang in het toepassingsgebied van een samenwerkingsverband in dit koninklijk besluit het toepassingsgebied van een “netwerk” in de Europese aanbeveling te omsluiten.

Luidens artikel 1, 5° van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 is een persoon waarmee een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat *“elke persoon waarmee de bedrijfsrevisor een georganiseerd beroepsmatig samenwerkingsverband heeft aangegaan; aan deze begripsomschrijving worden in elk geval vermoed te beantwoorden, elke vennootschap die ertoe strekt het beroep uit te oefenen, elke overeenkomst die het recht inhoudt een*

gemeenschappelijke benaming te gebruiken of eraan te refereren, of die een verbintenis tot wederkerige aanbeveling omvat”.

Een netwerk is volgens de Europese aanbeveling *“het accountantskantoor dat de wettelijke controle uitvoert, samen met de met dit kantoor verbonden partijen en elke andere entiteit die onder de zeggenschap staat van het accountantskantoor, gemeenschappelijke eigendoms- zeggenschaps- of bestuurlijke banden met het accountantskantoor heeft, of anderszins met het accountantskantoor verbonden of gelieerd is via het gebruik van een gemeenschappelijke naam of het gezamenlijke gebruik van aanzienlijke gemeenschappelijke professionele hulpmiddelen”*.

Aangezien de definitie van een netwerk in de Europese aanbeveling niet werkt met vermoedens, in tegenstelling tot het koninklijk besluit van 10 januari 1994, werd in de eerste zin die is overgenomen uit het koninklijk besluit van 10 januari 1994 niet verwezen naar enig vermoeden.”

In dit kader stelt de Hoge Raad voor de Europese aanbeveling om te zetten in de vorm van verschillende categorieën van samenwerkingsverbanden die zich als volgt aandienen.”

De redactie in het verslag aan de Koning kan als volgt worden aangevuld:

– *“De eerste categorie van “samenwerkingsverbanden” houdt verband met revisorenvennootschappen. Het is toegelaten dat revisoren een vennootschap oprichten om hun beroep uit te oefenen. Wanneer tenminste één van hen tevens commissaris is, werkt de vennootschap samen met de commissaris. Dit is het geval wanneer de commissaris aandeelhouder, vennoot, bestuurder of zaakvoerder van deze vennootschap is. Aangezien een revisorenvennootschap in de vorm van een naamloze vennootschap niet toegelaten is, kan een commissaris geen lid zijn van een directiecomité en wordt aldus in deze bepaling niet naar een directiecomité verwezen. Deze categorie is nodig om naar Belgisch recht tegemoet te komen aan de begrippen “controleteam” en “hiër-*

chische structuur” in de Europese Aanbeveling.¹

- *De tweede categorie* van “samenwerkingsverbanden” vat de verenigingen en vennootschappen, door de Raad toegestaan in het bijzondere geval van artikel 8, §4 van de wet van 22 juli 1953. Ook daar kunnen commissarissen deel van uitmaken. Te denken valt hier onder meer aan de “accountantsvennootschappen”. Ook deze verwijzing is nodig om, zoals bij de eerste categorie, tegemoet te komen aan de Europese Aanbeveling.
- *De derde categorie* van “samenwerkingsverbanden” wil revisoren, waartoe ook alle commissarissen behoren, die zich hebben verenigd, vatten. Daartoe volstaat het dat de commissaris lid is van de vereniging, dan wel er bestuurder of beheerder van is. Hierbij werd geen onderscheid gemaakt naar gelang de vereniging al dan niet rechtspersoonlijkheid heeft verworven. Deze categorie verzekert dat alle “vennoten” zoals gedefinieerd in de Europese Aanbeveling worden gevat. Aangezien deze definitie van “vennoot” verwijst naar een “accountantskantoor” die luidens de Europese aanbeveling niet noodzakelijk een rechtspersoon moet zijn, werd in de Belgische omschrijving van “samenwerkingsverband” geopteerd voor een ruim toepassingsgebied.
- *De vierde categorie* van “samenwerkingsverbanden” overlapt in zekere mate met de bepaling in de wettekst waarbij ook wordt verwezen naar een met de commissaris verbonden vennootschap of persoon als bepaald in artikel 11 Wetboek van vennootschappen. Dit vermoeden wil evenwel duidelijk stellen dat een revisorenvennootschap die “deelneemt” (zie terzake I.B.R., *Vademecum Plichtenleer en Controlenormen* 2001, Ced. Samson, Diegem, p. 261 onder de hoofding eenpersoonsvennootschappen) aan een andere revisorenvennootschap ook wordt gevat door een vermoeden van samenwerking. Artikel 11 Wetboek van vennootschappen viseert ook consortia. Hierdoor worden de gemeen-

schappelijke bestuurlijke banden in de definitie van een netwerk in de Europese aanbeveling gevat.

- *De vijfde categorie* van “samenwerkingsverbanden” sluit een eerste reeks van vermoedens af door niet alleen de betrokken vennootschap, vereniging of persoon waaraan de commissaris “deelneemt” te viseren, doch ook de andere personen die in de vermelde hoedanigheid verbonden zijn aan de betrokken vennootschap, vereniging of entiteit. Deze bepaling verzekert dat “het bij de controleopdracht betrokken team” zoals vereist door de Europese Aanbeveling onder het toepassingsgebied valt.²
- Revisoren kunnen ook een arbeidsovereenkomst sluiten met een andere revisor, desgevallend commissaris, die op zijn beurt een vennootschap kan zijn. Deze revisoren mogen evenwel geen verklaring of certificering tekenen (artikel 21 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994). *De zesde en zevende categorie* van “samenwerkingsverbanden” heeft betrekking op deze revisoren. Deze categorie verzekert dat de natuurlijke personen zoals vermeld in artikel 11, 2° W. Venn. worden gevat.
- *De achtste en negende categorie* van “samenwerkingsverbanden” zijn categorieën die ook terug te vinden zijn in het koninklijk besluit van 10 januari 1994, waarbij, zoals boven gesteld, aansluiting wordt gezocht.
- *De tiende categorie* van “samenwerkingsverbanden” vat onder meer verenigingen en vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid tussen bedrijfsrevisoren waarvan het maatschappelijk doel niet de uitoefening van het beroep onder een maatschappelijke naam mag zijn. In dat geval worden middelen in gemeenschap gebracht. Deze bevat aldus ook de economische samenwerkingsverbanden en de vennootschappen en verenigingen vermeld in artikel 30 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 in zoverre deze niet reeds door andere vermoedens worden geïndiceerd. Deze

1. Zie regel 2.(3) (a) en (b) die stelt dat de onafhankelijkheidsvereiste voor al deze personen moet voldaan zijn.

2. Zie regel 2.(3) (a).

categorie vormt het sluitstuk teneinde de Europese definitie van een “netwerk” in het Belgische recht om te zetten.”

Deze definitie is ruim. De Hoge Raad benadrukt evenwel dat het de commissaris niet verhindert om bepaalde samenwerkingsverbanden te sluiten. Het verband heeft tot gevolg dat bepaalde diensten verstrekt aan de gecontroleerde vennootschap of een entiteit in haar invloedssfeer door de personen waarmee een samenwerkingsverband bestaat de onafhankelijkheid van de commissaris aantast.

Er bestaan andere banden die niet noodzakelijk door de definitie worden gevat. Zo telt de stichting geen leden noch vennoten, doch wel een bestuur. De Hoge Raad laat de vraag open of er überhaupt een “samenwerkingsverband” met een stichting mogelijk is.

5.5. Bespreking van paragraaf 3 van het nieuwe artikel 184

In het geval wordt besloten om de lijst van onafhankelijkheidsaantastende prestaties op te nemen in paragraaf 2 en in paragraaf 3 een omschrijving te geven van een samenwerkingsverband moet de toelichting ook aldus worden aangepast.

Het tweede lid van paragraaf 3 moet derhalve als volgt worden aangevuld:

- in de eerste zin moet “opgenomen in artikel 7bis” worden vervangen door “opgenomen in de artikelen 3, 7bis en 8”;
- de zinsnede “1° het is een bedrijfsrevisor niet toegelaten om” moet worden aangepast tot “1° het is een bedrijfsrevisor onder meer niet toegelaten om”

Wat paragraaf 3, 2° betreft stelt de Hoge Raad voor om in de tweede zin van de Nederlandstalige versie “actuele” te vervangen door “andere” en in de Franstalige versie “dispositions actuelles” door “autres dispositions”.

De Hoge Raad stelt voor om de tekst vanaf “Paragraaf 3 bevat een aantal werk-

zaamheden...” tot “de Hoge Raad voor de Economische Beroepen” als volgt te wijzigen:

“Paragraaf 2 bevat een aantal werkzaamheden die afbreuk doen aan de onafhankelijkheid van de commissaris. Deze diensten zijn beschreven in de Europese aanbeveling en vormen in beginsel, en voor zover het Belgisch reglementair kader niet reeds verder reikt een samenvatting van deze aanbeveling (zie deel B titel 7 betreffende de niet-controlediensten). Paragraaf 5 stelt dat deze bepalingen door het Instituut der Bedrijfsrevisoren nader dienen te worden toegelicht na advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen. Deze lijst geldt, in het bijzonder, onverminderd de toepassing van lid 5 en 6 van artikel 133 W. Venn. alwaar een bijzonder procedure is vastgesteld in geval de vergoeding voor deze diensten die niet krachtens de wet worden verstrekt, de vergoeding voor de revisorale opdracht overtreft.”

In de Nederlandse versie dient in de voorlaatste zin voor a) toegevoegd te worden: “of de met de commissaris verbonden vennootschappen of personen zoals bepaald in artikel 11 (hierna vermeld als “iemand uit zijn “invloedsfeer”)). In de Nederlandstalige versie moet in de laatste zin voor a) “op gericht om te vermijden”, “om” worden geschrapt.

In de Franstalige versie dient in de voorlaatste zin voor a) toegevoegd te worden na «collaboration», «ou les sociétés ou personnes liées au commissaire visées à l'article 11 (ci-après défini comme “personne dans l'orbite”))»

A. Punt a) dient als volgt te worden gewijzigd:

“In de gecontroleerde vennootschap een beslissing neemt of bij de besluitvorming betrokken is.

De uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wordt te groot geacht wanneer zou worden toegestaan dat niet-controlediensten worden

verleend waarbij de commissaris of iemand uit zijn “invloedsfeer” bij het beslissings- of besluitvormingsproces van de vennootschap of iemand uit haar “invloedsfeer” betrokken is. Wanneer de commissaris of iemand uit zijn “invloedsfeer” bijgevolg voornemens is niet-controlediensten aan een gecontroleerde vennootschap of iemand uit haar “invloedsfeer” te verlenen, moet de commissaris er zorg voor dragen dat hijzelf dan wel iemand uit zijn “invloedsfeer” geen enkele beslissing neemt en evenmin betrokken is bij de besluitvorming van de vennootschap of iemand uit haar “invloedsfeer”.

Deze formulering heeft een algemene strekking en onderwerpt eveneens tussenkomsten in het beslissings- of besluitvormingsproces die plaatsvinden nadat een bijzondere of algemene volmacht werd verstrekt aan andere personen dan diegenen die binnen de vennootschap luidens de algemene bepalingen gerechtigd zijn de beslissing te treffen of het besluit te nemen.”

B. In punt b) dient in de titel “financiële staten” vervangen te worden door “jaarrekening”.

De toelichting kan overigens als volgt worden gewijzigd:

“Er is sprake van een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wanneer de commissaris of iemand uit zijn “invloedsfeer” meewerkt aan de opstelling van de boekhoudbescheiden of jaarrekening van de gecontroleerde cliënt of iemand uit haar “invloedsfeer”. Er wordt van uitgegaan dat de uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid steeds te groot is wanneer zou worden toegestaan aan het opstellingsproces mee te werken.

De commissaris of iemand uit zijn “invloedsfeer” mag op geen enkele wijze bij het opstellingsproces betrokken zijn. De commissaris die onvolkomenheden in de voorgestelde boekhoudkundige gegevens van de gecontroleerde cliënt ontdekt, zal in overeenstemming met de

normen die terzake van kracht zijn de vereiste stappen ondernemen. Dit vormt een onderdeel van de wettelijke controleopdracht. De verantwoordelijkheid voor de opstelling van de jaarrekening blijft steeds bij de gecontroleerde cliënt berusten. Dit is aldus bepaald in het Wetboek van vennootschappen en in de wet van 17 juli 1975 betreffende de boekhouding van de ondernemingen.”

Deze aanpassing is nodig omdat in de huidige redactie er van uitgegaan wordt dat boekhoudkundige bijstand toelaatbaar is. Evenmin is in het koninklijk besluit sprake van het “verstrekken van informatie en advies in verband met alternatieve standaarden en methoden die de gecontroleerde cliënt eventueel wenst toe te passen”. Dit moet ook uit het ontwerp van het Verslag aan de Koning worden geweerd.

C. In punt c) worden volgende wijzigingen voorgesteld:

Wanneer wordt geopteerd om de Europese benadering te volgen moet de tweede zin van de toelichting als volgt worden herschreven:

“Wanneer een commissaris of iemand uit zijn “invloedsfeer” betrokken is bij het opstellen, ontwikkelen of invoeren van dergelijk financieel informatietechnologiesysteem (FITS), kan er zich een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid voordoen.”

Deze toelichting moet als volgt worden aangevuld:

“De uitzondering op het algemene verbod werd in overeenstemming met aanbeveling 7.2.2(2) van de Europese Commissie opgesteld. De voorwaarden opdat van deze uitzondering kan worden gebruik gemaakt dienen cumulatief voldaan te zijn. De tweede voorwaarde verwijst naar het niet voornamelijk op de werkzaamheden vertrouwen. De wetgever heeft in het laatste lid van artikel 133 W. Venn. aan een comité voor advies en controle de bevoegdheid verleend een voorafgaandelijk advies over de verenigbaarheid van een prestatie met de onaf-

hankelijke taakuitoefening te verstrekken. Of de gecontroleerde cliënt of iemand uit haar “invloedssfeer” “voornamelijk” gebruik maakt of zal maken van de tussenkomst of deelname van de commissaris moet, in voorkomend geval, door dit comité worden beoordeeld, geval per geval. Immers is het niet mogelijk a priori terzake sluitende criteria aan te reiken. Het behoort tot de taken van dit comité om hierover een advies te vellen.”

Indien de “Amerikaanse” benadering (cf. supra) wordt gevolgd, zal op passende wijze de redactie van het Verslag aan de Koning moeten worden aangepast.

D. Wat het waarden van activa betreft stuurt de Hoge Raad aan op volgende wijzigingen.

De eerste paragraaf als volgt te laten aangevallen:

“In de Europese aanbeveling geschiedt de beoordeling van het risico dat verbonden is aan het verstrekken van deze dienst als volgt.”

In de tweede zin van de eerste paragraaf moet “of iemand uit zijn naaste zakelijke omgeving” worden gewijzigd in “of iemand uit haar “invloedssfeer””.

In de eerste zin van de tweede paragraaf moet “een wettelijk controleur, een accountantskantoor, een entiteit van het netwerk, dan wel een vennootschap, bestuurders of werknemer daarvan” worden gewijzigd in “een commissaris of iemand uit zijn “invloedssfeer””.

In de tweede zin van de tweede paragraaf moeten de woorden “en waarbij... aan de betrokken post” worden geschrapt. Immers heeft het Belgische koninklijk besluit terecht geopteerd het subjectiviteitscriterium niet te gebruiken.

In de derde paragraaf moeten in de eerste zin de woorden “het kader van dit” worden weggelaten.

Tot slot moet deze bepaling als volgt worden aangevuld:

“Of een actief kan worden beschouwd als een belangrijk element van de jaarrekening moet, in voorkomend geval, door het comité voor advies en controle worden beoordeeld, geval per geval. Immers is het niet mogelijk a priori terzake sluitende criteria aan te reiken. Het behoort tot de taken van het comité om hierover een advies te vellen. Niettemin kan als materieel worden beschouwd ieder actief waarvan de waarde meer bedraagt dan 5% van het netto-actief van de gecontroleerde vennootschap of, in voorkomend geval, van iemand uit haar “invloedssfeer”. De beoordeling dient op basis van de statutaire jaarrekening te geschieden. Het behoort tot de bevoegdheid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren in overeenstemming met §5 van artikel 184 om meer in het algemeen nadere criteria vast te leggen. Hierbij kan het Instituut steunen op bestaande normen, zoals ISAnormen.”

E. Wat de toelichting bij de interne auditfunctie betreft, heeft de Hoge Raad volgende opmerkingen.

In de eerste zin moet “onderneming” worden vervangen door “vennootschap”. Dit sluit beter aan bij de tweede zin. In deze tweede zin kan de zinsnede “kan deelname van de ... controle uit te oefenen” beter geschreven worden als “zou de deelname van de commissaris of iemand uit zijn “invloedssfeer” aan de interne controle bevorderlijk kunnen zijn om de bestuursorganen van de gecontroleerde vennootschap of van entiteiten uit haar “invloedssfeer” toe laten een efficiënte controle uit te oefenen.”

In de eerste zin van de tweede paragraaf moet “kunnen” worden vervangen door “doen”, “voordoen” worden geschrapt en “wettelijk controleur” worden vervangen door “commissaris of iemand uit zijn “invloedssfeer”” en na “gecontroleerde cliënt” moet “of iemand uit haar “invloedssfeer”” worden toegevoegd.

De tweede zin van de tweede paragraaf moet als volgt worden herschreven: “Om dergelijke bedreigingen te vermijden moet de commissaris of iemand uit zijn “invloedssfeer” kunnen aantonen niet

betrokken te zijn bij het management van en het toezicht op de interne controle.”

De derde zin moet als volgt luiden: “Daartoe stelt het koninklijk besluit dat de tussenkomst slechts geoorloofd is in geval van een door het bevoegde orgaan van de gecontroleerde vennootschap genomen beslissing omtrent duidelijk en welomschreven adviesverstrekking inzake interne audit die uitsluitend aan dit orgaan moet verstrekt worden.” Deze herformulering moet geschieden onder voorbehoud van de aanpassing van het ontwerp van koninklijk besluit aan de Europese aanbeveling¹ die, in voorkomend geval, aan de tussenkomst een bijkomende voorwaarde oplegt.

F. Wat de vertegenwoordiging betreft in fiscale en andere geschillen.

De eerste paragraaf van deze toelichting moet als volgt worden herschreven:

“De verrichtingen met betrekking tot advies verstrekt in belastingaangelegenheden worden noch in de Europese aanbeveling noch in de nieuwe Amerikaanse bepalingen verboden. Gezien het open karakter van de Belgische economie lijkt het niet verantwoord adviesverstrekking omtrent belastingaangelegenheden in deze lijst in te schrijven.”

Het past om het nut van de tweede paragraaf in vraag te stellen. Immers heeft deze verbodsbepaling niets te maken met het uitoefenen van de hierin beschreven taken waarbij een bepaalde titel door de bedrijfsrevisor niet mag worden gevoerd. Het betreft hier vertegenwoordigen door de commissaris of iemand uit zijn “invloedssfeer” van de gecontroleerde vennootschap of iemand uit haar “invloedssfeer”.

In overeenstemming met de Europese aanbeveling² kan deze tweede paragraaf als volgt worden herschreven:

“Van een commissaris of iemand uit zijn “invloedssfeer” die bij de beslechting van een (rechts)geschil namens de gecontroleerde vennootschap of iemand uit haar “invloedssfeer” optreedt, wordt aangenomen

dat hij een rol speelt die onverenigbaar is met de verantwoordelijkheid van de commissaris om een objectief oordeel uit te spreken over de jaarrekening. Deze aan belangenbehartiging toe te schrijven bedreiging voor de onafhankelijkheid gaat gepaard met een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wanneer de bijstand bij de beslechting van het (rechts)geschil tevens inhoudt dat de commissaris een inschatting moet maken van de kans dat het geschil in het voordeel van de gecontroleerde vennootschap of iemand uit haar “invloedssfeer” wordt beslecht. Deze uit belangenbehartiging voortvloeiende bedreiging is nog groter wanneer de commissaris of iemand uit zijn “invloedssfeer” bij de beslechting van een (rechts)geschil een actieve rol speelt.”

G. Tussenkomst bij de werving

De Hoge Raad stelt voor de titel g) als volgt te wijzigen: “tussenkomt in de werving van personen die deel uitmaken van een orgaan of van het leidinggevend personeel van de gecontroleerde vennootschap”.

De Hoge Raad is van oordeel dat de toelichtende paragraaf als volgt moet worden aangepast:

“Wanneer een commissaris of iemand uit zijn “invloedssfeer” tussenkomt bij de werving van personen die deel uitmaken van een orgaan van de gecontroleerde vennootschap of iemand uit haar “invloedssfeer”, zoals een lid van de raad van bestuur, het dagelijks bestuur, het directiecomité of (college van) zaakvoerders dan wel van het leidinggevend personeel van de gecontroleerde vennootschap of iemand uit haar “invloedssfeer” kunnen er zich diverse bedreigingen voor de onafhankelijkheid voordoen, die onder meer kunnen voortvloeien uit eigenbelang, een te verregaand vertrouwen of intimidatie.

Uit de wet van 2 augustus 2002 volgt ook dat een directiecomité voortaan een orgaan van de naamloze vennootschap is.³

1. Zie regel 7.2.4. van de Europese aanbeveling.

2. Zie regel 7.2.5. van de Europese aanbeveling.

3. Wanneer de statuten van de betrokken vennootschap in de inrichting van dergelijk orgaan voorzien.

Leidinggevend personeel werd reeds gedefinieerd in het sociaal recht. Het koninklijk besluit van 25 mei 1999 betreffende de ondernemingsraden en de comités voor preventie en bescherming op het werk¹ bevat in artikel 1, 4° dergelijke definitie waarnaar hier kan worden verwezen. De definitie luidt: “de personen belast met het dagelijks beheer van de onderneming, die gemachtigd zijn om de werkgever te vertegenwoordigen en te verbinden, alsmede de personeelsleden, onmiddellijk ondergeschikt aan die personen, wanneer zij eveneens opdrachten van dagelijks beheer vervullen”.

Deze prestatie viseert ook de bovenvermelde personen die op grond van “interimmanagement” worden ingeschakeld in één van de bovenvermelde entiteiten.”

5.6. Bespreking van paragraaf 4 van het nieuwe artikel 184

De Hoge Raad meent dat het van belang is ook hier in de commentaar een paragraaf toe te voegen die de omschrijving bevat van de geïsoleerde entiteiten.

Aangezien niet alleen vennootschappen worden bedoeld doch ook andere personen, moet in de titel van deze toelichting “vennootschappen” worden vervangen door “vennootschappen en personen”.

De redactie van deze paragraaf kan als volgt luiden:

“Deze personen zijn vermeld in het eerste deel van de zin van lid 8 van artikel 133 W. Venn. Opdat terzake geen onduidelijkheid kan bestaan, herneemt het koninklijk besluit in paragraaf vijf dit toepassingsgebied uitdrukkelijk.”

5.7. Bespreking van paragraaf 5 van het nieuwe artikel 184

De Hoge Raad is van oordeel dat de zinsnede “die gegrond zijn op de Europese aanbeveling over de onafhankelijkheid van de wettelijk controleur van de jaarrekeningen” moet worden geschrapt. Immers, het huidige reglementair kader en de huidige normen van het I.B.R. reiken vaak reeds verder dan wat in de

Europese aanbeveling is opgenomen. De toelichting mag niet de indruk wekken dat in de toekomst minder strenge regels mogelijk zullen zijn. Bovendien moet het Instituut der Bedrijfsrevisoren, die de Europese aanbeveling als leidraad kan gebruiken, niet noodzakelijk steunen op deze aanbeveling om nieuwe normen uit te vaardigen. De bijzonderheden van de inrichting van het beroep kunnen nopen tot afwijking van deze aanbeveling, hetgeen, voor zover strengere normen worden beoogd, niet verboden is.

De tweede paragraaf stelt terzake geen probleem omdat “toelaten om rekening te houden met” niet noodzakelijk beduidt dat niet verder kan genormeerd worden, hetgeen anders is wanneer de formulering “die gegrond zijn op de Europese aanbeveling” wordt gebruikt in de toelichting.

De Hoge Raad stelt voor om in de derde paragraaf na “bedrijfsrevisoren” “en in het bijzonder de commissarissen” toe te voegen. Ook moet op het einde van deze bepaling tussen “besluit” en “situeren” worden toegevoegd “alsook de overige besluiten en het wettelijk kader”.

De laatste paragraaf moet als volgt worden herschreven:

“Het Instituut der Bedrijfsrevisoren moet de Hoge Raad voor de Economische Beroepen raadplegen over elke normatieve tekst die hij wenst uit te vaardigen. De Hoge Raad is samengesteld uit personen die geen economische beroepsbeoefenaars zijn. Dit advies van de Hoge Raad laat toe de “expectation gap” te verkleinen. Deze “expectation gap” zou kunnen voortvloeien uit de perceptie dat de sector onderworpen is aan bepalingen met een uitsluitend zelfregulerend karakter. Artikel 54 van de wet van 22 april 1999 preciseert, naar gelang het geval, het al dan niet bindend karakter van het advies.”

5.8. Bespreking van artikel 2 van het koninklijk besluit

De Hoge Raad wenst enkel op te merken dat in de vierde paragraaf “Titel 1.” moet worden gewijzigd in “Titel I.”

1. B.S. 30 juni 1999.

In de laatste paragraaf moet na “artikel 133”, “lid 9” worden toegevoegd.

5.9. Bespreking van artikel 3 van het koninklijk besluit

De Hoge Raad is van oordeel dat de laatste zin moet worden geschrapt. Het is immers nergens aangetoond dat een totaal verbod niet realiseerbaar zou zijn. Het is een optie die door de wetgever niet is gewenst, hoewel de ontstentenis van dit koninklijk besluit samen met de inwerkingtreding van de wet tot dit resultaat leidt. Bovendien zou een algemeen verbod niet in strijd zijn met de “in voorbereiding zijnde Europese en internationale regels” om twee redenen. De Europese regels zijn niet meer in voorbereiding; de Europese aanbeveling is reeds van kracht. Meer nog, de Europese aanbeveling alsook de internationale regels verzetten zich niet tegen de invoering van een algemeen verbod. Noch de Europese Commissie, noch andere regelgevers achten evenwel een absoluut verbod noodzakelijk.

Het lijkt opportuun om in de toelichting op te nemen: “Artikel 55 van de wet van 2 augustus bepaalt dat de Koning de

bevoegdheid krijgt de datum van inwerkingtreding te bepalen. Deze inwerkingtreding wordt in dit koninklijk besluit nog niet vastgelegd omdat het noodzakelijk is andere bevoegdheden die de Koning terzake zijn toegewezen uit te voeren.”

De Hoge Raad is van oordeel dat de inwerkingtreding van het koninklijk besluit zo spoedig mogelijk dient te geschieden. De Hoge Raad meent evenwel dat het gepast is dit besluit samen met het koninklijk besluit omtrent het comité voor advies en controle, zoals voorzien in artikel 133, lid 10 Wetboek van vennootschappen, in werking te laten treden.

De Hoge Raad dringt er dan ook op aan dat de overige besluiten die terzake moeten worden genomen – zoals een koninklijk besluit dat artikel 133, lid 10 en artikel 134, §2 en §4 W. Venn. uitvoert – zo spoedig mogelijk van kracht worden.

5.10. Bespreking van artikel 4 van het koninklijk besluit

De Hoge Raad heeft geen bedenkingen bij de toelichting van artikel 4.