

Advies van 10 september 2021
over een ontwerp van koninklijk besluit tot bepaling van de modaliteiten voor de toekenning van een afwijking op de onverenigbaarheid van artikel 29, § 2, 2° van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren

A. Inleiding

1. De heer Pierre-Yves DERMAGNE, Vice-eersteminister en Minister van Economie en Werk, heeft de Hoge Raad aangeschreven met het verzoek een advies uit te brengen over een “*ontwerp van koninklijk besluit tot bepaling van de modaliteiten voor de toekenning van een afwijking op de onverenigbaarheid van artikel 29, § 2, 2° van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren*”. Dit verzoek om advies, gedateerd op 10 juni 2021, is door het kabinet van de Minister via mail van 24 juni 2021 aan de Hoge Raad overgemaakt.

Het ontwerp van koninklijk besluit dat voor advies aan de Hoge Raad wordt voorgelegd, beoogt het bepalen van de modaliteiten voor de toekenning - door het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren (hierna: het College of, afgekort, CTR) - van een afwijking op bepaalde onverenigbaarheden die voor bedrijfsrevisoren gelden.

De wetgever heeft immers gesteld dat het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren aan een bedrijfsrevisor een afwijking kan toekennen op het verbod om rechtstreeks of onrechtstreeks een handelsactiviteit uit te oefenen, of om de functie van bediende bij een niet-bedrijfsrevisor uit te oefenen. De “maatregelen voor de toekenning van een afwijking door het College” kunnen door de Koning worden bepaald (artikel 29, § 3, van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, hierna: de wet van 7 december 2016).

2. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het wettelijk en reglementair kader dat van toepassing is op de economische beroepen, onder meer via het verstrekken van adviezen of aanbevelingen - op eigen initiatief of op verzoek - aan het Parlement, de regering, het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren of aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.

Meer in het bijzonder moet de Hoge Raad verplicht worden geraadpleegd omtrent elk koninklijk besluit dat wordt genomen met betrekking tot het beroep van bedrijfsrevisor¹.

De rol van de Hoge Raad bestaat erin om erop toe te zien dat het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer bij de uitoefening van de opdrachten worden in acht genomen, alsook om zich ervan te vergewissen dat de koninklijke besluiten beantwoorden aan de geest van de wet en de nodige rechtszekerheid waarborgen.

De Koning moet elke afwijking van een éénsluitend advies van de Hoge Raad uitdrukkelijk met redenen omkleden.

De Hoge Raad moet het hem gevraagde advies binnen drie maanden uitbrengen, dus *in concreto* uiterlijk tegen 24 september 2021 (artikel 80, 1^{ste} en 3^{de} lid, van de wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur).

3. Rekening houdend met de centrale rol die de wetgever aan het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren heeft toevertrouwd bij het toekennen van een afwijking op de wettelijk voorziene onverenigbaarheden, heeft de Hoge Raad het initiatief genomen om het College te raadplegen omtrent het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit. De Hoge Raad heeft hiertoe op 29 juni 2021 een schrijven gericht aan de Voorzitster van het College, mevrouw Bénédicte VESSIÉ.

Het College heeft op de vraag vanwege de Hoge Raad gereageerd via het schrijven van 24 augustus 2021. In dit schrijven heeft het College de aandacht gevestigd op:

- de noodzaak om te zorgen voor heldere maatregelen, maar eveneens om artikel 29, § 2 van de wet aan te passen teneinde de nodige rechtszekerheid te waarborgen, zowel voor de bedrijfsrevisoren, voor de “ondernemingen” in ruime zin, als voor het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren, meer in het bijzonder naar aanleiding van het verdwijnen van het onderscheid tussen de activiteiten van handelsondernemingen en de zogenaamde burgerlijke activiteiten;
- het correct definiëren van bepaalde terminologie in het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit: “bedrijfsrevisor”, “netwerk” (waarbij gerefereerd wordt aan de definitie gehanteerd in het WVV), “uitvoerend bestuurder”, “niet-uitvoerend bestuurder”, “belast met het dagelijks bestuur”, “directiecomité”, “directieraad”,

¹ Deze opdracht vloeit voort uit de artikelen 79 en 80 van de wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur.

“bestuursorgaan”, “zaakvoerders”, “raad van bestuur”, enz., rekening houdend met de diverse vormen waarin het WVV voorziet.

B. Inhoud en wettelijke context van het voor advies voorgelegd ontwerp

4. Alvorens in te gaan op de inhoud van het voorgelegde ontwerp, acht de Hoge Raad het noodzakelijk om vooraf de wettelijke context van de onverenigbaarheden die voor bedrijfsrevisoren gelden, te situeren.

Meer in het bijzonder luiden de artikelen 29 en 30 van de wet van 7 december 2016 als volgt:

“Artikel 29.

§ 1. *Het is de bedrijfsrevisor niet toegestaan om werkzaamheden uit te oefenen of daden te stellen die onverenigbaar zijn met hetzij de waardigheid, de rechtschapenheid of de kiesheid, hetzij de onafhankelijkheid van zijn functie.*

§ 2. *Het is de bedrijfsrevisor niet toegestaan om revisorale opdrachten uit te voeren in de volgende omstandigheden:*

- 1° de functie van bediende uitoefenen, behalve bij een andere bedrijfsrevisor;*
- 2° rechtstreeks of onrechtstreeks een handelsactiviteit uitoefenen, onder andere in de hoedanigheid van bestuurder van een handelsvennootschap; het uitoefenen van een mandaat van bestuurder in burgerlijke vennootschappen die de rechtsvorm van een handelsvennootschap hebben aangenomen, wordt niet geïmagineerd door deze onverenigbaarheid;*
- 3° de functie van minister of staatssecretaris bekleden.*

De bepaling onder 1° is niet van toepassing op een taak in het onderwijs.

§ 3. *Wat de in paragraaf 2 bedoelde bepalingen 1° en 2° betreft, kan de Koning in uitzonderingen voorzien. Hij kan ook de maatregelen voor de toekenning van een afwijking door het College bepalen.*

Artikel 30.

§ 1. *De bedrijfsrevisor-natuurlijk persoon die zich in een van de onverenigbaarheidssituaties bevindt bedoeld in artikel 29, § 2, en **aan wie**, in voorkomend geval, **geen uitzondering of afwijking is verleend**, verklaart bij het Instituut verhinderd te zijn om revisorale opdrachten uit te oefenen.*

§ 2. *De verhinderde bedrijfsrevisor-natuurlijk persoon blijft in het openbaar register van het Instituut ingeschreven als "tijdelijk verhinderd bedrijfsrevisor" zolang hij verhinderd is.*

§ 3. *De rechten en verplichtingen die uit afdeling III voortvloeien, blijven van toepassing op de verhinderde bedrijfsrevisor-natuurlijk persoon.*

§ 4. In afwijking van paragraaf 3, betaalt de verhinderde bedrijfsrevisor-natuurlijk persoon een verminderde jaarlijkse bijdrage, waarvan het bedrag door de algemene vergadering van het Instituut wordt bepaald overeenkomstig artikel 26.

§ 5. De Koning bepaalt de specifieke modaliteiten met betrekking tot de hoedanigheid van "tijdelijk verhinderd bedrijfsrevisor." [eigen accentuering].

Tot 2007 was het voor een bedrijfsrevisor steeds verboden *“een commercieel bedrijf of een taak van bestuurder of zaakvoerder uit te oefenen in een handelsvennootschap of in een vennootschap die de rechtsvorm van een handelsvennootschap heeft aangenomen met uitsluiting van de professionele en interprofessionele vennootschappen, tenzij de taak hem werd opgedragen door een rechtbank”* (artikel 7bis, 2°, van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der bedrijfsrevisoren).

Bij de omzetting in 2007 van de Europese “auditrichtlijn” 2006/43/EG van 17 mei 2006 in Belgisch recht, werd dit verbod versoepeld en werd voorzien in een afwijkingsmogelijkheid via de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR), na gunstig advies van het Advies- en Controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris (afgekort: ACCOM) (artikel 13, § 3, van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd op 30 april 2007).

Sinds de Europese audithervorming van 2014, voorziet de wet van 7 december 2016 voortaan in een principiële verbod voor bedrijfsrevisoren die revisorale opdrachten uitvoeren, om handelsactiviteiten uit te oefenen. De Koning kan echter wel in uitzonderingen op dit verbod voorzien en het College kan, desgevallend, geval per geval afwijkingen toekennen (cf. voormeld artikel 29). Artikel 30, § 1, van de wet van 7 december 2016 preciseert dat de bedrijfsrevisor-natuurlijk persoon die zich in één van de onverenigbaarheidsituaties bevindt bedoeld in artikel 29, § 2, en aan wie, in voorkomend geval, geen uitzondering of afwijking is verleend, zich bij het Instituut “verhinderd om revisorale opdrachten uit te oefenen” moet verklaren.

Daarnaast laat artikel 146 van de wet van 7 december 2016 de bedrijfsrevisoren, die van een afwijking genieten in toepassing van de regeling bepaald in de wet van 22 juli 1953 zoals aangepast in 2007, toe om hun mandaat verder te zetten tot de inwerkingtreding van de bepalingen in uitvoering van de wet van 7 december 2016.

5. Uit de analyse van het wettelijk kader, waarbinnen het verzoek om advies moet gesitueerd worden, kunnen de volgende twee vaststellingen afgeleid worden:

- de samenlezing van de artikelen 29 en 30 (tijdelijk verhinderd bedrijfsrevisor) van de wet van 7 december 2016 impliceert een principiële totaalverbod voor een bedrijfsrevisor om als bestuurder van een handelsvennootschap te worden benoemd, tenzij hij zich “verhinderd” verklaart om revisorale opdrachten uit te voeren;
- een uitzondering is opgenomen in artikel 146 van de wet van 7 december 2016, waardoor het bedrijfsrevisoren die van een afwijking genieten in toepassing van de modaliteiten zoals

voorzien door de wet van 22 juli 1953, gewijzigd in 2007, is toegestaan om hun mandaat verder te zetten tot de datum van inwerkingtreding van de nieuwe bepalingen die worden genomen in uitvoering van de wet van 7 december 2016.

Artikel 29, § 3, van de wet van 7 december 2016 laat toe om het principiële verbod op twee manieren te versoepelen:

- via de goedkeuring van een koninklijk besluit met (één of meerdere) **uitzonderingen**, specifiek omschreven in het koninklijk besluit;
- via de goedkeuring van een koninklijk besluit dat het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren toelaat om geval per geval **afwijkingen** toe te kennen en waarin de modaliteiten voor de toekenning van dergelijke afwijking worden bepaald.

De Hoge Raad stelt vast dat het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit overeenstemt met de tweede optie, met name het voorstel om een koninklijk besluit goed te keuren waarbij het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren in specifieke gevallen afwijkingen kan toekennen en dit volgens de modaliteiten beschreven in het koninklijk besluit.

Verder stelt de Hoge Raad vast dat het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit eveneens betrekking heeft op de opvolging van de afwijkingen die voorafgaand aan het instellen van het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren werden verleend. Artikel 146 van de wet van 7 december 2016 staat de bedrijfsrevisoren die van een afwijking genieten in toepassing van de modaliteiten zoals voorzien door de wet van 22 juli 1953, gewijzigd in 2007, immers toe om hun mandaat verder te zetten tot de datum van inwerkingtreding van de nieuwe bepalingen die worden genomen in uitvoering van de wet van 7 december 2016.

6. Wat de inhoud van het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit betreft, kan vastgesteld worden dat het ontwerp geenszins tot doel heeft om in “uitzonderingen” op de wettelijk voorziene onverenigbaarheden voor bedrijfsrevisoren te voorzien. Voor zover bekend, is hiervoor door de Koning overigens (nog) geen initiatief genomen.

Het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit heeft daarentegen uitsluitend betrekking op de “modaliteiten voor de toekenning van een afwijking” door het College op de onverenigbaarheid van artikel 29, § 2, 2° van de wet van 7 december 2016. Met andere woorden, in het ontwerp bepaalt de Koning de “modaliteiten” voor de toekenning van een afwijking door het College op het verbod om *“rechtstreeks of onrechtstreeks een handelsactiviteit uit [te] oefenen, onder andere in de hoedanigheid van bestuurder van een handelsvennootschap”*.

7. Meer in het bijzonder somt het voor advies voorgelegd ontwerp in artikel 2 de voorwaarden op waaraan een bedrijfsrevisor, die een niet-uitvoerend bestuurdersmandaat wenst uit te oefenen of een niet-uitvoerend lid van het bestuursorgaan wil zijn in een onderneming die activiteiten van commerciële aard uitoefent, moet voldoen om een afwijking te kunnen bekomen van het College. Deze voorwaarden zijn cumulatief en kunnen als volgt worden samengevat (artikel 2 van het ontwerp van koninklijk besluit):

- de bedrijfsrevisor (of een lid van zijn nationaal netwerk) mag gedurende een bepaalde voorafgaande periode geen enkele opdracht (noch revisorale noch andere opdracht) in de betrokken onderneming of bij een verbonden onderneming hebben uitgevoerd;
- de bedrijfsrevisor moet ten aanzien van de betrokken onderneming onafhankelijk en integer zijn;
- de onderneming mag niet behoren tot een sector die de basiswaarden van het beroep mogelijks in het gedrang kan brengen en
- tevens moet de bedrijfsrevisor de passende organisatorische en administratieve maatregelen nemen om de naleving van de voorwaarden te kunnen waarborgen.

Het ontwerp schrijft verder voor wat de vormvereisten zijn voor het indienen van dergelijk verzoek tot afwijking bij het College (artikel 3 van het ontwerp), alsook wat de gevolgen zijn indien de voorwaarden voor de afwijking niet worden/werden nageleefd (artikelen 5 en 6 van het ontwerp).

Tenslotte komt in het ontwerp een overgangsregeling aan bod voor bedrijfsrevisoren die op datum van de inwerkingtreding van het besluit een bestuurdersmandaat in een onderneming uitoefenen (artikel 7 van het ontwerp).

8. De Hoge Raad merkt op dat het voorliggend ontwerp van koninklijk besluit er dus geenszins op gericht is om bedrijfsrevisoren die revisorale opdrachten uitoefenen, zomaar een vrijgeleide te geven om handelsactiviteiten uit te oefenen (noch rechtstreeks noch onrechtstreeks), zonder hen enige beperking of controlemaatregelen op te leggen.

Evenmin voorziet het besluit in de mogelijkheid voor het College om bedrijfsrevisoren toe te laten een ander dan een “niet-uitvoerend” bestuurdersmandaat op te nemen in ondernemingen die activiteiten van commerciële aard uitoefenen. Met andere woorden, het College kan volgens het ontwerp een bedrijfsrevisor dus niet toelaten tot het dagelijks bestuur noch als lid van het directiecomité in een onderneming die activiteiten van commerciële aard uitoefent.

C. Eénsluïdend advies van de Hoge Raad

9. Na analyse van het voor advies voorgelegd ontwerp van besluit en rekening houdend met de reactie vanwege het College, ontvangen op 25 augustus 2021, wenst de Hoge Raad de aandacht van de Minister te vestigen op de volgende elementen, zoals opgedeeld in drie pijlers:

- Noodzaak om voorafgaandelijk de wettelijke voorschriften inzake de reikwijdte van de onverenigbaarheden en de afwijkingsmogelijkheid via het College te herzien;
- Belang van transparantie omtrent de toekenning van de afwijkingen;
- Specifieke opmerkingen omtrent het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit.

C.1. Noodzaak om voorafgaandelijk de wettelijke voorschriften inzake de reikwijdte van de onverenigbaarheden en de afwijkingsmogelijkheid via het College te herzien

10. Op basis van de analyse van het wettelijk kader, moet worden vastgesteld dat het huidige wettelijk kader van artikel 29 van de wet van 7 december 2016 geenszins de nodige rechtszekerheid biedt.

In artikel 29, § 2, van de wet van 7 december 2016 kan inderdaad worden gelezen dat het “*de bedrijfsrevisor niet toegestaan [is] (...) om revisorale opdrachten uit te voeren in de volgende omstandigheden: (...)*”

2° rechtstreeks of onrechtstreeks een handelsactiviteit uitoefenen, onder andere in de hoedanigheid van bestuurder van een handelsvennootschap; het uitoefenen van een mandaat van bestuurder in burgerlijke vennootschappen die de rechtsvorm van een handelsvennootschap hebben aangenomen, wordt niet geïmagineerd door deze onverenigbaarheid;

(...)”.

Volgens de huidige formulering van artikel 29, § 2, 2° van de wet van 7 december 2016 is het voor een bedrijfsrevisor principieel verboden om een bestuurdersmandaat in een “*handelsvennootschap*” uit te oefenen. Een uitzondering hierop vormt een bestuurdersmandaat in “*burgerlijke vennootschappen die de rechtsvorm van een handelsvennootschap hebben aangenomen*”; dit is wél toegelaten voor een bedrijfsrevisor want dergelijk bestuurdersmandaat wordt niet geïmagineerd door de wettelijke verbodsbepaling.

De Hoge Raad merkt op dat, sinds 2013, het Wetboek van economisch recht (WER) het begrip “*onderneming*” in Belgisch recht in ruime zin definieert, waarbij zowel de verenigingen als handelsondernemingen worden bedoeld (artikel I.1 van het WER). In 2018 is de definitie van het

begrip onderneming in het Wetboek van economisch recht nog uitgebreid en wordt voortaan ook iedere andere organisatie zonder rechtspersoonlijkheid (zoals de maatschap) bedoeld.

Daarnaast maakte het vroegere Wetboek van vennootschappen (goedgekeurd in 2009 en toepasselijk tot in 2019) een duidelijk onderscheid tussen, enerzijds, de *handelsvennootschappen* met een commercieel oogmerk en, anderzijds, de *burgerlijke vennootschappen* die per definitie geen commercieel oogmerk hadden.

Het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV) daarentegen beschouwt alle vennootschappen, verenigingen en stichtingen als “ondernemingen”. Dit impliceert dat het onderscheid tussen handelsvennootschappen en burgerlijke vennootschappen achterhaald is.

Dit heeft voor gevolg dat de begrippen “*handelsvennootschap*” of “*burgerlijke vennootschap die de rechtsvorm van een handelsvennootschap heeft aangenomen*” niet meer actueel zijn en dat het bovendien niet meer mogelijk is te weten welke maatregel artikel 29, § 2 voor de VZW's of voor de stichtingen vooropstelt.

11. Volgens de Hoge Raad dient, voorafgaandelijk aan de goedkeuring van een uitvoeringsbesluit, het artikel 29 van de wet van 7 december 2016 te worden herzien, teneinde de reikwijdte van de wettelijk voorziene onverenigbaarheden die voor bedrijfsrevisoren gelden, te verduidelijken, alsook de specifieke gevallen waarvoor het College een afwijking kan verlenen. Gebeurt dit niet, dan zou een inhoudelijke onzekerheid kunnen bestaan, zowel voor de bedrijfsrevisor, maar ook voor het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren, om te weten welke afwijkingen geval per geval kunnen worden toegekend, sommige volgens de geest van de wet en andere niet volgens de geest van de wet.

De samenlezing van de bestaande wettelijke voorschriften van artikel 29 van de wet van 7 december 2016 met de bepalingen van het voor advies voorgelegd ontwerp van besluit zou volgens de Hoge Raad inderdaad kunnen aanleiding geven tot verwarring omtrent de reikwijdte van het wettelijk opgelegd verbod of omtrent de mogelijkheid voor bedrijfsrevisoren om bepaalde bestuurdersmandaten toch te kunnen opnemen. Er zou tevens een zekere verwarring kunnen ontstaan omtrent de vraag in welke gevallen een bedrijfsrevisor verplicht zou zijn het College om een afwijking te verzoeken.

12. De Hoge Raad heeft kennis genomen van de poging tot verduidelijking in de “Overwegingen” voorafgaand aan het voor advies voorgelegd ontwerp van besluit, met de bedoeling enigszins te verhelpen aan voormelde onzekerheid:

“Overwegende artikel 254, tweede lid, van de wet van 15 april 2018 houdende hervorming van het ondernemingsrecht;

Overwegende dat overeenkomstig artikel 29, § 2, 2°, van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, de uitoefening van een activiteit van burgerlijke aard verenigbaar is met de uitoefening van revisorale opdrachten;

Dat bijgevolg, de uitoefening van een niet-commerciële activiteit zoals de uitoefening van een mandaat van bestuurder of lid van het bestuursorgaan in een bedrijfsrevisorenkantoor, een auditkantoor of een met een bedrijfsrevisorenkantoor of auditkantoor verbonden vennootschap, of nog de uitoefening van een mandaat van bestuurder of lid van het bestuursorgaan in een onderneming, als bedoeld in het Wetboek van economisch recht, die geen activiteiten van commerciële aard uitoefent, geen verbod bedoeld in artikel 29, § 2, 2°, van de bovenvermelde wet van 7 december 2016, betreft; (...)”.

13. De Hoge Raad heeft weliswaar begrip voor het opzet van deze verduidelijking in de overwegingen van het ontwerp, maar toch wordt hierdoor niet de nodige duidelijkheid verstrekt en evenmin wordt de nodige rechtszekerheid geboden. Bijgevolg is de Hoge Raad van oordeel dat zich in elk geval een aanpassing van § 2 van artikel 29 van de wet van 7 december 2016 opdringt, in het licht van de wijziging van de zienswijze in het WVV en de ruime definitie in het Wetboek van economisch recht inzake het begrip “onderneming”.

Volgens de Hoge Raad dient er spoedig een duidelijk wettelijk kader voorhanden te zijn, voorafgaandelijk aan de goedkeuring van enig koninklijk besluit inzake de eventuele toekenning van afwijkingen. Bij gebrek hieraan ontbreekt de nodige rechtszekerheid, zowel voor de bedrijfsrevisoren als voor het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren omtrent de situaties waarin om een afwijking kan worden verzocht of waarin een afwijking kan worden toegekend, of wat mogelijk is voor een bedrijfsrevisor om als bestuursmandaat te aanvaarden zonder om een afwijking te moeten verzoeken.

De Hoge Raad wijst de Minister erop dat dit eveneens een bekommernis is van het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren, zoals dit tot uiting komt in het schrijven van het College van 24 augustus 2021.

14. Een fundamentele vraag die onbeantwoord blijft, is te weten in welke mate een bedrijfsrevisor al dan niet een bestuurdersmandaat kan opnemen in een VZW of in een stichting², in de hypothese waarin deze VZW of deze stichting bepaalde activiteiten van commerciële aard uitoefent (bijvoorbeeld het organiseren van vormingen). Sinds de wijziging van het WVV is het voor een VZW immers mogelijk om activiteiten van commerciële aard uit te oefenen.

De vraag stelt zich dan ook of dergelijke bestuurdersmandaten al dan niet onder de wettelijke verbodsbepaling/uitzondering vallen, dan wel of hiervoor een afwijkingsmogelijkheid via het College geldt.

² Er dient in herinnering te worden gebracht dat een VZW of een stichting voortaan een “onderneming” is in de zin van artikel I.1, 1° van het Wetboek van economisch recht (WER).

Zo ook vraagt de Hoge Raad zich af op welke manier de situatie moet behandeld worden van een bedrijfsrevisor die een “uitvoerend”³ bestuurdersmandaat wenst op te nemen in een beroepsorganisatie (nationaal of internationaal, al dan niet via een wet opgericht). Is hiervoor een afwijking nodig van het College?

15. Zonder een voorafname te willen doen op de maatregelen die de bevoegde Ministers zullen moeten nemen, houdt de Hoge Raad eraan alvast een aantal mogelijke denkpistes te lanceren waaromtrent een standpunt zal moeten worden ingenomen:

1°) Betreffende de beroepsorganisaties in ruime zin:

- Wat met professionele ondernemingen ingeschreven in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren?
- Wat met de professionele ondernemingen die opgericht zijn door het netwerk waartoe een bedrijfsrevisor behoort? Onderscheid naargelang deze binnen of buiten de Europese Unie zijn gevestigd? De Hoge Raad wijst erop dat het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren in zijn schrijven van 24 augustus 2021 benadrukt dat enkel rekening houden met het netwerk van de bedrijfsrevisor op nationaal niveau ontoereikend is.
- Wat met de interprofessionele ondernemingen (bijvoorbeeld de gecertificeerde accountants en bedrijfsrevisoren)?
- Wat met ondernemingen van andere beroepsorganisaties (lid van het ITAA⁴ of andere)?
- Wat met de beroepsverenigingen? Onderscheid naargelang deze al dan niet door de wet (IBR bijvoorbeeld) of door organisaties die een deel van het beroep groeperen (BOBR⁵) zijn opgericht? Of nog, stichtingen die opgericht zijn door een wettelijk opgerichte organisatie (ICCI⁶ opgericht door het IBR)?
- Enz.

2°) Betreffende de vennootschappen?

3°) Betreffende de verenigingen?

4°) Betreffende de stichtingen?

5°) Betreffende de andere organisaties zonder rechtspersoonlijkheid?

16. In de huidige formulering maakt artikel 29, § 2 een duidelijk onderscheid tussen de “handelsvennootschappen” (waarin een strikt verbod voor bestuurdersmandaten geldt, tenzij

³ Onder “niet-uitvoerend bestuurder of niet-uitvoerend lid van het bestuursorgaan” wordt volgens de definities in het ontwerp van koninklijk besluit verstaan: “de bestuurder die of het lid van het bestuursorgaan aan wie het dagelijks bestuur van de onderneming niet is gedelegeerd of, wanneer het gaat om een duaal bestuur, dat geen lid is van het directiecomité” (artikel 1, 7° van het ontwerp). De Hoge Raad vestigt de aandacht van de Minister op het feit dat het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren opmerkt dat deze definitie onvolledig is en geen rekening houdt met alle vennootschapsvormen, waarin het WVV voorziet.

⁴ ITAA is de Engelstalige afkorting van IBA, Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants.

⁵ BOBR of Belgisch Overlegcomité der Bedrijfsrevisoren.

⁶ ICCI of Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat, stichting opgericht door het IBR.

een afwijking vanwege het College wordt bekomen) en de “burgerlijke vennootschappen die de rechtsvorm van een handelsvennootschap hebben aangenomen” (waarin de mogelijkheid bestaat om een bestuurdersmandaat uit te oefenen, zonder dat een voorafgaande procedure moet worden gevolgd).

In het licht van de herzieningen van het Wetboek van economisch recht en van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, is het volgens de Hoge Raad aangewezen om paragraaf 2 van artikel 29 te herschrijven, met de bedoeling om na te gaan in welke situaties de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor zou kunnen in het gedrang komen:

- het bestuur waarnemen van de eigen bedrijfsrevisorenvennootschap, ingeschreven in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren, stelt uiteraard geen enkel probleem;
- bestuurder zijn van een beroepsorganisatie, waarvan de bedrijfsrevisor krachtens de wet lid moet zijn (IBR), stelt evenmin een probleem;
- bestuurder zijn in een patrimoniumvennootschap (bijvoorbeeld in het kader van een familiale erfopvolging) stelt *a priori* geen probleem, voor zover de investeringen die via de patrimoniumvennootschap gerealiseerd worden, geen betrekking hebben op vennootschappen of verbonden vennootschappen waarin de bedrijfsrevisor of een lid van zijn netwerk in ruime zin de wettelijke controle van de rekeningen uitvoert;
- als bedrijfsrevisor niet-uitvoerend bestuurder zijn in meerdere vennootschappen waardoor hij *de facto* het grootste deel van zijn tijd besteedt aan het bestuur van deze vennootschappen, stelt hoe dan ook een probleem. Artikel 4 van de wet van 7 december 2016 definieert de functie van de bedrijfsrevisor immers als de “*hoofdtak alle opdrachten uit te voeren die bij of krachtens de wet uitsluitend aan de bedrijfsrevisoren zijn toevertrouwd, en in het bijzonder alle revisorale opdrachten ter uitvoering van of krachtens de wet.*”

Andere situaties zijn veel moeilijker om te trancheren, zoals:

- een opdracht als bestuurder in een microvennootschap, in de zin van artikel 1:25, of zelfs van een kleine vennootschap in de zin van artikel 1:24 van het WVV, die niet verbonden is met andere ondernemingen, in het bijzonder wanneer het gaat om een onbezoldigd mandaat (hetzij geldelijk, hetzij in natura);
- een opdracht als bestuurder in een microVZW, in de zin van artikel 1:29, of zelfs van een kleine VZW in de zin van artikel 1:28 van het WVV, die niet verbonden is met andere ondernemingen, in het bijzonder wanneer het gaat om een onbezoldigd mandaat (hetzij geldelijk, hetzij in natura).

De Hoge Raad benadrukt dat elke bedrijfsrevisor ook een burger is die zich mogelijks wenst te engageren in bepaalde organisaties, zoals in een levensbeschouwelijke VZW of in een sportclub waarin zijn kinderen actief zijn, en dat de problematiek van de onverenigbaarheden bijgevolg moet bekeken worden met oog voor de nodige proportionaliteit.

Indien ervoor geopteerd wordt om dergelijke speling te integreren in de nieuwe paragraaf 2 van het artikel 29 van de wet van 7 december 2016, dan zou men zich tevens moeten afvragen in welke mate het (al dan niet) noodzakelijk zou zijn om te voorzien in een *a posteriori* informatie

aan het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren omtrent de bestuursmandaten die elke bedrijfsrevisor heeft aanvaard. Voor zover dit nuttig wordt geacht, zou dit kunnen via een melding, in te dienen zo spoedig mogelijk na de aanvaarding van het mandaat, dan wel op periodieke basis (bijvoorbeeld jaarlijks in het kader van de “*Auditors Annual Cartography*”).

17. De Hoge Raad is van oordeel dat het uitoefenen van een bestuurdersmandaat in een onderneming die commerciële activiteiten voert, geen gebruikelijke activiteit mag zijn voor bedrijfsrevisoren die revisorale opdrachten uitvoeren. Dergelijke situatie zou immers voor verwarring kunnen zorgen omtrent de eigenlijke hoofdactiviteit van de bedrijfsrevisor, zoals vooropgesteld door de wetgever (artikel 4 van de wet van 7 december 2016).

Bijgevolg wenst de Hoge Raad de aandacht van de Minister te vestigen op de noodzaak om paragraaf 2 van artikel 29 van de wet te herzien, zodat vermeden wordt dat het principe van de hoofdactiviteit van de bedrijfsrevisor, zoals vooropgesteld in artikel 4 van de wet, in het gedrang wordt gebracht.

18. De Hoge Raad vestigt eveneens de aandacht van de Minister op het belang om aan de herziening van paragraaf 2 van artikel 29 van de wet van 7 december 2016 ook *ad hoc* toezichtsmaatregelen te koppelen, die kunnen geïntegreerd worden in de kwaliteitscontrole, maar eveneens binnen het toezicht, zodat op die manier de effectiviteit en de volledigheid van de meldingen die de bedrijfsrevisoren doen in verband met hun bestuursmandaten kan gewaarborgd worden.

19. De Hoge Raad veroorlooft zich om in het kader van onderhavig verzoek tot herziening van artikel 29, § 2 van de wet van 7 december 2016, de aandacht van de Minister te vestigen op de regelgeving in verband met de zogenaamde evenredigheidsbeoordeling.

Voorafgaand aan de invoering van nieuwe of de wijziging van bestaande bepalingen tot reglementering van een beroep, dient immers voortaan een evenredigheidsbeoordeling te worden uitgevoerd om na te gaan of de bepalingen geschikt zijn om de verwezenlijking van de nagestreefde doelstelling te waarborgen en niet verder gaan dan wat nodig is om die doelstelling te verwezenlijken⁷.

⁷ Zie in dit verband: de wet van 27 oktober 2020 betreffende een evenredigheidsbeoordeling voorafgaand aan de invoering of de wijziging van een beroepsreglementering, *Belgisch Staatsblad*, 13 november 2020, alsook het koninklijk besluit van 9 mei 2021 tot vaststelling van het unieke federale portaal bedoeld in artikel 9 van de wet van 27 oktober 2020 betreffende een evenredigheidsbeoordeling voorafgaand aan de invoering of de wijziging van een beroepsreglementering, de informatie vermeld op dat portaal en de modaliteiten van het gebruik ervan, *Belgisch Staatsblad*, 20 mei 2021.

Zie ook het unieke federale portaal dat wordt gehost op de website www.business.belgium.be, meer bepaald onder het luik “beroepskwalificaties”:

https://business.belgium.be/nl/uw_bedrijf_beheren/qualifications_professionnelles/folder_2

20. De Hoge Raad onderstreept dat in artikel 4, derde lid, van voornoemde wet weliswaar bepaald wordt dat *“wanneer specifieke vereisten betreffende de reglementering van een bepaald beroep zijn vastgelegd in een afzonderlijke handeling van de Unie die de lidstaten geen keuze laat ten aanzien van de precieze wijze waarop deze vereisten moeten worden omgezet, [...] de overeenkomstige bepalingen van deze wet niet van toepassing [zijn]”*. Aangezien de reglementering van het beroep van bedrijfsrevisor grotendeels voortvloeit uit Europese regelgeving (met name de zogenaamde Europese auditrichtlijn 2006/43/EG en de Europese auditverordening (EU) nr. 537/2014) zou men kunnen argumenteren dat geen evenredigheidsbeoordeling dient plaats te vinden.

Desalniettemin moet gewezen worden op de volgende passage in de voorbereidende parlementaire werkzaamheden van voormelde wet⁸; hieruit blijkt dat er zich toch een - weliswaar beperkte - evenredigheidsbeoordeling, zou opdringen:

*Zoals uiteengezet in de memorie van toelichting bij de wet tot omzetting van richtlijn 2013/55/EU, zijn verschillende beroepen gereguleerd op basis van een afzonderlijke handeling van de Unie. Een voorbeeld hiervan zijn de bedrijfsrevisoren. Voor de advocaten wordt alleen de onmiddellijke vestiging niet door een afzonderlijke handeling geregeld. Daarom zou dit wetsontwerp, voor de beroepen die onder een afzonderlijke handeling van de Unie vallen, alleen van toepassing mogen zijn indien de bepalingen die de toegang tot of de uitoefening van het gereguleerd beroep beperken, niet louter de omzetting van de betrokken handeling van de Unie vormen door bijvoorbeeld voorwaarden voor een beroepsopleiding toe te voegen, voor zover een afzonderlijke reglementaire tekst van de Unie dit zou toelaten. **De evenredigheidsbeoordeling voor deze beroepen zal dan eventueel slechts beperkt van toepassing zijn.** [eigen accentuering]*

21. Wat de bestuurdersmandaten van bedrijfsrevisoren in de schoot van ondernemingen met commerciële activiteiten betreft, stelt de Hoge Raad vast dat de regeling op het vlak van de onverenigbaarheden die toepasselijk zijn op bedrijfsrevisoren niet specifiek voortvloeit, noch uit de auditrichtlijn, noch uit de auditverordening. Volgens de Hoge Raad zou dit impliceren dat een evenredigheidsbeoordeling wél moet gebeuren voor deze aspecten.

Het is volgens de Hoge Raad wenselijk dat de Minister hierover duidelijkheid verstrekt, temeer aangezien – althans voor zover bekend – er voor de wettelijke auditors in een aantal van onze buurlanden geen gelijkaardige voorschriften qua onverenigbaarheden gelden.

22. De Hoge Raad hecht er belang aan om ook de regelgeving die toepasselijk is op de andere economische beroepen, te onderzoeken, vanuit zijn bekommernis om coherentie van de regelgeving maar uiteraard met oog voor de specificiteit van elke beroepsgroep.

⁸ Memorie van toelichting bij het Wetsontwerp betreffende een evenredigheidsbeoordeling voorafgaand aan de invoering of de wijziging van een beroepsreglementering van 9 juli 2020, *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-1340/001, 5-6.

De Hoge Raad veroorlooft zich dan ook om de aandacht van de Minister te vestigen op de onverenigbaarheidsvoorschriften die gelden voor de accountants en de belastingadviseurs.

Artikelen 48 en 49 van de wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur bepalen in dit verband het volgende:

Afdeling 8 - Onverenigbaarheden en belangenconflicten

Artikel 48.

Het is de persoon die in het openbaar register is ingeschreven met een hoedanigheid niet toegestaan om activiteiten uit te oefenen of daden te stellen die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van zijn hoedanigheid.

Het is hem niet toegestaan om opdrachten te aanvaarden onder voorwaarden die een objectieve uitvoering daarvan in het gedrang zouden brengen of een belangenconflict zouden teweegbrengen.

Artikel 49.

De Koning kan, na advies van de Raad van het Instituut, de nadere regels vaststellen met betrekking tot de onverenigbaarheden met het beroep en de uitzonderingen hierop.

De Raad van het Instituut brengt zijn advies uit binnen de drie maanden na ontvangst van de adviesaanvraag over het ontwerp, zo niet wordt de Raad van het Instituut geacht geen opmerkingen op het ontwerp te hebben.

23. Tot op heden zijn voor de beroepen van accountant en belastingadviseur nog geen nadere regels door de Koning vastgesteld met betrekking tot de onverenigbaarheden met het beroep, noch in verband met de uitzonderingen hierop.

De Hoge Raad verzoekt de Minister om, samen met de Minister, bevoegd voor Middenstand, in dit verband de nodige initiatieven te nemen, waarbij er, weliswaar rekening houdend met de specificiteiten van elke beroepsgroep, gestreefd wordt naar een helder en coherent deontologisch kader voor de diverse economische beroepen.

De Hoge Raad houdt zich ter beschikking van de bevoegde Ministers om hierover verder overleg te plegen.

C.2. Belang van transparantie omtrent de toekenning van de afwijkingen

24. De Hoge Raad vestigt de aandacht van de Minister op het feit dat hij geen enkel zicht heeft op het aantal bestuurdersmandaten, noch op de aard van de (niet-uitvoerende) bestuurdersmandaten die momenteel door bedrijfsrevisoren worden uitgeoefend in ondernemingen met activiteiten van commerciële aard.

De concrete impact op het terrein van het voor advies voorgelegd ontwerp kan door de Hoge Raad dan ook moeilijk worden ingeschat.

25. In het kader van de analyse van het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit, wenst de Hoge Raad de Minister te wijzen op het belang van een gepaste transparantie op het vlak van de toekenning van afwijkingen.

De Hoge Raad moet toegeven dat hij, net zoals de andere “*stakeholders*”, momenteel slechts kan beschikken over zeer beperkte info op het vlak van het aantal afwijkingen die destijds door het IBR zijn toegekend, alsook op het vlak van het aantal bedrijfsrevisoren waarop de afwijkingen betrekking hadden.

Voor wat de eventuele uitvoerende opdrachten betreft, laten de statistieken die jaarlijks door het IBR worden bekendgemaakt toe om het aantal bedrijfsrevisoren dat zich “verhinderd verklaart” te identificeren; die cijfers kunnen als volgt worden samengevat:

Toestand op	Aantal bedrijfsrevisoren Natuurlijke personen	Waarvan het aantal bedrijfsrevisoren die zich verhinderd hebben verklaard
31/12/2020	1.063	193
31/12/2019	1.072	198
31/12/2018	1.076	187
31/12/2017	1.081	176
31/12/2016	1.068	153
31/12/2015	1.052	142
31/12/2014	1.061	144
31/12/2013	1.055	138
31/12/2012	1.050	136
31/12/2011	1.036	116
31/12/2010	1.035	110
31/12/2009	1.035	100
31/12/2008	1.039	85
31/12/2007	1.043	56
31/12/2006	990	NvT

Bron: Jaarverslagen van het IBR – van 2006 tot 2020

Voor wat betreft de eventuele afwijkingen die zijn toegekend op basis van de wettelijke voorschriften, kan enkel de informatie die wordt gepubliceerd in de jaarverslagen van het IBR een indicatie geven. Opgemerkt kan worden dat er in dit verband geen enkele informatie beschikbaar is in de IBR-jaarverslagen tussen 2010 en 2020, behalve in de IBR-jaarverslagen 2007, 2008 en 2009.

De relevante uittreksels van de IBR-jaarverslagen zijn weergegeven in bijlage 1 aan onderhavig advies. Hieruit blijkt dat het aantal aanvragen bijzonder beperkt is (1 verzoek in 2007, 2 verzoeken in 2008 en 1 verzoek in 2009). De informatie die wordt opgenomen in de jaarverslagen laat overigens niet toe om de beslissing van de Raad van het IBR in deze verschillende aanvragen te kennen.

Tenslotte kan ook in de jaarverslagen van het ACCOM geen analyse omtrent het aantal toegekende afwijkingen worden teruggevonden, aangezien het laatste gepubliceerde jaarverslag dateert van 2006.

26. Uit artikel 146 van de wet van 7 december 2016 kan worden afgeleid dat door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) aan het College een lijst zou zijn overgemaakt van bedrijfsrevisoren die op 31 december 2016 - datum van inwerkingtreding van de wet van 7 december 2016 - genoten van een afwijking op de onverenigbaarheidsvoorschriften. Deze bedrijfsrevisoren behouden het voorrecht van afwijking tot de datum van inwerkingtreding van het koninklijk besluit in voorkomend geval genomen op basis van artikel 29, §3 (hiermee wordt het voor advies voorgelegd ontwerp van besluit bedoeld).

Artikel 146 van de wet van 7 december 2016 luidt immers als volgt:

De bedrijfsrevisor die zich in een van de in artikel 29, § 2, bedoelde situaties van onverenigbaarheid bevindt en die, op de datum van inwerkingtreding van deze wet, een afwijking geniet die hem toelaat om een functie van bediende, behalve bij een andere bedrijfsrevisor, of een handelsactiviteit, rechtstreeks of onrechtstreeks, onder andere in de hoedanigheid van bestuurder van een handelsvennootschap, uit te oefenen, behoudt het voorrecht van deze afwijking tot de datum van inwerkingtreding van het koninklijk besluit in voorkomend geval genomen op basis van artikel 29, § 3.

Het Instituut maakt aan het College de lijst van de bedrijfsrevisoren over die op de datum van inwerkingtreding van deze wet, genieten van een afwijking zoals bedoeld in het eerste lid.

De Hoge Raad gaat er bijgevolg van uit dat het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren over meer concrete informatie beschikt omtrent de huidige situatie van bestuurdersmandaten die door bedrijfsrevisoren worden uitgeoefend.

27. Het enige element dat in het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit betrekking heeft op de transparantie, is in de overwegingen voorafgaand aan het ontwerp van besluit, waarin meer in het bijzonder wordt bepaald:

“Overwegende dat het jaarverslag van het College, bedoeld in artikel 42, tweede lid, van de bovenvermelde wet van 7 december 2016, een overzicht zal geven van het aantal verzoeken tot afwijking ingediend tijdens het betrokken jaar alsook een overzicht van de beslissingen die ter zake werden genomen;”

Volgens de Hoge Raad biedt de verwijzing in een overweging naar het feit dat informatie zal moeten gegeven worden in het jaarverslag van het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren niet de nodige rechtszekerheid. Ofwel zou artikel 42 van de wet van 7 december 2016 moeten worden vervolledigd, ofwel dient deze transparantieplichting in het koninklijk besluit zelf te worden opgenomen.

28. De informatie in het jaarverslag mag alleszins niet beperkt zijn tot het louter vermelden van het aantal verzoeken en een algemeen overzicht van de beslissingen van het College, aldus de Hoge Raad.

De Hoge Raad vraagt de Minister dan ook om toe te zien op de nodige transparantie op het vlak van de toegekende afwijkingen.

De Hoge Raad vindt dat er minstens informatie zou beschikbaar moeten zijn op een jaarlijkse basis omtrent:

- het aantal ingediende verzoeken om afwijking;
- het aantal toegekende afwijkingen;
- de periode van het mandaat waarvoor een afwijking is toegekend;
- de aard van de bestuurdersmandaten waarvoor een afwijking wordt gevraagd;
- de motivering van het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren om ervan uit te gaan dat dergelijke opdracht de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor niet in het gedrang brengt;
- de duur van de toegekende afwijking;
- het profiel van de bedrijfsrevisor die dergelijke aanvragen voor afwijkingen indient;
- het aantal bedrijfsrevisoren dat meerdere aanvragen voor afwijking indient;
- enz.

Naast dergelijke informatie die betrekking heeft op de evolutie van een bepaald jaar, zou er volgens de Hoge Raad ook nood zijn aan gelijkaardige informatie geglobaliseerd over diverse jaren heen.

Dit zou moeten toelaten om in de toekomst een beter zicht te krijgen op de situatie, op de noden of op eventuele vastgestelde uitwassen.

C.3. Specifieke opmerkingen omtrent het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit

29. Artikel 29, § 3, van de wet preciseert dat *“de maatregelen voor de toekenning van een afwijking door het College”* in een koninklijk besluit kunnen bepaald worden.

Volgens artikel 3, § 2, derde lid, van het voor advies voorgelegd ontwerp van besluit, kan het College *“de modaliteiten voor de indiening van het verzoek tot afwijking met inbegrip van de vereiste documenten en informatie daartoe bepalen. In dat geval maakt het College die modaliteiten op zijn website bekend.”*

Volgens de Hoge Raad zou de precisering in het koninklijk besluit zelf van de modaliteiten voor de indiening van het verzoek tot afwijking, veeleer dan het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren toe te laten dit later te bepalen, de rechtszekerheid ten goede komen. Dit zou bovendien de modaliteiten onmiddellijk effectief maken en de bedrijfsrevisoren de mogelijkheid bieden onmiddellijk hun eventuele verzoek om afwijking in te dienen.

Met het oog op de nodige rechtszekerheid, geeft de Hoge Raad er de voorkeur aan dat in het besluit zélf duidelijkheid wordt verstrekt omtrent de vereiste documenten en informatie. Dit is op zijn minst noodzakelijk voor wat betreft de modaliteiten voor de indiening van het verzoek tot afwijking, aangezien deze modaliteiten “op straffe van niet-ontvankelijkheid” van het verzoek gelden. Het ontwerp, dat volgens de titel van het besluit precies tot doel heeft om de modaliteiten te bepalen, dient dan ook op deze punten te worden aangevuld.

30. Daarnaast acht de Hoge Raad het tevens wenselijk om de formulering van artikel 2, eerste lid, van het ontwerp verder te verfijnen. Zowel in de Franstalige als de Nederlandstalige versie van dit artikel zou de eerste zin kunnen gelezen worden alsof een bedrijfsrevisor aan het College een afwijking zou kunnen vragen om toch revisorale opdrachten te kunnen uitoefenen in een bepaalde onderneming, ook al oefent hij bij die onderneming een bestuurdersmandaat uit. Uiteraard is dit niet de bedoeling van het besluit.

De zinsnede “om revisorale opdrachten uit te oefenen” heeft evenwel betrekking op de hoedanigheid van de bedrijfsrevisor. In het besluit, zoals in artikel 29 van de wet, worden immers enkel de “actieve” bedrijfsrevisoren bedoeld, dit zijn “bedrijfsrevisoren die revisorale opdrachten uitoefenen”, en niet zozeer de bedrijfsrevisoren die tijdelijk verhinderd zijn, bedoeld in artikel 30 van de wet.

Om alle misverstanden te vermijden, is het volgens de Hoge Raad aangewezen om dit in de definities van het besluit te preciseren, en om in artikel 2, eerste lid, de zinsnede “om revisorale opdrachten uit te oefenen” weg te laten. De zin wordt dan: *“Bij afwijking op het in artikel 29, § 2, 2° van de wet bedoelde verbod, kan de bedrijfsrevisor van het College een afwijking bekomen om een niet-uitvoerend bestuursmandaat uit te oefenen, of een niet-uitvoerend lid van het bestuursorgaan te zijn, in iedere onderneming die activiteiten van commerciële aard uitoefent, onder voorbehoud van volgende cumulatieve voorwaarden: (...)”*.

31. Bedrijfsrevisoren die op datum van 31 december 2016 reeds van een afwijking op de onverenigbaarheden genoten en dus de toelating hadden gekregen voor het uitoefenen van een bestuurdersmandaat in een handelsvennootschap, konden het voorrecht van deze afwijking blijven behouden tot de datum van inwerkingtreding van een nieuw koninklijk besluit (artikel 146 van de wet van 7 december 2016).

In artikel 7 van het ontwerp van besluit wordt aan die bedrijfsrevisoren de mogelijkheid geboden om de afwijking voor hun bestuurdersmandaat te laten bevestigen door opnieuw een verzoek tot afwijking in te dienen bij het College. Ze moeten dit verzoek om afwijking binnen een termijn van zestig dagen vanaf de inwerkingtreding van het besluit indienen.

De Hoge Raad kan zich terugvinden in het toekennen van deze termijn van zestig dagen voor het indienen van een verzoek voor een nieuwe afwijking voor de bestaande bestuurdersmandaten van bedrijfsrevisoren die reeds voordien van een afwijking genoten, toegekend door het IBR na gunstig advies van het ACCOM.

Wat de eigenlijke inwerkingtreding van het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit betreft, vraagt de Hoge Raad zich echter af of het niet wenselijk is om een (weliswaar beperkte) periode te laten tussen de publicatie van het besluit in het *Belgisch Staatsblad* en de inwerkingtreding van de nieuwe regeling voor de toekenning van de afwijking. Dergelijke overgangperiode moet alle bedrijfsrevisoren toelaten kennis te nemen van de nieuwe modaliteiten en hun dossier voor de aanvraag van de afwijking correct in te dienen.

Bijlage 1 - Uittreksels uit IBR-jaarverslagen

- Uittreksel uit het IBR-Jaarverslag 2007
 - 11.1.3. Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris (ACCOM)

Het Instituut heeft in 2007 diverse contacten gehad met het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris (ACCOM). Zo werden onder meer informatie en ideeën uitgewisseld met betrekking tot:

- de Auditrichtlijn;
- de “one to one” -regel en de rol van het auditcomité;
- de wijzigingen aan de artikelen 133 en 134 van het Wetboek van vennootschappen;
- het ontwerp van normen inzake onafhankelijkheid;
- de administratieve vereenvoudiging;
- de bevoegdheden van het ACCOM;
- definitie van de kleine vennootschappen overeenkomstig artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen.

Het Instituut heeft in het kader van de nieuwe wettelijke bepalingen tevens het advies gevraagd aan het ACCOM omtrent de toekenning van een afwijking op de onverenigbaarheden (handelaars, werknemers, enz.) voorzien in artikel 13 van de gecoördineerde wet van 1953.

- Uittreksel uit het IBR-Jaarverslag 2008
 - 1.3. Afwijking van artikel 13, § 2 van de gecoördineerde wet van 1953 (blz. 63-65)

Wat de mogelijkheid van een bedrijfsrevisor betreft om het mandaat van zaakvoerder of bestuurder in een handelsvennootschap uit te oefenen, voorzag het oude artikel *7bis* van de wet van 22 juli 1953 in een absoluut verbod voor een bedrijfsrevisor om voormeld mandaat uit te oefenen.

Sinds 31 augustus 2007 is het een bedrijfsrevisor verboden om revisorale opdrachten uit te voeren in de omstandigheid van het rechtstreeks of onrechtstreeks uitoefenen van een handelsactiviteit, onder andere in de hoedanigheid van bestuurder van een handelsvennootschap (art. 13, § 2, b) van de gecoördineerde wet van 1953). In deze omstandigheden is de bedrijfsrevisor tijdelijk verhinderd.

Er kan evenwel een afwijking op voormeld artikel 13, § 2, b) worden toegekend door de Raad van het Instituut aan een bedrijfsrevisor die revisorale opdrachten wenst te blijven uitvoeren, na gunstig advies van het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris (ACCOM) (art. 13, § 3 van de gecoördineerde wet van 1953).

Artikel 13, § 2 van de wet laat thans bedrijfsrevisoren toe om zonder beperking een mandaat van bestuurder uit te oefenen in een burgerlijke vennootschap met een handelsvorm. Daarentegen onderwerpt het de uitvoering van revisorale opdrachten door een bedrijfsrevisor die rechtstreeks of onrechtstreeks een handelsactiviteit uitoefent, bijvoorbeeld in de hoedanigheid van bestuurder van een handelsvennootschap, aan een individuele afwijking.

Dit onderscheid tussen burgerlijke activiteiten en mandaten enerzijds en handelsactiviteiten en -mandaten anderzijds lijkt fundamenteel relevant in het licht van de artikelen 5, 6 en 8 van de gecoördineerde wet van 1953, die uitsluiten dat een gefailleerde of een oud-gefailleerde kan ingeschreven worden of blijven in het openbaar register (in voorkomend geval rekening houdend met de sancties die voor een bestuurder van een failliete vennootschap kunnen voortvloeien uit de toepassing van de bepalingen van het K.B. nr. 22 van 24 oktober 1934 betreffende het rechterlijk verbod van bepaalde veroordeelden en gefailleerden om bepaalde ambten, beroepen of werkzaamheden uit te oefenen). Het zou immers schadelijk zijn voor het algemeen belang dat een bedrijfsrevisor, die belast is met permanente revisorale opdrachten, op een meedogenloze wijze het recht ontnomen zou worden om deze uit te voeren ten gevolge van een persoonlijk faillissement of het faillissement van de vennootschap waarin hij bestuurder zou zijn.

Bijgevolg wenst de Raad van het Instituut om inzake afwijkingen op fundamentele wijze het risico in rekening te nemen, vanaf heden verwezenlijkt door concrete elementen (knipperlichten), dat de vennootschap waarin de bedrijfsrevisor bestuurder wenst te worden, failliet gaat. Op het ogenblik van de toekenning van de eventuele afwijking nodigt hij trouwens de betrokken bedrijfsrevisoren uit om ervoor te zorgen dat ze het ontslag van hun functie van bestuurder aanbieden van zodra de omstandigheden zouden zijn gewijzigd en er op korte of middellange termijn voor een faillissement zou worden gevreesd.

Bovendien wenst de Raad van het Instituut om geen afwijkingen toe te kennen in het geval dat de uitoefening van het mandaat van bestuurder zou kunnen in tegenspraak komen met het waardigheidsbeginsel dat het beroep regelt (art. 13 van de gecoördineerde wet van 1953): inhoud van het maatschappelijk doel, manifeste onregelmatigheden ten opzichte van het Wetboek van vennootschappen of andere wetgevingen, enz.

○ 9.2. De relatie tussen een verhinderde bedrijfsrevisor en een bedrijfsrevisorenkantoor (blz. 194)

De Raad van het Instituut stelde reeds in het Jaarverslag, 2007 (p. 262-263) dat een bedrijfsrevisor natuurlijke persoon die zich in één van de omstandigheden bevindt opgesomd in artikel 13, § 2 van de gecoördineerde wet van 1953 en hierdoor verhinderd is om revisorale opdrachten uit te voeren, niet kan optreden als vennoot (in de zin van art. 2 van de gecoördineerde wet van 1953) van een bedrijfsrevisorenkantoor.

De Raad van het Instituut besliste verder dat een verhinderde bedrijfsrevisor niet alleen niet kan handelen in zijn hoedanigheid van vennoot van een bedrijfsrevisorenkantoor, doch evenmin als zijnde “werkzaam” bij of “anderszins verbonden” aan een bedrijfsrevisorenkantoor.

- 11.1.5. Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris (ACCOM) (blz. 217-218)

In 2008 heeft het Instituut in twee gevallen het advies gevraagd aan het ACCOM omtrent de toekenning van een afwijking op de onverenigbaarheden (handelaars, werknemers, enz.) voorzien in artikel 13, § 2 van de gecoördineerde wet van 1953.

Een afwijking op voormeld artikel 13, § 2 kan worden toegekend door de Raad van het Instituut aan een bedrijfsrevisor die revisorale opdrachten wenst te blijven uitvoeren, na gunstig advies van het ACCOM (art. 13, § 3 van de gecoördineerde wet van 1953).

Voor het beleid van de Raad van het Instituut inzake dergelijke afwijkingen wordt verwezen naar punt 1.3.

- Uittreksel uit het IBR-Jaarverslag 2009

- 1.9. Algemene afwijking van artikel 13, § 2, b) van de wet van 22 juli 1953 (blz. 45)

Het Instituut heeft in oktober 2009 de aanvraag ontvangen van een bedrijfsrevisor tot aanstelling als voorlopige zaakvoerder van een verzekeringsonderneming overeenkomstig artikel 26, § 1, 3° van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen.

Bij gebrek aan advies vanwege het Advies- en Controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris (ACCOM), heeft de Raad van het Instituut beslist om op een algemene wijze af te wijken van artikel 13, § 2, b) van de wet van 22 juli 1953 ingeval van aanstelling van een bedrijfsrevisor als bestuurder of zaakvoerder van een handelsvennootschap door de hoven en rechtbanken of door een administratieve overheid zoals de CBFA.

Bijgevolg heeft de Raad van het Instituut de principiële beslissing genomen om aan de betrokken bedrijfsrevisor toe te staan om voormeld mandaat van voorlopige zaakvoerder van een verzekeringsonderneming uit te oefenen, rekening houdend met het principe van continuïteit van de openbare dienst en het feit dat het gebrek aan advies van een openbare overheid in het voordeel is van de aan het bestuur onderworpen persoon.