

**Advies van 25 november 2021 over
de externe rotatie van commissarissen met een opdracht (of meerdere
opdrachten) bij OOB**

01. De Voorzitster van het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren, mevrouw Bénédicte VESSIÉ, heeft op datum van 1 oktober 2021 de Hoge Raad aangeschreven met een verzoek om advies over de gepaste interpretatie van een aantal bepalingen in verband met externe rotatie uit de verordening (EU) nr. 537/2014 van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang, en dit in het specifieke geval van Belgische organisaties van openbaar belang.

Reeds in 2016, meer bepaald op 15 juni 2016, had de Hoge Raad hierover - op verzoek van de toenmalige federale Minister, bevoegd voor Economie, de heer Kris PEETERS - een advies uitgebracht.

02. 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 beroepen¹.

Vooraf

03. De problematiek in verband met de externe rotatie en de gevolgen daarvan in België, zowel voor de betrokken vennootschappen (de “organisaties van openbaar belang” of OOB) als voor hun bedrijfsrevisor die instaat voor de wettelijke controle van de jaarrekening (zowel statutair als geconsolideerd), moet worden gesitueerd in het licht van de voorschriften opgenomen in het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV).

De Europese verordening legt de OOB een verplichte **externe rotatie** op na verloop van maximum 10 jaar (artikel 17). De lidstaten mogen niettemin die maximumduur verlengen tot 20 jaar (dus 10 + 10 = maximum 20 jaar) indien een openbare aanbesteding wordt georganiseerd in de zin van artikel 17, § 4, a) van de OOB-verordening, en tot een maximumduur van 24 jaar (dus 10 + 14 = maximum 24 jaar) in geval van een gezamenlijke controle (door een college van commissarissen).

¹ Deze opdracht vloeit voort uit artikel 79, derde lid, van de wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur.

Sinds 1985 is de duur van het commissarismandaat 3 jaar (artikel 3:61, § 1, WVV). Naar aanleiding van de goedkeuring op Europees niveau van de OOB-verordening in 2014, waarbij een externe rotatie na verloop van maximum 10 jaar werd ingesteld, heeft het Wetboek van vennootschappen en verenigingen bepalingen ingevoerd op nationaal niveau op basis waarvan het mogelijk wordt om de duur van opeenvolgende mandaten tot meer dan 9 jaar te verlengen.

Zo zijn in Belgisch recht twee mogelijkheden ingevoerd (artikel 3:61, § 2):

- de verlenging tot maximum 18 jaar (9 + 9), mits een openbare aanbestedingsprocedure in de zin van artikel 17, § 4, a) van de OOB-verordening wordt gevolgd en
- de verlenging tot maximum 24 jaar (9 + 15) mits een college van commissarissen wordt ingesteld.

Dergelijke hernieuwingen van mandaten kunnen enkel worden overwogen met naleving van het toepasselijke recht en mits:

1° zij door het bestuursorgaan/de raad van toezicht² worden voorgesteld;

2° het auditcomité hierover een gunstig advies aflevert en

3° zij zijn goedgekeurd door de algemene vergadering van aandeelhouders.

Inleiding

04. Artikel 17 van de verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (verkort OOB) gaat over de volgende punten:

- het vaststellen van regels voor de duur van de mandaten voor de wettelijke controle van de jaarrekening;
- het vaststellen van een maximumduur van opeenvolgende mandaten voor eenzelfde bedrijfsrevisorenkantoor, zo niet eenzelfde wettelijke auditor, bij organisaties van openbaar belang zoals bepaald op nationaal niveau (verkort OOB), gewoonlijk bestempeld als “externe” rotatie;
- het vaststellen van een *cooling-off* periode bij het einde van de verplichte externe rotatie;
- het vaststellen van regels voor de geleidelijke vervanging van vennoten die tijdens de duur van een mandaat instaan voor de wettelijke controle van de jaarrekening, “interne” rotatie genoemd.

Artikel 41 van de OOB-verordening bevat de overgangsmaatregelen in verband met “externe” rotatie.

05. Sinds de goedkeuring van de OOB-verordening, zijn diverse interpretatieve standpunten door de Europese Commissie³ bekendgemaakt:

- Vragen en antwoorden van de Europese Commissie van 16 juni 2014;

² De uitdrukking “bestuursorgaan/raad van toezicht” die gehanteerd wordt in onderhavig advies, moet worden gelezen als volgt:

- Indien de vennootschap heeft gekozen voor een monistisch bestuur (in de zin van de artikelen 7:85 tot 7:103 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen), dan wordt hieronder verstaan “het bestuursorgaan”;
- Indien de vennootschap heeft gekozen voor een duaal bestuur (in de zin van de artikelen 7:104 tot 7:130 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen), dan wordt hieronder verstaan “de raad van toezicht”.

³ https://ec.europa.eu/info/law/audit-directive-2006-43-ec/implementation/guidance-implementation-and-interpretation-law_en.

- Vragen en antwoorden van de Europese Commissie van 3 september 2014;
- Schrijven van 3 september 2014 vanwege de heer Jonathan FAULL, toenmalig directeur-generaal van de DG FISMA (*Financial Stability, Financial Services and Capital Markets Union*);
- Vragen en antwoorden van de Europese Commissie van 1 februari 2016;
- Vragen en antwoorden van de Europese Commissie van 31 mei 2016.

Daarnaast heeft het *Committee of European Auditing Oversight Bodies* (afgekort: CEAOB) in dit verband twee interessante documenten gepubliceerd:

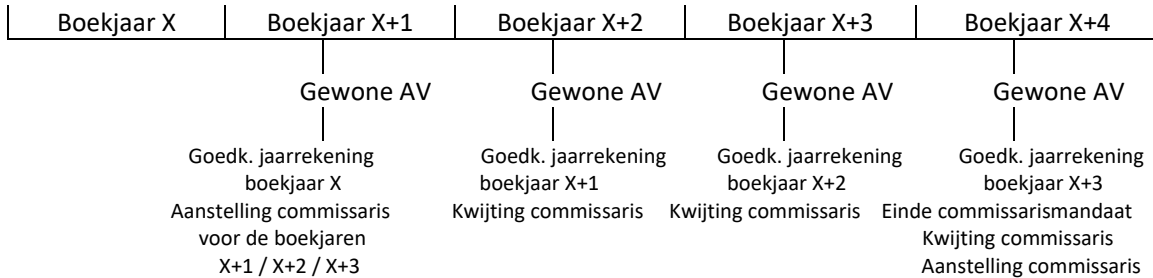
- op 28 november 2019, een document⁴ met als titel “*Duration of the audit engagement*”;
- op 16 maart 2021, een document⁵ met als titel “*Guidelines on appointment of statutory auditors by public interest entities*”, dat meer in het bijzonder handelt over de externe rotatie in organisaties van openbaar belang.

In het voorliggend advies van de Hoge Raad zijn deze diverse interpretaties, gepubliceerd op Europees niveau, geïntegreerd.

A. Duur van de mandaten van wettelijke controle van de jaarrekening

06. In België geldt voor elk mandaat van wettelijke controle van de jaarrekening, ongeacht of het gaat om een eerste mandaat dan wel om een hernieuwing, en ongeacht of dit wordt verricht door één enkele commissaris, dan wel in het kader van een gezamenlijke controle, een duur van drie jaar (artikel 3:61, § 1, WVV).

07. Wat de draagwijdte van die drie jaar in Belgisch recht inhoudt, blijkt uit onderstaand overzicht (hypothese: boekjaar stemt overeen met het kalenderjaar):



Hieruit blijkt dat de benoeming van een commissaris *a priori* geschiedt door een gewone algemene vergadering van aandeelhouders voor een periode van drie boekjaren.

Ook al wordt een commissaris pas in de loop van een boekjaar aangesteld (ongeacht of het om een eerste mandaat gaat, dan wel om een verlenging), zijn opdracht geldt voor het volledige boekjaar waarin hij wordt aangesteld (in dit voorbeeld, tijdens het boekjaar X+1).

⁴ https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/191128-ceaob-guidelines-audit-engagements-duration_en.pdf.

⁵ https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/210316-ceaob-statutory-auditors-appointment_en.pdf.

Aangezien de commissaris niet in functie was bij het begin van het boekjaar, zal hij moeten steunen op het werk van zijn voorganger. In de veronderstelling dat er vóór de aanstelling in de loop van het boekjaar X+1 geen commissaris in functie was, dan vermeldt de commissaris dit in zijn verslag en zal hij meestal een onthoudende verklaring afleveren in verband met de vergelijkende cijfers van het boekjaar zonder commissaris in functie. Hij moet er niettemin voor zorgen dat met betrekking tot de openingssaldi bewijskrachtige en passende gegevens voorhanden zijn, om zich ervan te vergewissen dat die geen onregelmatigheden vertonen die een betekenisvolle invloed hebben op de jaarrekening van het eerste boekjaar waarvoor hij de wettelijke controle moet verrichten.

Dit commissarismandaat loopt over drie boekjaren (in dit voorbeeld, boekjaar X+1 / X+2 / X+3). Ongeacht of het mandaat na afloop al dan niet wordt verlengd (in dit voorbeeld, op de algemene vergadering tijdens X+4), het commissarismandaat blijft verder lopen tot de datum van de algemene vergadering van aandeelhouders waarin die hem meestal kwijting zal verlenen.

08. Zowel de organisatie van openbaar belang als de persoon belast met de wettelijke controle van de jaarrekening hebben er belang bij dat de benoeming van de wettelijke auditor « tijdig » gebeurt, en zeker ingeval van wijziging van de commissaris. Voor de wettelijke auditor die nieuw benoemd wordt, is het inderdaad moeilijk om zijn mandaat te starten op een ogenblik dat het boekjaar al ver gevorderd is. Dit geldt, in de mate van het mogelijke, evenzeer voor de organisatie van openbaar belang; door toe te zien op een tijdige vervanging van de commissaris in functie kan men vermijden dat de wettelijke controle van de jaarrekening over het eerste boekjaar aanleiding zou geven tot een onthoudende verklaring over de vergelijkende cijfers van het boekjaar tijdens hetwelk de nieuw benoemde commissaris nog niet in functie was.

Hieruit volgt dat het de voorkeur verdient om geen commissaris in functie te handhaven voor slechts een deel van het boekjaar maar een andere commissaris aan te stellen voor het lopend boekjaar, tijdens hetwelk de commissaris in functie zich “niet-onafhankelijk” moet verklaren omwille van de gecumuleerde duur van de diverse opeenvolgende mandaten.

B. Wie kan als commissaris worden aangesteld

09. Een mandaat van wettelijke controle van de jaarrekening kan enkel worden toevertrouwd aan een bedrijfsrevisor (hetzij een natuurlijke persoon, hetzij een rechtspersoon - bedrijfsrevisorenkantoor genoemd) die is **ingeschreven** in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren.

Wordt het mandaat toevertrouwd aan een bedrijfsrevisorenkantoor, dan moet een bedrijfsrevisor-natuurlijk persoon worden aangesteld die op zijn beurt is **ingeschreven** in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren en die het bedrijfsrevisorenkantoor zal vertegenwoordigen en het controleverslag zal ondertekenen.

10. In het kader van de hervorming van de “auditrichtlijn” kan voortaan een mandaat van wettelijke controle van de jaarrekening worden toevertrouwd aan een auditkantoor dat is ingeschreven in een openbaar register van wettelijke auditors van een andere lidstaat van de Europese Unie als aan drie cumulatieve voorwaarden is voldaan (gezamenlijke lezing van artikel 3bis, § 1 van de “auditrichtlijn” en artikel 24ter, § 1 van de “auditrichtlijn” in gecoördineerde versie):

- het auditkantoor moet zijn **geregistreerd** in het Belgisch openbaar register van de bedrijfsrevisoren;
- het auditkantoor moet onder de in het Belgisch openbaar register van de bedrijfsrevisoren ingeschreven bedrijfsrevisoren een vaste vertegenwoordiger aanduiden en
- de opdracht moet worden uitgevoerd door een bedrijfsrevisor-natuurlijk persoon die is **ingeschreven** in het Belgisch openbaar register van de bedrijfsrevisoren.

11. Om een wettelijke controle van de jaarrekening van bepaalde categorieën van ondernemingen te mogen verrichten, is bovendien een specifieke erkenning vereist, verkregen na afloop van een procedure georganiseerd door een Belgische autoriteit die met die opdracht is belast. Dit is het geval voor de Nationale Bank van België (NBB), de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (FSMA), en de Controledienst voor de ziekenfondsen en de landsbonden van ziekenfondsen (CDZ).

C. Begrip “organisatie van openbaar belang”

12. Het begrip “organisatie van openbaar belang” wordt in de auditrichtlijn (artikel 2, lid 1, 13° van de richtlijn in gecoördineerde versie) als volgt gedefinieerd:

“In de zin van deze richtlijn wordt verstaan onder: (...)

13. “organisaties van openbaar belang”:

- a) *onder het recht van een lidstaat vallende entiteiten waarvan de effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt van een lidstaat in de zin van artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG;*
- b) *kredietinstellingen in de zin van artikel 3, lid 1, punt 1, van Richtlijn 2013/36/EU van het Europees Parlement en de Raad, en die geen kredietinstelling zijn als bedoeld in artikel 2 van die richtlijn;*
- c) *verzekeringsondernemingen in de zin van artikel 2, lid 1, van Richtlijn 91/674/EEG; of*
- d) *door de lidstaten als organisaties van openbaar belang aangemerkte entiteiten, bijvoorbeeld ondernemingen die van groot algemeen belang zijn als gevolg van de aard van hun bedrijfsactiviteiten, hun omvang of de grootte van hun personeelsbestand”.*

Naast deze drie door het Europese recht dwingend opgenomen categorieën (punt a) tot c) van de definitie) kan elke lidstaat beslissen om deze omschrijving uit te breiden, aangezien de Europeesrechtelijke definitie een definitie van het open type is (punt d).

13. Het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (artikel 1:12) definieert wat moet worden verstaan onder het begrip “organisatie van openbaar belang”:

1° de genoteerde vennootschappen bedoeld in artikel 1:11;

Onder “genoteerde vennootschap” wordt verstaan een vennootschap waarvan de aandelen, winstbewijzen of de certificaten die betrekking hebben op deze aandelen zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereguleerde markt als bedoeld in artikel 3, 7°, van de wet van 21 november 2017 over de infrastructuur voor de markten voor financiële instrumenten en houdende omzetting van richtlijn 2014/65/EU.

De Koning kan de bepalingen van toepassing op genoteerde vennootschappen geheel of gedeeltelijk toepasselijk verklaren op vennootschappen waarvan de aandelen of de

certificaten die op die aandelen betrekking hebben worden verhandeld op een multilaterale handelsfaciliteit als bedoeld in artikel 3, 10°, van de wet van 21 november 2017 over de infrastructuur voor de markten voor financiële instrumenten en houdende omzetting van richtlijn 2014/65/EU, of op een georganiseerde handelsfaciliteit als bedoeld in artikel 3, 13°, van voornoemde wet.

- 2° de vennootschappen waarvan de effecten als bedoeld in artikel 2, 31°, b) en c), van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten, zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereguleerde markt als bedoeld in artikel 3, 7°, van de wet van 21 november 2017 over de infrastructuur voor de markten voor financiële instrumenten en houdende omzetting van richtlijn 2014/65/EU;

Voor de toepassing van deze wet wordt verstaan onder :

(...)

31° “effecten”: alle categorieën op de kapitaalmarkt verhandelbare waardepapieren, betaalinstrumenten uitgezonderd, zoals :

- a) aandelen in vennootschappen en andere met aandelen in vennootschappen, partnerships of andere entiteiten gelijk te stellen waardepapieren, alsmede aandelencertificaten;
- b) obligaties en andere schuldinstrumenten, alsmede certificaten betreffende dergelijke effecten;
- c) alle andere waardepapieren die het recht verlenen die effecten te verwerven of te verkopen of die aanleiding geven tot een afwikkeling in contanten waarvan het bedrag wordt bepaald op grond van effecten, valuta's, rentevoeten of rendementen, grondstoffenprijzen of andere indexen of maatstaven;

- 3° de kredietinstellingen bedoeld in boek II van de wet van 25 april 2014 op het statuut van en het toezicht op kredietinstellingen;

Met name de kredietinstellingen naar Belgisch recht

- 4° de verzekerings- of herverzekeringsondernemingen bedoeld in boek II van de wet van 13 maart 2016 op het statuut van en het toezicht op de verzekerings- of herverzekeringsondernemingen;

Met name de verzekerings- of herverzekeringsondernemingen naar Belgisch recht

- 5° de centrale effectenbewaarinstellingen bedoeld in artikel 36/1, 25°, van de wet van 22 februari 1998 tot vaststelling van het organiek statuut van de Nationale Bank van België, en de ondersteuning verlenende instellingen bedoeld in artikel 36/26/1, §§ 4 en 5, van dezelfde wet.

Artikel 36/1, 25° “centrale effectenbewaarinstelling” : een centrale effectenbewaarinstelling als omschreven in artikel 2, lid 1, punt 1), van Verordening 909/2014;

Artikel 36/26/1, §§ 4 en 5:

§ 4. Overeenkomstig artikel 30 van Verordening 909/2014 kan een centrale effectenbewaarinstelling een ondersteuning verlenende instelling opdragen ondersteunende diensten te verlenen of operationele taken uit te voeren die van kritiek belang zijn om haar diensten en activiteiten te verzekeren, met inbegrip van het operationeel beheer van bancaire nevendiensten.

§ 5. De in paragraaf 4 bedoelde ondersteuning verlenende instellingen dienen een vergunning te verkrijgen van de Bank, op advies van de FSMA. De Bank is belast met het toezicht op die instellingen. Op advies van de Bank en de FSMA bepaalt de Koning met name het volgende :

- 1° op zowel geconsolideerde als individuele basis, de voorwaarden en de procedure voor de vergunningverlening aan en de handhaving van de vergunning van deze instellingen door de Bank, met inbegrip van de reikwijdte van het advies van de FSMA en de voorwaarden waaraan moet worden voldaan door de personen die de effectieve leiding waarnemen en de personen die een belangrijke deelneming bezitten;
- 2° de regels inzake het prudentieel toezicht, met inbegrip van de herstelmaatregelen, dat door de Bank wordt uitgeoefend op de in paragraaf 4 bedoelde instellingen die geen in België gevestigde kredietinstellingen zijn;
- 3° de minimumvereisten inzake organisatie, werking, financiële positie, interne controle en risicobeheer die van toepassing zijn op de in paragraaf 4 bedoelde instellingen die geen in België gevestigde kredietinstellingen zijn.

De Bank kan een ondersteuning verlenende instelling toestaan andere dan de in paragraaf 4 bedoelde diensten te verstrekken en bepaalt de voorwaarden waaronder die toestemming wordt verleend.

Op advies van de Bank en de FSMA kan de Koning, met naleving van de internationale verplichtingen van België, de in de paragrafen 4 en 5 bedoelde regels geheel of gedeeltelijk toepassen op de in het buitenland gevestigde instellingen waarvan het bedrijf bestaat in het geheel of gedeeltelijk verlenen van ondersteunende diensten of uitvoeren van operationele taken die van kritiek belang zijn om de diensten en activiteiten van in België gevestigde centrale effectenbewaarinstellingen te verzekeren.

De paragrafen 4 en 5 zijn niet van toepassing op het verlenen van ondersteunende diensten of het uitvoeren van operationele taken om de diensten en activiteiten van centrale effectenbewaarinstellingen te verzekeren, wanneer die diensten of taken verricht worden door een of meer centrale banken van het Eurosysteem.

14. Deze organisaties van openbaar belang alsook hun commissaris zijn sinds 17 juni 2016 onderworpen aan de verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang, verschenen in het *PB* L158 van 27 mei 2014 (rechtzetting in het *PB* L170 van 11 juni 2014).

Deze Europese verordening regelt verschillende materies die specifiek gelden voor wettelijke auditors (auditkantoren of natuurlijke personen) met één of meer opdrachten van wettelijke controle van de jaarrekening bij organisaties van openbaar belang, zoals (niet-exhaustieve lijst):

- de problematiek van de audithonoraria (artikel 4);
- de opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening (de zogenaamde "*black list*") (artikel 5);
- het controleverslag (artikel 10) en de aanvullende verklaring bij het controleverslag bestemd voor het auditcomité (artikel 11);
- de rapportering aan de toezichthouders van OOB (artikel 12);
- het transparantieverslag met publiek karakter (artikel 13);
- de periodieke informatieverstrekking aan de autoriteiten die belast zijn met het publiek toezicht op de wettelijke auditors (artikel 14);
- de regels voor de benoeming van de wettelijke auditor, met inbegrip van de rol voor het auditcomité (artikel 16);
- de duur van het mandaat, de maximumduur van opeenvolgende mandaten (meestal "externe rotatie" genoemd) en de verplichte omwisseling van de voornaamste vennoten die verantwoordelijk zijn voor de wettelijke controle van de jaarrekening (meestal "interne rotatie" genoemd) (artikel 17);

- de autoriteiten die belast zijn met het publiek toezicht op de wettelijke auditors (artikelen 20 tot 25);
- de wijze waarop de kwaliteitscontrole zal plaatsvinden (artikel 26);
- de oprichting van het *Committee of European Auditing Oversight Bodies* (verkort CEAOB) (artikel 30);
- de samenwerking tussen de autoriteiten die belast zijn met het publiek toezicht op de wettelijke auditors die in de diverse lidstaten van de Europese Unie zijn ingesteld (artikel 31 tot 35) of tussen die autoriteiten en de autoriteiten die belast zijn met het publiek toezicht op de wettelijke auditors buiten de Europese Unie (artikelen 36 tot 38).

D. De Europese regels inzake externe rotatie tegen de achtergrond van het Belgisch wettelijk kader

15. De samenlezing van de Europese regels over externe rotatie uit de Europese verordening van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang, met de Belgische voorschriften, leidt tot het volgend overzicht van maatregelen:

Geannoteerde uittreksels van de OOB-verordening

Artikel 17

Duur van de controleopdracht

1. Een organisatie van openbaar belang [België: te definiëren begrip indien men verder wenst te gaan dan de drie minimale categorieën die bepaald zijn in artikel 2, 13° van de “auditrichtlijn”] benoemt de wettelijke auditor of het auditkantoor voor een eerste opdracht met een duur van ten minste één jaar. Die opdracht kan worden verlengd.

De maximumduur van de eerste opdracht van een bepaalde wettelijke auditor of een bepaald auditkantoor, of van die opdracht en een of meer verlengingen, bedraagt niet meer dan tien jaar.

2. In afwijking van het bepaalde in lid 1 kunnen de lidstaten:

- a) eisen dat de eerste opdracht als bedoeld in lid 1 een duur van meer dan één jaar heeft;
[België: alle mandaten zijn 3 jaar]
- b) een maximumduur van minder dan tien jaar vaststellen voor de opdrachten die zijn bedoeld in lid 1, tweede alinea.
[België: 3 mandaten van 3 jaar hernieuwbaar = 9 jaar]

3. Na het verstrijken van de maximumduur van de in lid 1, tweede alinea, of in lid 2, onder b), bedoelde opdracht, [België: 9 jaar], of na het verstrijken van de overeenkomstig leden 4 [België: totaal 18 of 24 jaar] of 6 [België: Optie desgevallend te lichten – één of twee bijkomende boekjaren mits het akkoord van de nieuwe autoriteit belast met het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren – het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren] du Collège de la supervision des réviseurs d’entreprises], verlengde looptijd van de opdracht, mogen de wettelijke auditor of het auditkantoor of, indien van toepassing, de leden van zijn netwerk binnen de Unie, geen wettelijke controle van

dezelfde organisatie van openbaar belang uitvoeren in de daaropvolgende periode van vier jaar. [*« cooling-off » van 4 jaar*].

4. In afwijking van lid 1 en lid 2, onder b), kunnen de lidstaten bepalen dat de in lid 1, tweede alinea, en in lid 2, onder b) [*België: 9 jaar = 3 mandaten van drie jaar*] bedoelde maximumduur kan worden verlengd tot een maximale duur van:

- a) twintig jaar [*België: 18 jaar in totaal = 9+9*], indien een **openbare** aanbesteding wordt uitgevoerd in overeenstemming met leden 2 tot en met 5 van artikel 16, en van kracht wordt vanaf het verstrijken van de in lid 1, tweede alinea, of in lid 2, onder b), bedoelde maximumduur [*België: na 9 jaar / éénmaal*]; of
- b) vierentwintig jaar [*België: 24 jaar in totaal: 9+15*], indien na het verstrijken van de in lid 1, tweede alinea, en in lid 2, onder b), [*België: na 9 jaar*] meer dan één auditor of auditkantoor tegelijk worden aangesteld [*België : het (de) kantoor (kantoren) in functie sinds 9 jaar + één (of meerdere) kantoor (kantoren) die een college vormen gedurende de bijkomende aanvullende periode*], op voorwaarde dat de wettelijke controle resulteert in het voorleggen van de in artikel 28 van Richtlijn 2006/43/EG bedoelde gezamenlijke controleverklaring.

5. De in lid 1, tweede alinea, en lid 2, onder b), [*België: na 9 jaar*] bedoelde maximumduur mag alleen worden verlengd indien het leidinggevende of toezichthoudende orgaan, op aanbeveling van het auditcomité, aan de algemene aandeelhouders- of ledenvergadering conform het nationale recht voorstelt de opdracht te verlengen, en dat voorstel wordt goedgekeurd.

6. Na het verstrijken van de maximumduur van, al naargelang, de in lid 1, tweede alinea, in lid 2, onder b), [*België: na 9 jaar*], of in lid 4 [*België: 18 jaar / 24 jaar*], bedoelde opdracht, kan de organisatie van openbaar belang op uitzonderlijke basis, de in artikel 20, lid 1, bedoelde bevoegde autoriteit [*België: nieuwe autoriteit belast met het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren – het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren*] [*Belgique : le Collège de la supervision des réviseurs d'entreprises*] verzoeken een verlenging toe te staan met het oog op het opnieuw benoemen van de wettelijke auditor of het auditkantoor voor een voortgezette opdracht, indien is voldaan aan de voorwaarden van lid 4, onder a) [*behoud van de commissaris met verlengd mandaat na de openbare aanbestedingsprocedure voor de wettelijke controle van de rekeningen overeenkomstig artikel 16, §§ 2 tot 5 van de verordening*] of b) [*behoud van het college*]. De duur van een dergelijke bijkomende opdracht bedraagt ten hoogste twee jaar. [*België: 1 jaar of 2 jaar*].

7. De voornaamste vennoot/vennoten die verantwoordelijk zijn voor de uitvoering van een wettelijke controle, staken hun deelname aan de wettelijke controle van de gecontroleerde entiteit uiterlijk zeven jaar na de datum van hun benoeming. Zij nemen niet eerder dan drie jaar na het staken van de deelname opnieuw deel aan de wettelijke controle van de gecontroleerde entiteit.

De lidstaten kunnen, bij wijze van afwijking, eisen dat de voornaamste vennoot/vennoten die verantwoordelijk zijn voor de uitvoering van een wettelijke controle, hun deelname aan de wettelijke controle van de gecontroleerde entiteit eerder beëindigen dan zeven jaar na de datum van hun respectieve benoeming. [*België: 6 jaar*]

De wettelijke auditor of het auditkantoor zet een passend systeem van geleidelijke roulatie op voor de hoogstgeplaatste personeelsleden die betrokken zijn bij de wettelijke controle, met inbegrip van ten minste de personen die zijn geregistreerd als wettelijke auditor. Dit roulatiesysteem wordt gefaseerd ingevoerd op basis van individuele personen en niet van het volledige auditteam. Het is evenredig met de schaal en de complexiteit van de activiteiten van de wettelijke auditor of het auditkantoor.

De wettelijke auditor of het auditkantoor kan aan de bevoegde autoriteit aantonen dat dit systeem doeltreffend wordt toegepast en is aangepast aan de schaal en de complexiteit van de activiteiten van de wettelijke auditor of het auditkantoor.

8. Voor de toepassing van dit artikel wordt de duur van de controleopdracht berekend vanaf het eerste boekjaar dat is bedoeld in de brief inzake de controleopdracht waarbij de wettelijke auditor of het auditkantoor voor het eerst wordt benoemd voor het uitvoeren van opeenvolgende wettelijke controles voor dezelfde organisatie van openbaar belang. [Zelfs indien de commissaris reeds in functie was vooraleer het een OOB was]

Voor de toepassing van dit artikel maken van het auditkantoor ook andere kantoren deel uit die door het auditkantoor zijn overgenomen of waarmee het is gefuseerd.

Indien er onzekerheid bestaat ten aanzien van de datum waarop de wettelijke auditor of het auditkantoor begon met de uitvoering van opeenvolgende wettelijke controles voor de organisatie van openbaar belang, bijvoorbeeld ten gevolge van fusies van kantoren, overnames of wijzigingen in de eigendomsstructuur, meldt de wettelijke auditor of het auditkantoor dit onmiddellijk aan de bevoegde autoriteit, [België: nieuwe autoriteit belast met het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren – het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren] [Belgique : le Collège de la supervision des réviseurs d'entreprises] die uiteindelijk de datum zal bepalen die relevant is voor de toepassing van de eerste alinea.

Artikel 41

Overgangsbepaling

1. Vanaf 17 juni 2020 geeft een organisatie van openbaar belang geen controleopdracht of verlengt zij geen controleopdracht aan een bepaalde wettelijke auditor of auditkantoor, indien die wettelijke auditor of dat auditkantoor op de datum van inwerkingtreding van deze verordening [Artikel 44, lid 1 van de verordening: datum van inwerkingtreding van de verordening = de twintigste dag volgend op 27 mei 2014 = 16 juni 2014] gedurende een aaneengesloten periode van twintig of meer jaar wettelijke controlediensten aan die organisatie van openbaar belang heeft geleverd.

Schrijven van Jonathan Faull van 2 september 2014

The Regulation introduces the requirement for public-interest entities to rotate their statutory auditors or audit firms after a certain period of time. There are specific transitional rules for audit engagements concluded before the entry into force of the Regulation. In this context, some questions relating to Article 41 of the Regulation have arisen. The Article, titled "Transitional provisions", contains the following:

- *Article 41(1) sets out exceptional transitional provisions for an auditor that has been in place for more than 20 years at the entry into force of the Regulation – the public-interest entity cannot enter into or renew an audit engagement with this auditor beyond 6 years after the date of entry into force of this Regulation;*

2. Vanaf 17 juni 2023 geeft een organisatie van openbaar belang geen controleopdracht of verlengt zij geen controleopdracht aan een bepaalde wettelijke auditor of auditkantoor, indien die wettelijke auditor of dat auditkantoor op de datum van inwerkingtreding van deze verordening [Artikel 44, lid 1 van de verordening: datum van inwerkingtreding van de verordening = de twintigste dag volgende op 27 mei 2014 = 16 juni 2014], gedurende een aaneengesloten periode van elf tot twintig jaar wettelijke controlediensten aan die organisatie van openbaar belang heeft geleverd.

Schrijven van Jonathan Faull van 2 september 2014

The Regulation introduces the requirement for public-interest entities to rotate their statutory auditors or audit firms after a certain period of time. There are specific transitional rules for audit engagements concluded before the entry into force of the Regulation. In this context, some questions relating to Article 41 of the Regulation have arisen. The Article, titled “Transitional provisions”, contains the following:

- *Article 41(2) sets out exceptional transitional provisions for an auditor that has been in place for more than 11 but less than 20 years – the public-interest entity cannot enter into or renew an audit engagement with this auditor beyond 9 years after the date of entry into force of this Regulation;*

3. Onverminderd de leden 1 en 2 kunnen de controleopdrachten die zijn gegeven vóór 16 juni 2014, maar die op 17 juni 2016 nog van kracht zijn, van toepassing blijven tot het einde van de in artikel 17, lid 1, tweede alinea, of in artikel 17, lid 2, onder b) [In België = 9 jaar] bedoelde maximumduur. Artikel 17, lid 4, is van toepassing. [België: mogelijkheid om te verlengen met maximum 9 jaar na een procedure van openbare aanbesteding uitgevoerd in overeenstemming met artikel 16, §§ 2 tot 5 van de verordening of mogelijkheid om te verlengen met maximum 15 jaar indien overstap naar een gezamenlijke controle gedurende de ganse bijkomende periode, voor zover door het nationale recht in deze maatregelen op structurele wijze is voorzien].

Schrijven van Jonathan Faull van 2 september 2014

The Regulation introduces the requirement for public-interest entities to rotate their statutory auditors or audit firms after a certain period of time. There are specific transitional rules for audit engagements concluded before the entry into force of the Regulation. In this context, some questions relating to Article 41 of the Regulation have arisen. The Article, titled “Transitional provisions”, contains the following:

- *Article 41(3) applies to audit engagements not covered by Article 41(1) and (2), which were concluded before the Regulation entered into force, and are still in place when the Regulation becomes applicable two years later.*

4. Artikel 16, lid 3 [= selectieprocedure gevolgd door een aanbeveling vanwege het auditcomité], wordt op controleopdrachten pas van toepassing na het verstrijken van de periode die is bedoeld in artikel 17, lid 1, tweede alinea [In België = 9 jaar].

E. Duur van opeenvolgende commissarismandaten - Structurele maatregelen

16. Sinds de toepassing van de OOB-verordening, met name sedert 17 juni 2016, zijn voor organisaties van openbaar belang specifieke regels over de “externe” rotatie van de commissaris in de tijd gespreid toepasselijk. Hierna volgt een lijst met de regels die in België van toepassing zijn, samen met een opgave van de overgangsmaatregelen (zie hierna sub F.)

17. Elke commissaris - zowel een bedrijfsrevisor-natuurlijk persoon als een bedrijfsrevisorenkantoor - kan door de algemene vergadering van de organisatie van openbaar belang worden aangesteld voor drie opeenvolgende mandaten van drie jaar.

Indien, om welke reden dan ook, één van de drie eerste opeenvolgende mandaten als commissaris niet over een periode van 3 jaar is gelopen en de totale duur van de drie eerste mandaten geen 9

jaar bedraagt, dient deze kortere periode te worden beschouwd als overeenstemmend met drie opeenvolgende mandaten.

18. Na afloop van die 9 jaar (drie opeenvolgende mandaten van wettelijke controle van de jaarrekening) kiest de organisatie van openbaar belang voor één van de volgende opties:

1° overgaan tot de benoeming van een nieuwe commissaris.

In dat geval benoemt de algemene vergadering een nieuwe commissaris overeenkomstig het Belgische recht (Wetboek van vennootschappen en verenigingen of sectorale wetgeving) en het Europese recht (OOB-verordening).

2° de commissaris in functie handhaven voor een langere periode.

Tot een verlenging van dit mandaat kan pas worden beslist nadat het bestuursorgaan/de raad van toezicht een openbare aanbestedingsprocedure in de zin van artikel 17, § 4, a) van de OOB-verordening heeft uitgevoerd en mits naleving van de procedure voor de benoeming van de commissaris bedoeld in artikel 16, §§ 2 tot 5 van de OOB-verordening, waarbij een rol aan het auditcomité wordt toegewezen.

Doel hiervan is, naast de commissaris in functie, andere bedrijfsrevisoren te laten meedingen vooraleer de algemene vergadering van aandeelhouders tot een eventuele verlenging beslist.

3° de commissaris in functie handhaven voor een langere periode, maar met toevoeging van een bijkomende commissaris, die samen als college de gezamenlijke controle zullen waarnemen.

In dat geval contacteert de organisatie van openbaar belang via haar bestuursorgaan/raad van toezicht verschillende bedrijfsrevisoren die samen met de commissaris in functie onder de door het bestuursorgaan/raad van toezicht vastgestelde voorwaarden een college zouden kunnen vormen.

Tot een verlenging van dit mandaat kan enkel worden beslist mits naleving van de procedure voor de benoeming van de commissaris bedoeld in artikel 16, §§ 2 tot 5 van de OOB-verordening, waarbij een rol aan het auditcomité wordt toegewezen.

Op die manier kan de organisatie van openbaar belang de wettelijke controle van de jaarrekening verder blijven toevertrouwen aan de commissaris in functie, zij het met toevoeging van een bijkomende commissaris met wie hij samen een college vormt belast met de gezamenlijke controle.

Welke optie ook wordt gekozen, het mandaat loopt over een vernieuwbare periode van drie jaar.

19. Als voor optie 2° (handhaving van de commissaris in functie voor een langere periode) wordt gekozen, benoemt de organisatie van openbaar belang de commissaris voor maximum drie bijkomende mandaten, dus maximum 9 jaar.

Als voor optie 3° (handhaving van de commissaris in functie voor een langere periode maar met toevoeging van een bijkomende commissaris, die samen als college de gezamenlijke controle zullen waarnemen) wordt gekozen, benoemt de organisatie van openbaar belang de commissarissen belast met de gezamenlijke controle voor een mandaat van drie jaar dat maximum vier maal kan worden verlengd (vijf bijkomende mandaten en dus maximum 15 jaar).

De OOB-verordening staat de lidstaten toe hetzij een openbare aanbestedingsprocedure verplicht te stellen telkens een bijkomend mandaat afloopt, hetzij die procedure slechts één maal op te leggen. Het Wetboek van vennootschappen en verenigingen vereist niet de organisatie van meerdere

aanbestedingsprocedures; hieruit kan men afleiden dat men zich in België kan beperken tot slechts één maal de procedure.

20. Uit de vragen en antwoorden van de Europese Commissie blijkt dat een openbare aanbesteding gelanceerd door het bestuursorgaan/de raad van toezicht geenszins neerkomt op een overheidsopdracht in de zin van de Wet van 15 juni 2006 overheidsopdrachten en bepaalde opdrachten voor werken, leveringen en diensten, tenzij uiteraard de vennootschap waarin de wettelijke controle van de jaarrekening moet worden verricht, onder de toepassing van die wet valt.

De aanbestedingsprocedure moet voor Europa “openbaar” zijn, om de vennootschap (een organisatie van openbaar belang) de kans te geven haar commissaris in functie zijn wettelijke controle van de jaarrekening verder te laten waarnemen, nadat het bestuursorgaan/de raad van toezicht ook andere bedrijfsrevisoren heeft laten meedingen, en dit nog voor het auditcomité zijn aanbeveling formuleert en de algemene vergadering van aandeelhouders tot een eventuele verlenging beslist.

Offertes van bedrijfsrevisorenkantoren zullen dus niet door het bestuursorgaan/de raad van toezicht van de vennootschap als zodanig worden opgevraagd, aangezien om het even welk bedrijfsrevisorenkantoor op die aanbesteding conform artikel 17, § 4 van de OOB-verordening moet kunnen ingaan.

Het openbaar karakter van de aanbestedingsprocedure kan bij voorbeeld blijken uit de publicatie op de website van een als organisatie van openbaar belang beschouwde vennootschap, dat het mandaat van de commissaris in functie ten einde loopt en dat de algemene vergadering van aandeelhouders naar aanleiding van haar volgende vergadering een nieuwe commissaris zal dienen aan te stellen. Dit betekent niet dat de opdrachtvoorwaarden meteen via deze aankondiging kunnen worden geraadpleegd, maar wel dat elke revisor contact kan opnemen met de vennootschap om zijn belangstelling voor dat mandaat te laten blijken en de opdrachtvoorwaarden op te vragen.

21. In verband met de toevoeging van een bijkomende commissaris met wie de commissaris in functie een college vormt, belast met de gezamenlijke controle, valt uit de vragen en antwoorden van de Europese Commissie duidelijk op te maken dat van de commissaris in functie geen enkel initiatief wordt verwacht.

Wel wordt van het bestuursorgaan/de raad van toezicht verwacht dat het verschillende bedrijfsrevisoren contacteert om na te gaan of zij akkoord kunnen gaan om met de commissaris in functie een college te vormen.

Daarna dienen het auditcomité overeenkomstig artikel 16, §§ 2 tot 5 van de OOB-verordening een aanbeveling te formuleren en de algemene vergadering van aandeelhouders te beslissen welke commissaris (of desgevallend welk college van commissarissen) zal worden belast met de wettelijke controle van de jaarrekening.

Indien de commissaris in functie zulks niet wenst, onder meer om deontologische redenen en de verplichtingen in verband met het afleveren van een gezamenlijk controleverslag, is hij uiteraard niet verplicht om samen met een andere commissaris een college te vormen.

22. Ingeval een commissaris een eerste mandaat uitoefent in college met een andere commissaris sedert meer dan drie mandaten in functie (optie 3° voor de commissaris in functie) maar in de loop van het daarop volgende mandaat als enige commissaris wordt aangesteld, zal hij slechts twee mandaten alleen kunnen uitoefenen. Na de eerste 9 mandaatjaren (drie mandaten van drie jaar, waarvan het eerste als college) moet het bestuursorgaan/de raad van toezicht van de organisatie van openbaar belang dus voor één van de hierboven sub **18.** opgesomde opties kiezen.

23. Na het verstrijken van de maximale looptijd van controleopdrachten in de zin van optie 2° (handhaving van de commissaris in functie voor een langere periode) en 3° (handhaving van de commissaris in functie voor een langere periode, maar met toevoeging van een tweede commissaris, die samen als college de gezamenlijke controle zullen waarnemen) is voor het commissarismandaat een “externe” rotatie vereist. Noch de commissaris of zijn bedrijfsrevisorenkantoor, noch - in voorkomend geval - een lid van zijn netwerk in de Europese Unie, mag in de loop van de vier daarop volgende jaren de wettelijke controle verrichten van de jaarrekening van dezelfde organisatie van openbaar belang.

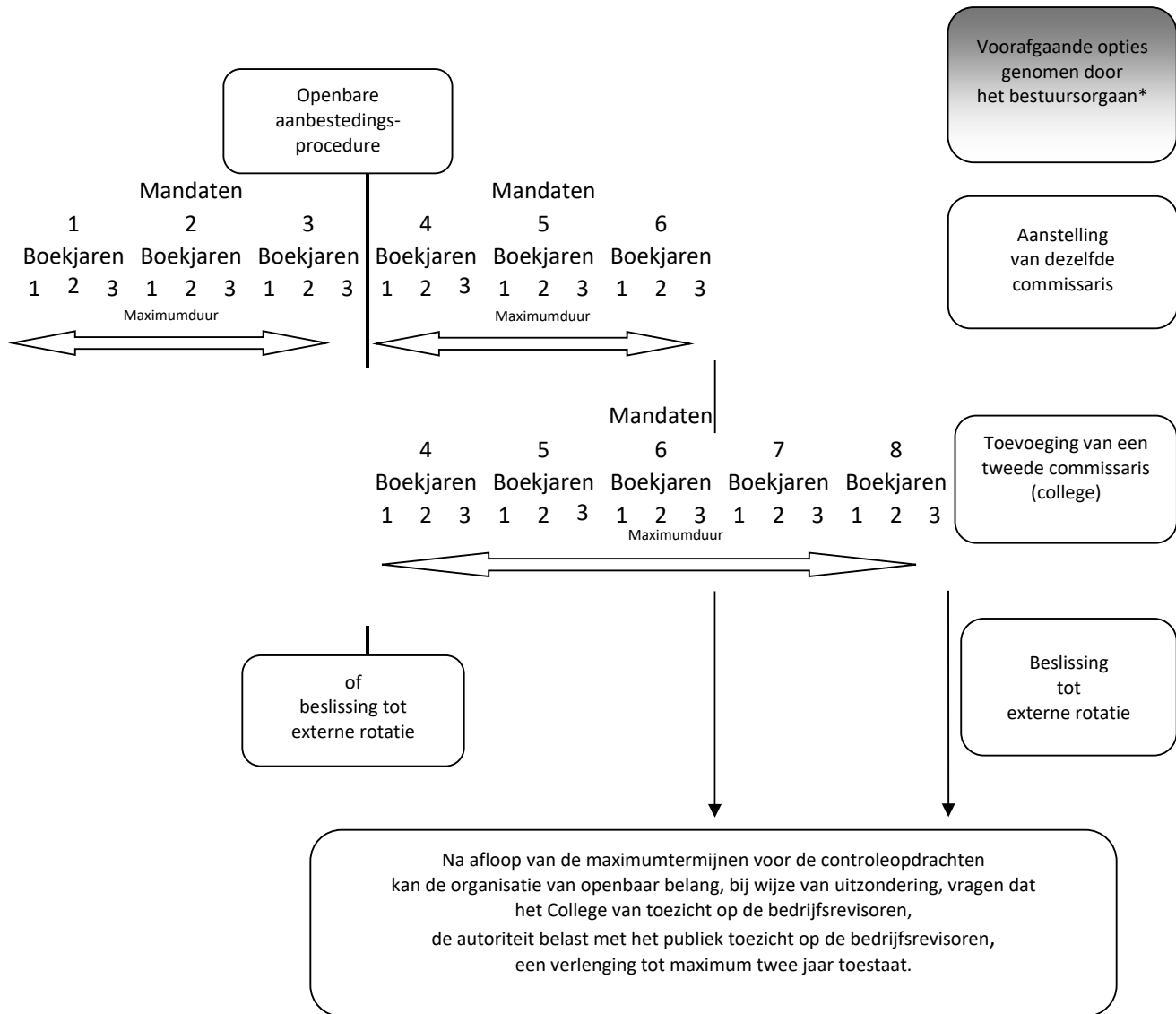
Dit betekent dat **tijdens die vier jaar** bij deze organisatie van openbaar belang geen enkele dienst mag worden verricht die verband houdt met de wettelijke controle van de jaarrekening, zomin door de commissaris zelf als door zijn bedrijfsrevisorenkantoor of een lid van het netwerk in de Europese Unie waartoe hij behoort, of dit nu in eigen naam is, in naam van zijn bedrijfsrevisorenkantoor of handelend in opdracht van een ander bedrijfsrevisorenkantoor of een andere wettelijke auditor.

24. Niettemin wordt erop gewezen dat, na het verstrijken van de maximale looptijd van controleopdrachten in de zin van optie 2° (handhaving van de commissaris in functie voor een langere periode) en 3° (handhaving van de commissaris in functie voor een langere periode, maar met toevoeging van een bijkomende commissaris, die samen als college de gezamenlijke controle zullen waarnemen), de organisatie van openbaar belang **bij wijze van uitzondering** kan vragen aan het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren om een verlenging toe te staan, op grond waarvan zij dezelfde commissaris of hetzelfde college van commissarissen opnieuw voor een nieuwe opdracht zou mogen aanstellen.

De duur van die nieuwe opdracht zou niet langer dan twee jaar mogen zijn. Het gaat hier duidelijk om een afwijkingsregel met een uitzonderlijk karakter op het driejarig mandaat zoals bepaald door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

Uit artikel 17, § 6 van de OOB-verordening blijkt dat de organisatie van openbaar belang die een dergelijke toelating vraagt aan de autoriteit belast met het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren - het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren - ervoor moet zorgen dat aan de voorwaarden is voldaan van paragraaf 4, punt a) (zie hierboven, optie 2° sub punt **18.**, lid 3) of b) (zie hierboven, optie 3° sub punt **18.**, lid 3).

25. De procedure voor de verlenging van mandaten in het kader van de nieuwe **structurele maatregelen** inzake verplichte “externe” rotatie en maximumduur van opeenvolgende mandaten ziet er schematisch als volgt uit:



* of raad van toezicht ingeval van duaal bestuur

F. Duur van opeenvolgende commissarismandaten - Overgangsmaatregelen

26. Artikel 41 van de OOB-verordening bevat een aantal duidelijke overgangsmaatregelen:

- *vanaf 17 juni 2020* geeft een organisatie van openbaar belang geen controleopdracht of verlengt zij geen controleopdracht aan een bepaalde wettelijke auditor of auditkantoor, indien die wettelijke auditor of dat auditkantoor op datum van 16 juni 2014, gedurende een aaneengesloten

periode van twintig of meer jaar wettelijke controlediensten aan die organisatie van openbaar belang heeft geleverd.

- *vanaf 17 juni 2023* geeft een organisatie van openbaar belang geen controleopdracht of verlengt zij geen controleopdracht aan een bepaalde wettelijke auditor of auditkantoor, indien die wettelijke auditor of dat auditkantoor op datum van 16 juni 2014, gedurende een aaneengesloten periode van elf tot twintig jaar wettelijke controlediensten aan die organisatie van openbaar belang heeft geleverd.
- *vanaf 17 juni 2016* kunnen de controleopdrachten die zijn gegeven vóór 16 juni 2014, maar die op 17 juni 2016 nog van kracht zijn, van toepassing blijven tot het einde van de in artikel 17, lid 1, tweede alinea, of in artikel 17, lid 2, onder b), bedoelde maximumduur [In België = 9 jaar]. Artikel 17, lid 4, is van toepassing. [mogelijkheid om te verlengen met maximum 9 jaar na een procedure van openbare aanbesteding in de zin van artikel 16, § 3 van de verordening of mogelijkheid om te verlengen met maximum 15 jaar indien overstap naar een gezamenlijke controle gedurende de ganse bijkomende periode].

27. In de eerste twee aangehaalde gevallen blijkt dat na afloop van de overgangperiode enkel een externe rotatie mogelijk is, terwijl in het derde aangehaalde geval “vanaf 17 juni 2016” externe rotatie de enig mogelijke optie is, tenzij de nationale wetgeving toestaat om

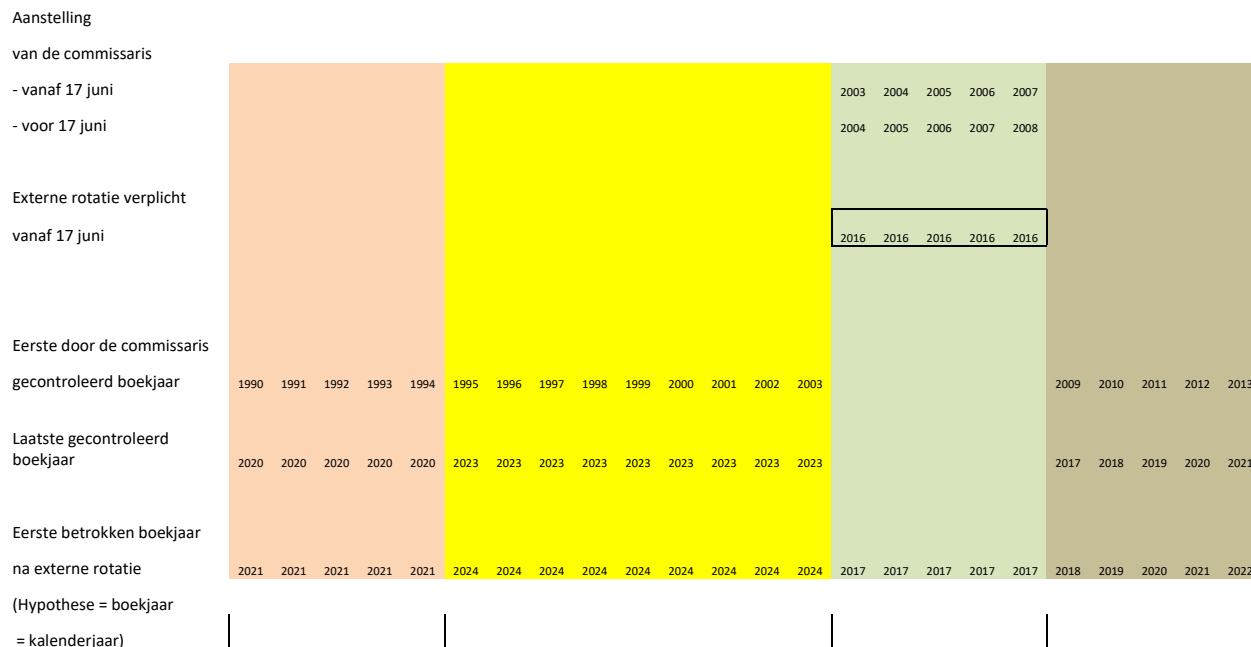
- het mandaat van de commissaris in functie te verlengen (na een openbare aanbestedingsprocedure in de zin van artikel 17, § 4 a) van de OOB-verordening en mits de aanstellingsprocedure van de commissaris van artikel 16, §§ 2 tot 5 van de OOB-verordening is gevolgd) en / of
- het mandaat van de commissaris in functie te verlengen maar met toevoeging van een bijkomende commissaris, die samen als college de gezamenlijke controle zullen waarnemen (mits de benoemingsprocedure van de commissaris van artikel 16, §§ 2 tot 5 van de OOB-verordening is gevolgd).

28. Uit de vragen en antwoorden van de Europese Commissie blijkt dat een op 17 juni 2016 lopend mandaat in elk geval mag worden voltooid door de commissaris in functie. Dit betekent dat elke commissaris in functie op 17 juni 2016 zijn op die datum lopend mandaat voor de wettelijke controle van de jaarrekening voltooit, tot de datum van de eerstvolgende algemene vergadering na die datum (*a priori* de gewone algemene vergadering waarop onder meer de jaarrekening wordt goedgekeurd, kwijting wordt verleend aan de commissaris en een commissaris wordt aangesteld). Gelet op de wettelijke regeling die in België is goedgekeurd, zal de vennootschap mogelijk het mandaat van de commissaris voortijdig dienen te beëindigen als die niet langer aan de nieuwe wetsvoorschriften voldoet.

Zowel de organisatie van openbaar belang als de persoon belast met de wettelijke controle van de jaarrekening hebben er belang bij dat de benoeming van de wettelijke auditor « tijdig » gebeurt, en zeker ingeval van wijziging van de commissaris. Voor de wettelijke auditor die nieuw benoemd wordt, is het inderdaad moeilijk om zijn mandaat te starten op een ogenblik dat het boekjaar al ver gevorderd is. Dit geldt, in de mate van het mogelijke, evenzeer voor de organisatie van openbaar belang; door toe te zien op een tijdige vervanging van de commissaris in functie kan men vermijden dat de wettelijke controle van de jaarrekening over het eerste boekjaar aanleiding zou geven tot een onthoudende verklaring over de vergelijkende cijfers van het boekjaar tijdens hetwelk de nieuw benoemde commissaris nog niet in functie was.

Hieruit volgt dat het de voorkeur verdient om geen commissaris in functie te handhaven voor slechts een deel van het boekjaar maar een andere commissaris aan te stellen voor het lopend boekjaar, tijdens hetwelk de commissaris in functie zich “niet-onafhankelijk” moet verklaren omwille van de gecumuleerde duur van de diverse opeenvolgende mandaten.

29. De procedure voor de verlenging van de mandaten in het kader van de nieuwe **overgangsmatregelen** inzake verplichte “externe” rotatie en maximumduur van opeenvolgende mandaten ziet er schematisch als volgt uit:



Krachtens artikel 41, paragraaf 1 van de verordening

Krachtens artikel 41, paragraaf 2 van de verordening

Krachtens artikel 41, paragraaf 3 van de verordening

Krachtens artikel 41, paragraaf 3 van de verordening



“Externe” rotatie zonder meer
Mandaatverlenging verboden, ook al wordt een openbare aanbestedingsprocedure georganiseerd.

Mogelijke mandaatverlenging:
- tot maximum 9 jaar en mits een openbare aanbestedingsprocedure (indien zelfde auditkantoor)
- tot maximum 15 jaar (indien gezamenlijke controle)

G. Rol van het auditcomité

30. Het bestuursorgaan/de raad van toezicht heeft altijd de bevoegdheid om vooraf een aanwijzing te geven in verband met de aanstelling van een commissaris.

De beslissing zelf wordt meestal genomen door de algemene vergadering van aandeelhouders.

31. Artikel 16 van de OOB-verordening geeft aan het auditcomité een rol in de aanstelling van een commissaris, die verschilt naargelang het gaat om één van de eerste drie commissarismandaten dan wel om een verlenging na de eerste drie mandaten.

Artikel 16 van de OOB-verordening stelt in § 2 dat het auditcomité het leidinggevende of toezichthoudende orgaan van de gecontroleerde entiteit een aanbeveling doet voor de benoeming van wettelijke auditors of auditkantoren.

32. In het specifieke geval waarin de voorgestelde wettelijke auditor bij de organisatie van openbaar belang na het derde opeenvolgende mandaat nog een mandaat zou waarnemen, stelt artikel 16 van de OOB-verordening bijkomende maatregelen vast in verband met de rol van het auditcomité bij de benoeming van de commissaris in de OOB:

- 1°) De aanbeveling van het auditcomité moet gemotiveerd worden en ten minste twee keuzemogelijkheden bevatten voor de controleopdracht en het auditcomité uit een gemotiveerde voorkeur voor een daarvan (§ 2, lid 2). In zijn aanbeveling geeft het auditcomité bovendien aan dat die niet is beïnvloed door een derde partij en dat het comité geen gelijkaardige clause als bedoeld in § 6 is opgelegd (een contractclause die is aangegaan tussen een organisatie van openbaar belang en een derde partij en die de keuze door de algemene aandeelhouders- of ledenvergadering van die organisatie, als bedoeld in artikel 37 van Richtlijn 2006/43/EG, beperkt tot bepaalde categorieën of lijsten van wettelijke auditors of auditkantoren, wat betreft de benoeming van een welbepaalde wettelijke auditor of een welbepaald auditkantoor om de wettelijke controle van die organisatie uit te voeren) (§ 2, lid 3).
- 2°) De aanbeveling van het auditcomité wordt opgesteld na een selectieprocedure die is georganiseerd door de gecontroleerde entiteit en voldoet aan de volgende criteria (§ 3):
 - a) de gecontroleerde entiteit is vrij om alle wettelijke auditors of auditkantoren uit te nodigen om voorstellen voor het leveren van de wettelijke controledienst in te dienen, mits artikel 17, § 3, wordt gerespecteerd en de organisatie van de openbare aanbesteding op geen enkele wijze de deelname aan de selectieprocedure verhindert van kantoren die in het voorafgaande kalenderjaar minder dan 15 % van de totale honoraria voor controles hebben ontvangen van organisaties van openbaar belang in de betrokken lidstaat;
 - b) de gecontroleerde entiteit stelt aanbestedingsstukken op ten behoeve van de uitgenodigde wettelijke auditors of auditkantoren. Deze aanbestedingsstukken stellen hen in staat de werkzaamheden van de gecontroleerde entiteit en het uit te voeren type wettelijke controle te begrijpen. De aanbestedingsstukken bevatten transparante en niet-discriminerende selectiecriteria die door de gecontroleerde entiteit zullen worden gebruikt om de door wettelijke auditors of auditkantoren ingediende voorstellen te beoordelen;
 - c) het staat de gecontroleerde entiteit vrij de selectieprocedure vast te stellen en zij mag in de loop van de procedure directe onderhandelingen voeren met geïnteresseerde inschrijvers;
 - d) indien de bevoegde autoriteiten als bedoeld in artikel 20 conform het Unierecht of nationaal recht eisen dat wettelijke auditors en auditkantoren voldoen aan bepaalde kwaliteitsnormen, worden deze normen in de aanbestedingsstukken opgenomen;
 - e) de gecontroleerde entiteit beoordeelt de door wettelijke auditors en/of auditkantoren ingediende voorstellen overeenkomstig de vooraf in de aanbestedingsstukken vastgestelde selectiecriteria. De gecontroleerde entiteit stelt een verslag op over de conclusies van de selectieprocedure, dat door het auditcomité wordt bevestigd. De gecontroleerde entiteit en het auditcomité houden rekening met alle bevindingen of conclusies van de inspectieverslagen over de kandidaat-wettelijke auditor of het kandidaat-auditkantoor als bedoeld in artikel 26, § 8, en die door de bevoegde autoriteit worden gepubliceerd overeenkomstig artikel 28, onder d);
 - f) de gecontroleerde entiteit kan desgevraagd aan de bevoegde autoriteit als bedoeld in artikel 20 aantonen dat de selectieprocedure op een eerlijke wijze is uitgevoerd.

33. Daarna dient het bestuursorgaan/de raad van toezicht aan de ondernemingsraad en aan de algemene vergadering van aandeelhouders een voorstel voor de aanstelling van een commissaris te formuleren.

De commissaris van de vennootschap wordt benoemd op voordracht van de ondernemingsraad, beraadslagend op initiatief en op voorstel van het bestuursorgaan/de raad van toezicht, ook in het geval van de vernieuwing van het mandaat van de commissaris (zie de artikelen 3:87 tot 3:92 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen).

Het is uiteindelijk aan de algemene vergadering van aandeelhouders om de commissaris, belast met de wettelijke controle van de jaarrekening, te benoemen.

34. De Hoge Raad vestigt eveneens de aandacht, zowel van de bedrijfsrevisoren als van de organisaties van openbaar belang, op het belang van de aanvullende verklaring aan het auditcomité, zoals bedoeld in artikel 11 van de OOB-verordening, in Belgisch recht de emanatie van het bestuursorgaan (monistisch bestuur) of de raad van toezicht (dual bestuur).

Deze aanvullende verklaring, die geen publiek karakter heeft, is bedoeld opdat de leden van het auditcomité over de nodige informatie zouden beschikken teneinde toe te zien op de verbetering van met name de interne organisatie van de vennootschap (of in de schoot van de entiteiten van de groep), maar eveneens om het werk van de commissaris, in het kader van zijn (wettelijke) controleopdracht van de (geconsolideerde) jaarrekening, en de conclusies die hieruit kunnen worden getrokken, beter te kunnen inschatten.

De Hoge Raad benadrukt de noodzaak voor de rekeningcontroleur om aan het auditcomité een schriftelijk en voldoende gedetailleerd verslag over te maken, waarin de verschillende punten die aan bod komen in artikel 11 van de OOB-verordening, zijn opgenomen. Een presentatie onder de vorm van slides is, volgens de Hoge Raad, niet meer dan een eventuele ondersteuning voor de voorstelling van de schriftelijke verklaring die moet worden overgemaakt.

Aangezien het opstellen van dergelijk verslag onlosmakelijk verbonden is aan de opdracht van de commissaris of de bedrijfsrevisor belast met de controle van de geconsolideerde rekeningen van een organisatie van openbaar belang, spreekt het voor zich dat deze aanvullende verklaring beschikbaar moet zijn in het werkdossier van de bedrijfsrevisor en degelijk gedocumenteerd.

H. Enkele bijkomende toelichtingen in verband met externe rotatie

35. De verplichte rotatie geldt enkel voor organisaties van openbaar belang. Rijst dus de vraag hoe de periode moet worden berekend waarin een commissaris in functie is (zowel in het kader van de overgangsmaatregelen als in het kader van de structurele maatregelen).

Uit de vragen en antwoorden van de Europese Commissie blijkt dat die periode moet worden berekend vanaf de datum waarop de vennootschap wordt beschouwd als een “organisatie van openbaar belang” in de zin van het Europees en Belgisch wettelijk kader.

Geen enkel voorgaand boekjaar waarin de commissaris (bedrijfsrevisorenkantoor of, zo niet, natuurlijke persoon) in functie was vooraleer de vennootschap werd beschouwd als organisatie van

openbaar belang, komt bijgevolg in aanmerking voor de berekening van het aantal jaren waarin de commissaris in functie is bij de organisatie van openbaar belang.

36. Het feit dat moeilijk in de tijd kan worden teruggegaan om te bepalen hoe lang een commissaris (bedrijfsrevisorenkantoor, zo niet, natuurlijke persoon) bij een organisatie van openbaar belang in functie is, zou door sommigen misschien als probleem kunnen worden opgeworpen.

Uit de vragen en antwoorden van de Europese Commissie blijkt dat men daarvoor dient uit te gaan van de eerste opdrachtbrief tussen de vennootschap en de commissaris (rechtspersoon, zo niet, natuurlijke persoon) dan wel van de opdrachtbrief tussen de vennootschap en haar commissaris zoals die gold op het ogenblik waarop de vennootschap het statuut kreeg van een organisatie van openbaar belang.

Wel is het, gelet op de overgangsmaatregelen, niet nodig verder te gaan dan het boekjaar 1990, enerzijds, en kunnen, anderzijds, via de website van de Kruispuntbank voor ondernemingen (<https://economie.fgov.be/nl/themas/ondernemingen/kruispuntbank-van/diensten-voor-iedereen/kruispuntbank-van-0>) voor elke onderneming (bij voorbeeld op basis van haar ondernemingsnummer) alle publicaties in het *Belgisch Staatsblad* worden opgevraagd, ook over de opeenvolgende benoemingen van commissarissen. Op die website zijn ook opzoekingen mogelijk op basis van de eventuele vroegere benamingen van de vennootschap (http://kbopub.economie.fgov.be/kbopub/zoeknaam_fonetischform.html).

37. De vragen en antwoorden van de Europese Commissie handelen ook over het aspect “fusie”. Dergelijke hergroeperingen belangen ontegensprekelijk zowel de bedrijfsrevisorenkantoren als de betrokken vennootschappen aan.

Nemen we het in België welbekend geval van het bedrijfsrevisorenkantoor Arthur Andersen Bedrijfsrevisoren, dat in 2002 werd overgenomen door Deloitte Bedrijfsrevisoren; welnu, een organisatie van openbaar belang die op niet-continue wijze door Arthur Andersen werd gecontroleerd en vervolgens door Deloitte, ingevolge de overname, moet voor de berekening van de duur van het mandaat teruggaan tot het eerste controlemandaat van de rekeningen uitgevoerd door Arthur Andersen, daar waar die vennootschap een statuut had dat thans wordt beschouwd als een organisatie van openbaar belang.

Zo moeten ook hergroeperingen van vennootschappen in aanmerking worden genomen voor de berekening van de historische duur van opeenvolgende commissarismandaten.

In het geval van een vennootschap X, een organisatie van openbaar belang, die fusioneert met een andere vennootschap Y (ook een organisatie van openbaar belang) die vervolgens samen de vennootschap Z vormen (opnieuw een organisatie van openbaar belang), spreekt het vanzelf dat de commissaris die de jaarrekening van vennootschap Z controleert, rekening zal moeten houden met de historische duur van zijn opeenvolgende mandaten in één van de, zo niet beide, organisaties van openbaar belang.

38. Beide voorbeelden van hergroepering onder punt **37.** zijn extreme situaties waarop het antwoord evident is. In vele gevallen is de situatie ingewikkelder. Wat ingeval een groot bedrijfsrevisorenkantoor een kleiner bedrijfsrevisorenkantoor overneemt dat een organisatie van openbaar belang controleerde? Wat ingeval een kleine vennootschap wordt overgenomen door een grote groep die door een ander bedrijfsrevisorenkantoor wordt gecontroleerd?

In die gevallen ligt het antwoord uiteraard minder voor de hand. Uit de vragen en antwoorden van de Europese Commissie blijkt dat veeleer naar de inhoud dan naar de vorm van een hergroepering zal moeten worden gekeken en dat de uiteindelijke beoordeling ligt bij de vennootschap die een commissaris moet aanstellen, enerzijds, en bij de commissaris, die geen opdracht mag aanvaarden in strijd met de Europeesrechtelijke en Belgische onafhankelijkheidsregels, anderzijds.

Uit de vragen en antwoorden van de Europese Commissie blijkt ook dat de autoriteit belast met het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren - het College van Toezicht op de Bedrijfsrevisoren - desgevallend zal moeten nagaan of voldaan is aan de regels inzake externe rotatie, gelet op het principe dat de inhoud voorrang heeft op de vorm, en dat de commissaris zich moet kunnen verantwoorden ingeval een opdracht strijdig wordt geacht met de toepasselijke regels inzake externe rotatie.

39. Ook voor de "*cooling-off*"-periode van 4 jaar, zoals vooropgesteld door de OOB-verordening, zal bij de toepassing rekening worden gehouden met mogelijke hergroeperingen, zowel van bedrijfsrevisorenkantoren als van organisaties van openbaar belang.