

College van toezicht op de
bedrijfsrevisoren (CTR)
Mevrouw Bénédicte VESSIE
Voorzitster

Congresstraat 12-14
1000 BRUSSEL

Brussel, 25 juni 2019

Mevrouw de Voorzitster,

Betreft: Voorontwerp van koninklijk besluit betreffende uitzonderingen op de onverenigbaarheden voor bedrijfsrevisoren

Wij hebben het schrijven van 10 mei 2019 vanwege de heer Hein LAMNOY, secretaris-generaal, waarbij om het advies van de Hoge Raad verzocht wordt omtrent een voorontwerp van koninklijk besluit betreffende uitzonderingen op de onverenigbaarheden voor bedrijfsrevisoren, goed ontvangen.

De leden van de Hoge Raad hebben het voorontwerp (opgesteld in het Nederlands, na analyse door het College) met aandacht geanalyseerd.

Zij houden eraan u te bedanken voor uw initiatief tot overleg en bezorgen u hierbij dan ook graag hun reactie. Voor zover als nodig, dient wel gepreciseerd te worden dat onderhavige reactie uiteraard het advies van de Hoge Raad, zoals voorgeschreven door artikel 54, § 1, van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, omtrent elk ontwerp van koninklijk besluit ter uitvoering van de wet inzake het beroep van bedrijfsrevisor, niet vervangt.

Vooraf

Voor een bedrijfsrevisor die revisorale opdrachten uitvoert, is het in principe niet mogelijk om een bestuursmandaat in een handelsvennootschap uit te oefenen. Deze **onverenigbaarheid** geldt evenwel niet voor een bestuursmandaat in een burgerlijke vennootschap die de rechtsvorm van een

handelsvennootschap heeft aangenomen (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 wet bepaalt dat een koninklijk besluit in **uitzonderingen** op het verbod inzake het uitoefenen van een handelsactiviteit (waaronder bestuursmandaten in handelsvennootschappen) kan voorzien.

Daarnaast kunnen via een koninklijk besluit ook maatregelen worden bepaald voor de **toekenning van een afwijking** op de onverenigbaarheid **door het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren** (afgekort: CTR, hierna het College) (artikel 29, § 3 van voornoemde wet van 7 december 2016).

Het voorontwerp van koninklijk besluit, dat het College aan de Hoge Raad voor advies voorlegt, is erop gericht te voorzien in uitzonderingen op de onverenigbaarheid en de toekenning van afwijkingen door het College te bepalen.

Na analyse van het voorontwerp van koninklijk besluit, wenst de Hoge Raad de aandacht van het College te vestigen op de volgende elementen:

Algemene aandachtspunten

- De Hoge Raad vraagt zich af in welke mate de voorgestelde regeling al dan niet in lijn is met de **voorschriften die ter zake gelden voor de wettelijke auditors in de ons omringende landen**.
- Er moet rekening gehouden worden met het feit dat de voorschriften **geen onnodige belemmeringen** voor het vrij verkeer van diensten in de Europese Unie met zich mogen meebrengen.
- De Hoge Raad brengt in herinnering dat het **tot 2007 voor een bedrijfsrevisor steeds verboden** was om een taak van bestuurder of zaakvoerder uit te oefenen in vennootschappen of verenigingen (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).

Bij de omzetting van de Europese richtlijn 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 IBR, na gunstig advies van het Advies- en Controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris (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).

Een gelijkaardig principieel verbod voor bedrijfsrevisoren die revisorale opdrachten uitvoeren, is voortaan opgenomen in de wet van 7 december 2016, uitgewerkt naar aanleiding van de Europese audithervorming van 2014. De Koning kan evenwel in uitzonderingen op het verbod voorzien en afwijkingen kunnen desgevallend via het College van toezicht toegekend worden.

De Hoge Raad is van oordeel dat het uitoefenen van bestuursmandaten **geen gebruikelijke activiteit** mag zijn voor bedrijfsrevisoren die revisorale opdrachten uitvoeren, aangezien dergelijke situatie voor

verwarring kan zorgen omtrent de eigenlijke taak van de bedrijfsrevisor, zoals vooropgesteld door de wetgever. Eventuele bestuursmandaten van bedrijfsrevisoren die revisorale opdrachten uitvoeren, moeten dan ook de uitzondering blijven.

De **hoofdactiviteit** van de bedrijfsrevisor, zoals omschreven in artikel 4 van de wet van 7 december 2016, mag overigens geenszins in het gedrang komen; een bedrijfsrevisor die diverse bestuursmandaten zou wensen te cumuleren, dient hiermee dan ook rekening te houden. Het is aangewezen dat het College meer duidelijkheid zou verschaffen omtrent de wijze waarop het wettelijk begrip "hoofdtak" van de bedrijfsrevisor geïnterpreteerd moet worden.

Specifieke aandachtspunten

- wat betreft artikel 2, 1° van het ontwerp:

"Bij uitzondering op het verbod bepaald in artikel 29, § 2, 2° van de wet, is de bedrijfsrevisor toegestaan om revisorale opdrachten uit te voeren in de volgende gevallen:

1° als de bedrijfsrevisor bestuurder of lid van het bestuursorgaan is van een bedrijfsrevisorenkantoor of een auditkantoor;

(...)".

De bedoeling van deze uitzondering bestaat erin bedrijfsrevisoren toe te laten bestuursmandaten uit te oefenen in zogenaamde **professionele entiteiten**, die zijn ingeschreven in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren of die in een andere lidstaat toegelaten zijn om het beroep van wettelijke auditor uit te oefenen.

Deze uitzondering is volkomen logisch en de Hoge Raad kan dan ook akkoord gaan met het voorgesteld artikel 2, 1° van het ontwerp.

Volledigheidshalve dient opgemerkt dat deze uitzondering des te meer wenselijk is, aangezien sinds de invoering van het **nieuw Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV)** via de wet van 23 maart 2019 (inwerkingtreding 1 mei 2019), geen onderscheid meer wordt gemaakt tussen burgerlijke vennootschappen en handelsvennootschappen.

De vraag stelt zich dan ook of de uitzondering op de onverenigbaarheid voor bestuursmandaten in burgerlijke vennootschappen met de rechtsvorm van handelsvennootschappen, waarin artikel 29, § 2, 2°, van de wet reeds voorziet, nog wel toepassing kan vinden. Dit zorgt mogelijk voor een probleem bij bedrijfsrevisoren die een bestuursmandaat uitoefenen (of wensen uit te oefenen) in een bedrijfsrevisorenkantoor of een auditkantoor.

In afwachting van de afstemming van de wet van 7 december 2016 op het nieuw WVV, is het dan ook nuttig dat een koninklijk besluit in een uitzondering voorziet op het verbod op bestuursmandaten,

teneinde de mogelijkheid voor bedrijfsrevisoren om een bestuursmandaat waar te nemen in een bedrijfsrevisorenkantoor of een auditkantoor, te behouden.

- wat betreft artikel 2, 2° van het ontwerp:

"Bij uitzondering op het verbod bepaald in artikel 29, § 2, 2° van de wet, is de bedrijfsrevisor toegestaan om revisorale opdrachten uit te voeren in de volgende gevallen:

(...)

2° als de bedrijfsrevisor niet-uitvoerend bestuurder of lid van het bestuursorgaan is van een met een bedrijfsrevisorenkantoor en met een auditkantoor verbonden vennootschap;

(...)".

Ook in de **met bedrijfsrevisorenkantoren of auditkantoren verbonden vennootschappen** (zogenaaamde interprofessionele vennootschappen) lijkt het volgens de Hoge Raad aangewezen dat een bedrijfsrevisor een bestuursmandaat moet kunnen opnemen, naar analogie met de regeling voor de professionele entiteiten, bedoeld in artikel 2, 1° van het ontwerp.

In het voorontwerp wordt voorgesteld dat een bedrijfsrevisor in die verbonden vennootschappen enkel "niet-uitvoerend bestuurder of lid van het bestuursorgaan" zou kunnen zijn.

Volgens de Hoge Raad is deze beperking tot "niet-uitvoerende" functies voor bedrijfsrevisoren niet wenselijk, aangezien bedrijfsrevisoren hierdoor gediscrimineerd zouden worden ten opzichte van de andere economische beroepen die desgevallend wel een uitvoerend bestuursmandaat in een interprofessionele vennootschap zouden kunnen opnemen.

Het voorgesteld artikel 2, 2° zou dan ook best worden aangepast door "niet-uitvoerend" weg te laten.

Wel is het noodzakelijk dat het College van dergelijk bestuursmandaat op de hoogte wordt gebracht (cf. *infra*: aanvulling van artikel 4 van het voorontwerp).

- wat betreft artikel 2, 3° van het ontwerp:

"Bij uitzondering op het verbod bepaald in artikel 29, § 2, 2° van de wet, is de bedrijfsrevisor toegestaan om revisorale opdrachten uit te voeren in de volgende gevallen:

(...)

3° als de bedrijfsrevisor niet-uitvoerend bestuurder of lid van het bestuursorgaan is van vennootschappen en VZW, iVZW's en stichtingen voor zover aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- a) de bedrijfsrevisor, of een lid van het netwerk waartoe hij behoort, heeft bij de betrokken entiteit of bij een verbonden vennootschap in de loop van de 4 voorbije jaren geen revisorale opdrachten uitgeoefend;*

- b) de bedrijfsrevisor is ten aanzien van de betrokken entiteit of een verbonden vennootschap onafhankelijk in de zin van artikel 7:87, § 1, van het Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen.*
- c) het bestuurdersmandaat mag een correcte toepassing van de regels – waaronder deontologisch en inzake onafhankelijkheid – die op hem van toepassing zijn niet in de weg staan.”*

Volgens het voorontwerp zou het voortaan mogelijk zijn voor een bedrijfsrevisor die revisorale opdrachten uitvoert, om niet-uitvoerend bestuurder of lid van het bestuursorgaan te zijn van vennootschappen, VZW's, iVZW's en stichtingen, weliswaar voor zover aan bepaalde voorwaarden is voldaan.

Wat de voorwaarde vermeld onder *a)* betreft, is de Hoge Raad van oordeel dat er in de loop van de 4 voorbije jaren **geen enkele opdracht** mag zijn uitgeoefend. De voorwaarde onder *a)* moet bijgevolg strenger door de woorden “of andere” toe te voegen na “revisorale”.

Daarnaast wordt de formulering van de voorwaarde vermeld onder *c)* best verduidelijkt. Zo is het aangewezen om te herinneren aan het feit dat **geen afbreuk mag gedaan worden aan artikel 29, § 1**, van de wet van 7 december 2016 en dat de bedrijfsrevisor er ten alle tijde moet over waken geen 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.

De Hoge Raad stelt verder vast dat het voorontwerp de uitzondering op de onverenigbaarheid beperkt tot mandaten als “niet-uitvoerend bestuurder of niet-uitvoerend lid van het bestuursorgaan”; hieronder moet worden verstaan, “bestuurder of lid van een bestuursorgaan die geen lid is van het directiecomité en aan wie het dagelijks bestuur niet is overgedragen”, aldus de omschrijving in artikel 1, 7° van het voorontwerp.

De vraag stelt zich in welke mate de terminologie niet verder moet verfijnd en afgestemd worden op de nieuwe voorschriften van het **Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV)**. Zo is er bij een NV qua bestuursvorm voortaan de keuze tussen een monistisch bestuur (artikel 7:85 e.v.), een systeem van enige bestuurder (artikel 7:101 e.v.) of een duaal bestuur (artikel 7:104 e.v.). Ingeval van een duaal bestuur kan het bijvoorbeeld van belang zijn te preciseren dat een bedrijfsrevisor geen lid mag zijn van de directieraad, maar eventueel wel van de raad van toezicht.

- wat betreft artikel 3 van het ontwerp:

“De bedrijfsrevisor die met toepassing van artikel 2, 3° een mandaat van niet-uitvoerend bestuurder uitoefent, evenals het netwerk waartoe hij behoort kunnen bij de entiteit waar het bestuursmandaat wordt bekleed of bij een verbonden vennootschap geen revisorale of andere opdrachten uitoefenen zowel tijdens het mandaat als gedurende de vier jaar die volgen op dit mandaat.”

Volgens het voorontwerp mag de bedrijfsrevisor die bij een bepaalde entiteit een bestuursmandaat waarneemt, niet gelijktijdig revisorale of andere opdrachten uitvoeren in dezelfde entiteit. Dit geldt eveneens voor het netwerk van de bedrijfsrevisor, en voor de met de entiteit verbonden vennootschappen, zowel tijdens het mandaat als gedurende de vier jaar die volgen op het bestuursmandaat.

De Hoge Raad stelt zich de vraag of deze verbodsbepaling niet dient aangevuld te worden met de verplichting voor de bedrijfsrevisor, zijn kantoor en/of het netwerk waarvan hij deel uitmaakt, om de **nodige organisatorische maatregelen** te treffen teneinde te kunnen garanderen dat de onafhankelijkheidsregels wel degelijk worden nageleefd.

Bovendien zal in het kader van de **kwaliteitscontrole** moeten nagegaan worden of de voorschriften wel degelijk in acht worden genomen, zowel door de bedrijfsrevisor die het bestuursmandaat waarneemt, als door het kantoor en/of het netwerk waarvan de bedrijfsrevisor deel uitmaakt.

- wat betreft artikel 4 van het ontwerp:

"De bedrijfsrevisor die met toepassing van artikel 2, 3° een mandaat wenst uit te oefenen van niet-uitvoerend bestuurder dient het College hiervan in te lichten.

In zijn notificatie dient de bedrijfsrevisor aan [te] tonen dat de in artikel 2, 3° bepaalde voorwaarden vervuld zijn."

Volgens het voorontwerp zou de bedrijfsrevisor die een bestuursmandaat wenst uit te oefenen in een vennootschap, een (i)VZW of een stichting, het College hiervan moeten "inlichten".

In zijn "notificatie" zou de bedrijfsrevisor moeten aantonen dat de voorwaarden van artikel 2, 3° vervuld zijn.

De Hoge Raad betreurt:

- dat in het voorontwerp niet verduidelijkt wordt dat het inlichten van het College "**voorafgaandelijk**" aan de aanvaarding van het bestuursmandaat dient te gebeuren; de huidige formulering is op dit punt onvoldoende expliciet;
- dat in het voorontwerp niet verduidelijkt wordt **op welke wijze de bedrijfsrevisor moet aantonen** dat de voorwaarden vervuld zijn; volgens de huidige formulering zou een loutere "verklaring" vanwege de betrokken bedrijfsrevisor dat aan de voorwaarden is voldaan, kunnen volstaan;
- dat de bedrijfsrevisor het College **enkel moet "inlichten"** ingeval hij een bestuursmandaat in een vennootschap, (i)VZW of stichting wenst uit te oefenen. Het louter "inlichten" van het College lijkt een eerder vrijblijvende procedure, terwijl het hier toch gaat om een uitzondering op een wettelijk verbod. Uit de tekst kan evenmin worden afgeleid of het College geacht wordt op de notificatie te

- reageren (een ontvangstmelding, kennisname, aanvaarding, toestemming,...), laat staan binnen welke termijn;
- dat de bedrijfsrevisor er niet toe gehouden is om ingeval van **hernieuwing en/of beëindiging van het bestuursmandaat** het College eveneens op de hoogte te brengen;
 - dat het College niet moet op de hoogte gebracht worden ingeval een bedrijfsrevisor een bestuursmandaat waarneemt in een met een bedrijfsrevisorenkantoor en met een auditkantoor **verbonden vennootschap** (een zogenaamde interprofessionele samenwerking, zoals bedoeld in artikel 2, 2° van het voorontwerp).

Volgens de Hoge Raad is het van belang dat het College daadwerkelijk toezicht kan houden op de activiteiten van de bedrijfsrevisoren die revisorale opdrachten uitvoeren. De Hoge Raad betwijfelt of het louter "inlichten" van het College over eventuele bestuursmandaten hiervoor wel voldoende garanties biedt. Een toestemmingsprocedure via het College lijkt meer aangewezen.

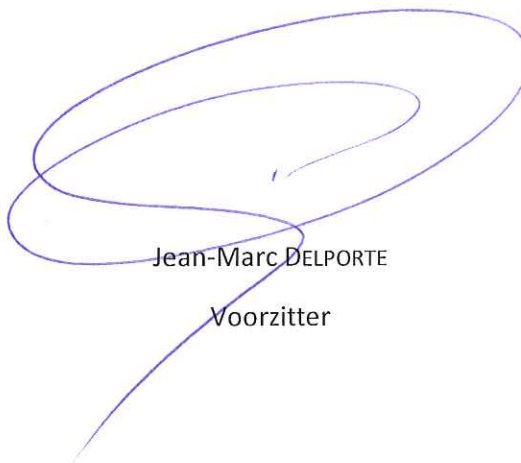
Om te kunnen nagaan of de bedrijfsrevisor geen werkzaamheden uitoefent of daden stelt die onverenigbaar zijn hetzij met de waardigheid, de rechtschapenheid of de kiesheid, hetzij met de onafhankelijkheid van de functie (artikel 29, § 1, van de wet van 7 december 2016), beschikt het College best over een aantal gegevens omtrent **de activiteitensector en de financiële gezondheid** van de entiteiten waarin de bedrijfsrevisor een bestuursmandaat waarneemt.

Ook de **hoofdactiviteit** (artikel 4 van de wet van 7 december 2016) van de bedrijfsrevisor die diverse bestuursmandaten zou cumuleren, dient desgevallend een aandachtspunt te zijn voor het College. De vraag stelt zich overigens of deze bestuursactiviteiten ook in de **Auditors Annual Cartography** moeten vermeld worden en of de vergoedingen die worden ontvangen voor dergelijke bestuursmandaten ook onderworpen zijn aan de **bijdrageverplichting** van de bedrijfsrevisoren, bepaald in artikel 72, 1° van de wet van 7 december 2016.

Het spreekt vanzelf dat de Hoge Raad zich graag ter beschikking houdt voor eventuele verdere toelichting en/of overleg.

Wij kijken alvast met belangstelling uit naar het gevolg dat aan onderhavig schrijven zal worden verleend.

Met voorname hoogachting,



Jean-Marc DELPORTE
Voorzitter