

Ref : Accom ADVIES 2004/4

**Samenvatting van het advies en de beslissing goedgekeurd op
9 november 2004 op grond van artikel 133, tiende lid van het
Wetboek van vennootschappen**

▪ **Belangrijkste gegevens van het dossier / Aard van de
betrokken non-audit dienst**

Het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris (hierna: het Comité) werd door een commissaris verzocht om op grond van artikel 133, tiende lid van het Wetboek van vennootschappen een voorafgaand advies uit te brengen over zijn onafhankelijkheidspositie.

Uit het dossier blijkt dat de commissaris het Comité om advies verzoekt over de verenigbaarheid van de uitoefening van controleopdrachten gepresteerd door een buitenlandse tak van zijn netwerk in een vennootschap naar buitenlands recht die als gevolg van een recente fusieverrichting de dochtervennootschap is geworden van de Belgische moedervernootschap van wie hij de commissaris is. De betrokken dochter blijft ook na de fusie gecontroleerd door een andere commissaris.

Sinds enige tijd voert een buitenlandse tak van het netwerk van de commissaris van de Belgische moeder in de betrokken dochtervennootschap controleopdrachten uit in samenwerking met haar interne afdeling.

Op grond van de door de commissaris medegedeelde informatie

- omvatten deze opdrachten risico-inschatting, procesanalyse en beoordeling van interne controles;
- zijn deze opdrachten te beschouwen als duidelijk gedefinieerde, uitvoerende interne audit-opdrachten met de bedoeling de onvoldoende capaciteit van de interne afdeling van de betrokken dochter te ondersteunen;
- omvatten deze opdrachten geen werkzaamheden met betrekking tot het proces van financiële rapportering noch met betrekking tot de selectie van waarderingsregels of boekhoudkundige procedures;
- is de interne afdeling van de betrokken dochter verantwoordelijk voor de planning en de bepaling van de omvang van de werkzaamheden. Planning en omvang worden vooraf goedgekeurd door het auditcomité van de betrokken dochter;
- staat de interne afdeling van de betrokken dochter in voor de evaluatie en rapportering naar het auditcomité.

Voorafgaand aan de fusie werden de gevolgen van de uitvoering van deze interne auditopdrachten op zijn onafhankelijkheidspositie door de commissaris geëvalueerd en besproken zowel met de directie van de moeder als van de (nieuwe) dochter. Aangezien het gevaar van zelftoetsing gelet op het feit dat de dochtervennootschap gecontroleerd wordt en blijft door een andere commissaris, op basis van de Amerikaanse wetgeving en

meer bepaald de SEC regels niet aanwezig werd geacht, heeft de dochter aangedrongen op de beëindiging van de interne auditopdracht op 31 december 2004, om alzo een groot aantal praktische problemen en een mogelijke breuk in de controle over de laatste 4 maanden van 2004 te vermijden.

De uitvoering van deze controleopdrachten door het buitenlandse netwerk van de commissaris van de moeder, werd dus na de fusiedatum niet geschorst.

▪ **Draagwijdte van het verzoek om voorafgaand advies**

De commissaris vraagt op grond van artikel 133, tiende lid van het Wetboek van vennootschappen, aan het Comité of de aard van de interne auditopdrachten gepresteerd door een buitenlandse tak van zijn netwerk zijn onafhankelijkheidspositie in het gedrang brengt, gelet op het verbod om deel te nemen aan de interne auditfunctie (artikel 183 ter, 5° van het voornoemde koninklijk besluit van 30 januari 2001).

▪ **Advies van het Comité**

Procedure-aspecten

De verzoeker heeft schriftelijk bevestigd overeenkomstig artikel 2, zevende lid van het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot uitvoering van het artikel 133, tiende lid van het Wetboek van vennootschappen en tot oprichting van het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris, dat hij aan het Comité alle nuttige informatie heeft verstrekt met het oog op een correcte beoordeling van zijn vraag.

Conform artikel 1, vijfde lid van het voornoemde koninklijk besluit werden de deskundigen respectievelijk aangeduid door het Instituut der bedrijfsrevisoren en de Hoge Raad voor de economische beroepen, uitgenodigd om hun advies te verstrekken over het dossier.

Overeenkomstig artikel 4, zesde lid van het voornoemde besluit werd de vertegenwoordiger van de commissaris op zijn vraag door het Comité gehoord.

Toelaatbaarheid van de vraag om voorafgaand advies

Krachtens artikel 133, tiende lid van het Wetboek van vennootschappen verstrekt het Comité op verzoek van een commissaris een "**voorafgaandelijk**" advies over de verenigbaarheid van een prestatie met zijn onafhankelijke taakuitoefening.

In het voorgelegde geval stelt het Comité vast enerzijds dat het een tiental dagen voor de juridische voltrekking van de omvangrijke fusieverrichting, werd verzocht om een voorafgaand advies te verstrekken over de onafhankelijkheidspositie van de commissaris na de fusieverrichting, en anderzijds dat de betrokken controleopdrachten door de buitenlandse tak van het netwerk van de commissaris verder zijn uitgevoerd geworden na de fusiedatum, en zulks overeenkomstig de beslissing van het auditcomité van de betrokken dochter.

In casu stelt het Comité vast dat de vraag om een voorafgaand advies te verstrekken op rechtsgeldige wijze werd ingediend, maar ook dat het sinds de fusiedatum in dit

dossier als gevolg van de handelwijze van de commissaris - die weliswaar strookt met de beslissing van het auditcomité van de betrokken dochter - niet langer juridisch bevoegd is om nog een "voorafgaand" advies met toepassing van artikel 133, tiende lid van het Wetboek van vennootschappen te verstrekken, gelet op de juridische gevolgen van de voltrekking van de fusie en op het feit dat de uitvoering van de betrokken controleopdrachten in de buitenlandse dochter door het netwerk van de commissaris van de moedervenootschap niet werd geschorst.

Het Comité stelt derhalve vast dat het sinds de fusiedatum géén bevoegdheid meer heeft om een voorafgaand advies te verstrekken op grond van artikel 133, tiende lid van het Wetboek van vennootschappen.

*

Controlebevoegdheid

In het kader van zijn bevoegdheid om met betrekking tot de onafhankelijke taakuitoefening door een commissaris een zaak aanhangig te maken bij het bevoegde tuchtorgaan ingesteld bij het Instituut der bedrijfsrevisoren (cfr. artikel 133, tiende lid van het Wetboek van vennootschappen), heeft het Comité in dit dossier onderzocht of de hierboven beschreven toestand verenigbaar is met het verbod geformuleerd in artikel 183 ter, 5° van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen om deel te nemen aan de interne auditfunctie.

Verenigbaarheid van de betrokken non-auditdienst met de uitoefening van het mandaat van commissaris

Krachtens artikel 183 quater van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, ingevoegd bij het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen, mag de commissaris (en zijn netwerk) niet alleen in de vennootschap van wie hij commissaris is, maar evenmin in de vennootschappen of personen zoals bedoeld in artikel 133, achtste lid van het Wetboek van vennootschappen, verboden non-audit dienstprestaties verrichten, zoals bedoeld in artikel 183 ter van het voornoemde koninklijk besluit. Het is niet betwist dat in het voorgelegde geval de betrokken buitenlandse vennootschap sinds de fusiedatum, onder het toepassingsgebied valt van het voornoemd artikel 133, achtste lid van het Wetboek van vennootschappen, aangezien ze vanaf die datum als een dochtervennootschap moet worden aangemerkt.

Onverminderd de relevante bepalingen van het Wetboek van vennootschappen, van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der bedrijfsrevisoren en van de besluiten ter uitvoering van deze wetten, dient de verenigbaarheid van de betrokken non-auditdienst met de onafhankelijke uitoefening van het mandaat van commissaris, in dit dossier meer in het bijzonder te worden beoordeeld gelet op het bepaalde in artikel 183 ter, 5° van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, zoals ingevoegd door artikel 2 van het koninklijk besluit van

4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen.

Draagwijdte van artikel 183 ter, 5° van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen

De voornoemde bepaling stelt dat de commissaris zich niet onafhankelijk kan verklaren in het geval waarin hijzelf of een lid van zijn "netwerk" deelneemt aan de interne auditfunctie van de door hem gecontroleerde vennootschap.

Het verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen, verduidelijkt ten aanzien van deze bepaling dat het gevaar van zelfcontrole zich bijvoorbeeld kan voordoen wanneer geen duidelijke scheiding is aangebracht tussen het management van en het toezicht op de interne audit en de interne auditactiviteiten zelf, of wanneer de door de commissaris of iemand uit zijn netwerk verrichte beoordeling van het interne auditsysteem van zijn gecontroleerde cliënt of iemand uit haar netwerk bepalend is voor de aard en omvang van de procedures die hij achteraf bij de wettelijke controle hanteert.

Hetzelfde verslag aan de Koning verduidelijkt bovendien dat om dergelijke bedreigingen (men doelt op het gevaar van zelfcontrole) te vermijden de commissaris of iemand uit zijn netwerk moet kunnen aantonen niet betrokken te zijn bij het management van en het toezicht op de interne audit en dat daartoe geen enkele deelname geoorloofd is.

Uit wat voorafgaat blijkt enerzijds dat de ratio legis van het voornoemde artikel 183 ter (5°) de duidelijke bekommernis is om de gevaren van zelfcontrole die zich in deze context zouden kunnen voordoen in hoofde van de commissaris (en van zijn netwerk) te ondervangen en anderzijds dat de commissaris (en zijn netwerk) daartoe moeten kunnen aantonen dat zij op geen enkele wijze zijn betrokken geweest bij het management van en het toezicht op de interne auditfunctie van de gecontroleerde vennootschap.

Naar het oordeel van het Comité (zie ook Adviezen 2004/1 en 2004/2) is het derhalve niet uitgesloten dat een commissaris of zijn netwerk - zonder hierdoor de onafhankelijkheidspositie in het gedrang te brengen - kan aanvaarden om sommige bijzondere, strikt omschreven, niet-recurrente controleopdrachten in het domein van de interne audit van de gecontroleerde vennootschap te vervullen, voor zover

- de aard en de draagwijdte van deze bijzondere controleopdrachten duidelijk gedefinieerd worden door het vennootschapsorgaan dat verantwoordelijk is voor het management en het toezicht op de interne auditfunctie van de vennootschap;
- de follow-up van deze controleopdrachten, en in het bijzonder het onderzoek van de bevindingen en van de bestuursbeslissingen die eruit voortvloeien, eveneens door hetzelfde vennootschapsorgaan dat verantwoordelijk is voor het management en het toezicht op de interne adviesfunctie van de vennootschap, wordt verricht;
- de vervulling van deze bijzondere controleopdrachten geen of althans geen significante invloed heeft op de aard en de omvang van de wettelijke controleopdracht

met betrekking tot de financiële verslaggeving van de vennootschap die door de commissaris wordt verricht.

Toetsing van de toepasselijke regels in het onderzochte geval

Op grond van de door de commissaris medegedeelde informatie omtrent de aard van de onderzochte dienstprestaties (zie de hoger opgenomen beschrijving), behoren de door de buitenlandse tak van het netwerk van de commissaris bij de betrokken dochtervennootschap uitgevoerde controle-opdrachten naar hun aard onbetwistbaar tot de kern van de werkzaamheden die doorgaans onder het begrip “interne audit” worden begrepen, hoewel dit begrip noch in de wet van 2 augustus 2002, noch in de betrokken uitvoeringsbesluiten van het geamendeerde artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen, werd gedefinieerd.

Deze principiële analyse van de aard van de betrokken dienstprestaties wordt overigens gestaafd wordt door documenten die de commissaris heeft medegedeeld.

De commissaris wijst er evenwel op dat een dergelijke technische outsourcing van de interne auditfunctie

- het gevolg is van een expliciete beslissing van het auditcomité van de buitenlandse dochter;
- een uitvoerend karakter heeft aangezien de interne afdeling verantwoordelijk is voor de planning en de bepaling van de omvang van de werkzaamheden en ook instaat voor de evaluatie en rapportering naar het auditcomité van de dochter;
- geen werkzaamheden omvat met betrekking tot het proces van financiële rapportering noch met betrekking tot de selectie van waarderingsregels of boekhoudkundige procedures;
- verenigbaar is onder meer met de toepasselijke Amerikaanse wetgeving (de dochter is genoteerd te New-York en staat onder het toezicht van de SEC);
- geen of slechts een verwaarloosbaar gevaar op zelftoetsing inhoudt aangezien de dochter gecontroleerd wordt door een andere commissaris;
- een uitzonderlijke en tijdelijke situatie is die afloopt op 31 december 2004 aangezien de commissaris de verlenging van de betwiste controleopdrachten niet wenst, en die uitzonderlijke en tijdelijke situatie toe te schrijven is aan de fusieverrichting.

Zonder de werkelijkheid en de draagwijdte van de bovenstaande argumenten en gegevens te miskennen, moet het Comité na grondig onderzoek vaststellen dat de betrokken controleopdrachten verricht door het buitenlandse netwerk van de commissaris als een deelname door dat netwerk aan de interne auditfunctie van de buitenlandse dochtervennootschap moet worden gekwalificeerd. Een dergelijke deelname is verboden door de voornoemde artikelen 183 ter, 5° en 183 quater van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen aangezien hij geacht wordt de onafhankelijkheidspositie van de commissaris in het gedrang te brengen. De betrokken dienstverlening kan in het onderzochte geval immers bezwaarlijk worden gekwalificeerd als een bijzondere, strikt omschreven, niet-recurrente controleopdracht in het domein van de interne audit, waarvan sprake is in de adviezen 2004/1 en 2004/2 van het Comité.

▪ **Beslissing van het Comité**

Gelet op hetgeen voorafgaat heeft het Comité beslist van de commissaris te eisen

1° om onverwijld een einde te stellen of te laten stellen aan deze onwettige situatie;

2° om aan het Comité schriftelijk te bevestigen dat effectief een einde werd gesteld aan deze situatie;

3° deze beslissing onverwijld aan de auditcomités van zowel moeder als dochter te bezorgen en aan het Comité schriftelijk te bevestigen dat deze melding werd verricht.
