

## ONTWERP VAN 09.03.2004

### **AANBEVELING VAN HET INSTITUUT DER BEDRIJFSREVISOREN INZAKE DE ONAFHANKELIJKHEID VAN DE COMMISSARIS\***

**(in werking op ...)**

**Toepassing van de aanbeveling van de Europese Commissie van 16 mei 2002  
met betrekking tot  
“Onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU:  
basisbeginselen”<sup>1</sup>**

Gezien artikels 133en 134<sup>2</sup> van het Wetboek van vennootschappen,

Gezien de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren,

Gezien artikel 184 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen<sup>3</sup>,

Gezien het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren,

Gezien de Aanbeveling van de Europese Commissie van 16 mei 2002 aangaande de “onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen”<sup>4</sup>,

Gezien het advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (HREB) van (...),

Overwegend dat de Europese Unie een reeks bepalingen heeft uitgevaardigd met het oog op de harmonisatie, op een hoog kwalitatief niveau, van de regels met betrekking tot de

---

\* Of equivalent.

<sup>1</sup> Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen, 19.07.2002, L 191/22 II.

<sup>2</sup> Zoals gewijzigd door artikels 4 en 5 van de wet van 2 augustus 2002 tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen en de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurze genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnameaanbiedingen (*Belgisch Staatsblad*, 22 augustus 2002).

<sup>3</sup> Zoals gewijzigd door het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen, tot uitvoering van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen (*Belgisch Staatsblad*, 19 mei 2003).

<sup>4</sup> Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen, 19.07.2002, L 191/22 II.

wettelijke controle op de jaarrekening en met betrekking tot het beroep van wettelijke controleur van de rekeningen (met name door middel van de achtste richtlijn van 10 april 1984 inzake de toelating van personen belast met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden, de aanbeveling van de Europese Commissie van 15 november 2000 met betrekking tot de minimumvereisten inzake waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle in de Europese Unie en de aanbeveling van de Commissie van 16 mei 2002 met betrekking tot de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU),

Dat de Lidstaten sinds meerdere jaren bepalingen toepassen met betrekking tot het houden van de ledenlijst, de toegang tot het beroep, de permanente vorming, de kwaliteitscontrole, het toezicht, de tucht en het toezicht op de activiteiten van het beroep,

Dat in België de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren aan de basis ligt van bovenvermelde mechanismen,

Overwegend dat de bepalingen van de aanbeveling van de Europese Commissie van 16 mei 2002 aangaande de *“onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen”* betrekking hebben op de bedrijfsrevisoren in het kader van de uitoefening van het mandaat van commissaris,

Dat voor het merendeel van deze bepalingen de regels reeds voorzien zijn in de Belgische wetgeving en reglementering, in het bijzonder in artikels 133 en volgende<sup>5</sup> van het Wetboek van vennootschappen, artikels 183*bis* tot 183*sexies* van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen<sup>6</sup>, de Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren en het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisor,

Overwegende dat het past de toepassing van andere bepalingen van de Europese Aanbeveling eveneens aan te bevelen aan de bedrijfsrevisoren in het kader van de uitoefening van hun mandaat als commissaris of een equivalent mandaat,

Overwegende dat het Verslag aan de Koning voorafgaand aan het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisor bepaalt: *“De vraag naar de mogelijkheid of zelfs de wenselijkheid om een juridische definitie te formuleren voor een bij uitstek persoonlijk begrip als de onafhankelijkheid, kan gesteld worden. Ongeacht de toestand waar het probleem ter sprake komt, houdt de onafhankelijkheid verband met de persoonlijkheid van de beroepsbeoefenaar, zijn bekwaamheid, zijn karakter en zijn opvatting over zijn maatschappelijke rol”*;

De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (IBR) heeft deze aanbeveling tijdens de zitting van (...) goedgekeurd.

---

<sup>5</sup> Zoals gewijzigd door artikel 4 van de wet van 2 augustus 2002 tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen en de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurze genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnameaanbiedingen (*Belgisch Staatsblad*, 22 augustus 2002).

<sup>6</sup> Zoals gewijzigd door het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot uitvoering van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen (*Belgisch Staatsblad*, 19 mei 2003).

## **A. Inleiding : conceptueel kader**

De bepalingen van de aanbeveling van de Europese Commissie van 16 mei 2002 aangaande de « *onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU : basisbeginselen* » hebben betrekking op de bedrijfsrevisoren in het kader van de uitoefening van het mandaat van commissaris. Deze aanbeveling past in het kader van de Europese aanbeveling van 16 mei 2002. Deze laatste staat een conceptuele benadering voor, die erin bestaat een reeks beginselen te definiëren aangaande de onafhankelijkheid van de commissaris die aangewezen zijn voor hun toepassing op een reeks omstandigheden/situaties. Teneinde deze beginselen te verduidelijken, bevat de Europese aanbeveling toepassingsgevallen van de beginselen in bepaalde omstandigheden.

Een benadering gebaseerd op de basisbeginselen staat toe om het hoofd te bieden aan voortdurende wijzigingen van specifieke omstandigheden en past in de wil om te komen tot harmonisatie op Europees en internationaal niveau.

## **B. Definities**

### **Netwerk**

Met verwijzing naar artikel 1, 5° van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, wordt het netwerk gedefinieerd als zijnde iedere natuurlijke persoon of rechtspersoon waarmee de bedrijfsrevisor een georganiseerde professionele samenwerking heeft gesloten; worden in ieder geval vermoed aan deze definitie te voldoen, elke vennootschap die ertoe strekt het beroep uit te oefenen, elke overeenkomst die het recht inhoudt een gemeenschappelijke benaming te gebruiken of ernaar te refereren of die verbintenis tot wederkerige aanbeveling omvat.

### **Rechtspersonen van openbaar belang**

De volgende entiteiten worden beschouwd als rechtspersonen van openbaar belang wanneer ze gehouden zijn een commissaris of een bedrijfsrevisor te benoemen : kredietinstellingen, verzekeringsmaatschappijen, pensioenfondsen, mutualiteiten, beleggingsondernemingen, beursgenoteerde vennootschappen, intercommunales, vennootschappen waarvan de meerderheid van de aandelen in handen is van de publieke macht, politieke partijen, entiteiten waarvan de meerderheid van de opbrengsten subsidies zijn en andere organismen van openbaar nut bedoeld in de wet van 16 maart 1954 betreffende de controle op sommige instellingen van openbaar nut (B.S. 24 maart 1954).

### **C. Toepassingsgebied**

Deze aanbeveling is van toepassing op de mandaten van commissaris en op de opdrachten met betrekking tot de certificering van de gepubliceerde of neergelegde enkelvoudige of geconsolideerde jaarrekening.

### **D. Algemene veiligheidsmaatregelen voor de onafhankelijkheid**

1. De commissaris dient een veiligheidssysteem voor de onafhankelijkheid van de commissaris op het getouw te zetten en in stand te houden, dat een geïntegreerd deel uitmaakt van de globale bestuurlijke en interne controle-structuur van zijn kantoor. Het past om geval per geval te onderzoeken wat de meest passende maatregel is.
2. De commissaris moet tenminste ieder jaar aan het auditcomité, of bij gebrek aan het bestuursorgaan, schriftelijk mededeling doen van het totaalbedrag aan honoraria dat tijdens de betrokken periode door hemzelf, het revisorenkantoor en de leden van het netwerk ervan aan de gecontroleerde rechtspersoon en de met deze rechtspersoon verbonden vennootschappen overeenkomstig artikel 133, lid 7, van het Wetboek van vennootschappen is aangerekend voor de verlening van diensten. Dit totaalbedrag moet worden uitgesplitst in meerdere grote categorieën: het mandaat van commissaris en de categorieën bepaald door het koninklijk besluit houdende uitvoering van artikel 134, §§ 2 en 4, van het Wetboek van vennootschappen.

De commissaris zal eveneens de in verband daarmee genomen veiligheidsmaatregelen signaleren, en hij/zij zal desgevallend de aangelegenheden met betrekking tot de onafhankelijkheid van de commissaris met het auditcomité of indien er geen is, met het bestuursorgaan van de gecontroleerde rechtspersoon bespreken.

3. De werking van een dergelijk systeem dient schriftelijk geformaliseerd te worden, zodat het met behulp van kwaliteitscontrolesystemen kan worden getoetst.
4. Algemeen genomen dient het veiligheidssysteem van een revisorenkantoor het volgende te omvatten:
  - a) schriftelijke gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid die de van kracht zijnde onafhankelijkheidsnormen vastleggen, de bedreigingen voor de onafhankelijkheid identificeren en in passende veiligheidsmaatregelen voorzien;
  - b) een actieve en tijdige mededeling van deze gedragslijnen en van eventuele wijzigingen ervan aan elke vennoot, bestuurder en werknemer, onder meer door de regelmatige organisatie van vormingssessies ter zake;

- c) passende procedures die door vennoten, bestuurders, medewerkers en werknemers dienen te worden gevolgd om, zowel in normale als in bijzondere omstandigheden, aan de onafhankelijkheidsnormen te voldoen; in voorkomend geval, het nazicht van de auditwerkzaamheden door een andere revisor of auditvennoot die niet voor de betrokken gecontroleerde rechtspersoon gewerkt heeft;
- d) de aanwijzing van één of meer vennoten voor het bijwerken van de gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid, de tijdige mededeling van deze bijwerkingen en de controle van de adequate werking van het veiligheidssysteem;
- e) een nota betreffende elke gecontroleerde rechtspersoon waarin de conclusies zijn samengevat die zijn getrokken uit de beoordeling van de bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de commissaris en uit de daarmee samenhangende evaluatie van het onafhankelijkheidsrisico. Deze nota dient tevens de redenering te vermelden die tot de conclusies leidt. Indien ernstige bedreigingen worden vastgesteld, zal in de nota ook een overzicht worden gegeven van maatregelen die zijn of zullen worden ondernomen om het onafhankelijkheidsrisico te vermijden dan wel ongedaan te maken, of om het althans tot een aanvaardbaar niveau te herleiden.

#### **E. Uitoefening van een dienstbetrekking of van een functie bij de gecontroleerde rechtspersoon**

- 5. Dubbel dienstverband van een persoon, die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden ,zelfs tijdelijk, waarbij deze zowel bij het revisorenkantoor als bij de gecontroleerde rechtspersoon of de met deze rechtspersoon verbonden partijen, is verboden<sup>8</sup>.
- 6. Wanneer een lid van het bij de controle-opdracht betrokken team voornemens is het revisorenkantoor te verlaten en bij de gecontroleerde rechtspersoon in dienst te treden, dienen de gedragslijnen en procedures van het revisorenkantoor onder andere te voorzien in:
  - a) de verplichting voor alle leden van het bij de controle-opdracht betrokken team om het revisorenkantoor onmiddellijk in kennis te stellen;
  - b) de onmiddellijke ontheffing van een dergelijk lid van het bij de controle-opdracht betrokken team van de opdracht die verband houdt met het mandaat van commissaris; en

---

<sup>8</sup> Zie ook sectie B.5. van de Europese Aanbeveling; het past om rekening te houden met het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen en de wet van 24 juli 1987 betreffende de tijdelijke arbeid, de uitzendarbeid en het ter beschikking stellen van werknemers ten behoeve van gebruikers.

- c) een onmiddellijke verificatie van de werkzaamheden uitgevoerd door dit lid van het bij de opdracht betrokken team.

De bepalingen van dit punt 6 zijn toepasselijk, onverminderd artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen met betrekking tot het verbod voor de commissaris om iedere taak of mandaat in de gecontroleerde vennootschap te aanvaarden, gedurende de twee jaar die volgen op het einde van zijn mandaat als commissaris. Er wordt voor het overige verwezen naar de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002<sup>9</sup>.

7. Wanneer een voormalig lid van het bij de opdracht betrokken team of een vennoot van het revisorenkantoor, bij de gecontroleerde rechtspersoon in dienst is getreden, moeten de gedragslijnen en procedures van het revisorenkantoor waarborgen dat er geen banden van betekenis meer bestaan tussen het revisorenkantoor en de betrokken persoon.

## **F. Honoraria voor het mandaat van commissaris en andere diensten**

### **F.1. Resultaatgebonden honoraria**

8. Resultaatgebonden honoraria voor de andere diensten dan het mandaat van commissaris die een entiteit van het netwerk van de commissaris aan een gecontroleerde rechtspersoon of aan één van de daarmee verbonden vennootschappen verleent, worden verboden, tenzij een dergelijke overeenkomst werd gesloten nadat eerst het eventueel daaruit voortvloeiende onafhankelijkheidsrisico werd beoordeeld en is nagegaan of er adequate veiligheidsmaatregelen kunnen worden genomen om dit risico tot een aanvaardbaar niveau te herleiden.

### **F.2. Verhouding tussen totale honoraria en totale inkomsten**

9. De verlening van elke dienst (mandaat van commissaris en andere diensten) door een commissaris, een revisorenkantoor of een entiteit van zijn netwerk, aan een gecontroleerde rechtspersoon of de met deze rechtspersoon verbonden vennootschappen mag in geen geval uitmonden in feitelijke of schijnbare financiële afhankelijkheid van deze gecontroleerde rechtspersoon of groep rechtspersonen.
10. Wat de commissaris betreft, wordt er geacht sprake te zijn van financiële afhankelijkheid o.a. wanneer het totaalbedrag aan honoraria (voor het mandaat van commissaris en de andere diensten samen) dat een commissaris, natuurlijke persoon of rechtspersoon, van een gecontroleerde rechtspersoon en

---

<sup>9</sup> Sectie B.5.

de met deze rechtspersoon verbonden vennootschappen ontvangt of moet ontvangen, gedurende een periode van drie jaar, 20 % of meer van de totale jaarlijkse inkomsten van deze commissaris uitmaakt.

Wat het netwerk van de commissaris betreft, wordt er ook geacht sprake te zijn van financiële afhankelijkheid o.a. wanneer het totaalbedrag aan honoraria (voor het mandaat van commissaris en de andere diensten samen) dat het netwerk van de commissaris van een gecontroleerde rechtspersoon en de met deze rechtspersoon verbonden vennootschappen ontvangt of moet ontvangen, gedurende een periode van drie jaar, 20 % of meer van de totale jaarlijkse inkomsten van dit netwerk uitmaakt.

Voor de beoordeling van de grens van 20 %, past het rekening te houden met de honoraria ontvangen door het netwerk in België van de met de gecontroleerde rechtspersoon verbonden vennootschappen en van de entiteiten, met of zonder rechtspersoonlijkheid, binnen dewelke dezelfde persoon of dezelfde groep personen in rechte of in feite, een wezenlijke invloed uitoefent op de aanstelling van de commissaris<sup>10</sup>.

Het past bovendien om deze grens, desgevallend, te beoordelen op het niveau van het Belgische deel van het netwerk waartoe de commissaris behoort. Er dient geen rekening te worden gehouden met de honoraria voor de prestaties die verricht worden door het netwerk in het buitenland ten opzichte van de met de cliënt verbonden entiteiten.

### F.3. Verhouding tussen audit en non-audithonoraria

11. De commissaris dient tevens te overwegen of er andere, op de betaling van honoraria gebaseerde, relaties met de gecontroleerde rechtspersoon en met de daarmee verbonden vennootschappen bestaan, die de indruk kunnen wekken van financiële afhankelijkheid van een persoon die in een positie verkeert waarin hij de uitkomst van de opdracht die verband houdt met het mandaat van commissaris kan beïnvloeden, rekeninghoudend met de bepalingen van artikel 133, lid 5 Wetboek van vennootschappen<sup>11</sup>. Deze overweging dient zelfs gemaakt te worden ten aanzien van niet beursgenoteerde vennootschappen en diegene die niet gehouden zijn tot het opstellen en openbaarmaken van een geconsolideerde jaarrekening.
12. De commissaris, de revisorenvennootschap of het netwerk moet hoe dan ook steeds kunnen aantonen dat er geen sprake is van financiële afhankelijkheid van een bepaalde gecontroleerde rechtspersoon of van de met deze rechtspersoon verbonden vennootschappen in België.

---

<sup>10</sup> Cf. artikel 13 van het koninklijk besluit van 10 januari 2004.

<sup>11</sup> Beperking van de non-audithonoraria t.a.v. de audithonoraria.

Ook voor de niet-beursgenoteerde vennootschappen die niet deel uitmaken van een groep die gehouden is om de geconsolideerde rekeningen op te stellen en te publiceren, dreigt de onafhankelijkheid van de commissaris in gevaar gebracht te worden indien een veelbetekenend deel van de honoraria voortvloeit uit de prestaties andere dan audit geleverd aan een gecontroleerde rechtspersoon of aan daarmee verbonden vennootschappen. De commissaris moet het belang van het risico nagaan dat weegt op zijn onafhankelijkheid, rekening houdend onder andere met de aard van de andere diensten dan audit, het bedrag van de honoraria met betrekking tot auditopdrachten en andere opdrachten dan audit. Een van de veiligheidsmaatregelen bestaat in het nazicht van de auditwerkzaamheden door een andere revisor of auditvennoot die niet heeft deelgenomen aan activiteiten verbonden met het mandaat van commissaris of met andere prestaties dan audit.

#### F.4. Onbetaalde honoraria

13. Wanneer er sprake is van een aanzienlijke achterstand bij de betaling van honoraria voor de mandaten van commissaris en andere opdrachten en het bedrag van deze onbetaalde honoraria of dat bedrag tezamen met de honoraria voor lopende opdrachten als een lening van een aanzienlijke omvang kan worden opgevat, dan wordt de uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de commissaris zodanig groot geacht dat deze een nieuwe opdracht moet weigeren of zijn lopend mandaat zou moeten neerleggen met inachtneming van de bepalingen voorzien in artikels 135 en 136 van het Wetboek van vennootschappen.

#### G. Rechtsgeschillen

14. Er kunnen zich bedreigingen voor de onafhankelijkheid voordoen wanneer er een belangrijk rechtsgeschil is gerezen of naar alle waarschijnlijkheid zal rijzen tussen de commissaris of zijn netwerk en de gecontroleerde rechtspersoon.
15. In dit geval dient de commissaris de zaak te bespreken met het auditcomité of, bij gebrek, met het bestuursorgaan van de gecontroleerde rechtspersoon. Wanneer het rechtsgeschil een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de commissaris met zich meebrengt die zodanig groot geacht wordt, beoordeelt deze of hij zijn lopend mandaat moet neerleggen met inachtneming van de bepalingen voorzien in artikels 135 en 136 van het Wetboek van vennootschappen.

#### H. Interne rotatie

16. Er kunnen zich uit een te verregaand vertrouwen of te grote familiariteit voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid voordoen wanneer bepaalde leden van het bij de controle-opdracht betrokken team op deze opdracht geregeld en



voor lange tijd aan meewerken, vooral wanneer het gaat om een gecontroleerde rechtspersoon van openbaar belang.

17. Om deze bedreigingen te beperken, is de commissaris verplicht:

- a. ten minste de vaste vertegenwoordiger van het revisorenkantoor of van de commissaris, natuurlijke persoon binnen de 7 jaar na hun benoeming te vervangen. De vaste vertegenwoordiger die wordt vervangen mag het revisorenkantoor niet opnieuw vertegenwoordigen bij de gecontroleerde rechtspersoon voor een termijn van tenminste twee jaar is verstreken sedert de datum van zijn vervanging.
- b. het onafhankelijkheidsrisico te onderzoeken dat kan voortvloeien uit de langdurige medewerking van andere leden van het bij de controle-opdracht betrokken team, en adequate veiligheidsmaatregelen te nemen om dit risico tot een aanvaardbaar niveau te herleiden.

18. Wanneer een rotatie van de vaste vertegenwoordiger of van de commissaris, natuurlijke persoon niet mogelijk is, moet de commissaris kunnen verantwoorden dat hij andere veiligheidsmaatregelen heeft genomen teneinde het onafhankelijkheidsrisico tot een aanvaardbaar niveau te herleiden, bijvoorbeeld het jaarlijks nazicht door een andere revisor die niet behoort tot het revisorenkantoor of door een vennoot van het revisorenkantoor op de werkzaamheden verricht, na het jaarlijks nazicht, door de revisor in functie sinds meer dan 7 jaar.

## **I. Inwerkingtreding en overgangsbepalingen**

19. Deze aanbeveling treedt in werking op (...).

De bepalingen van punten 9 tot 10 zijn niet van toepassing op de boekjaren van het revisorenkantoor die nog niet afgesloten zijn op het ogenblik van de inwerkingtreding van deze aanbeveling noch op de honoraria van deze boekjaren.

De bepalingen van punten 16 tot 18 zijn van toepassing op de mandaten van commissaris die aanvangen vanaf 1 juli 2005.

Bijgevolg moet de interne rotatie toegepast worden bij alle mandaten die hernieuwd worden na 1 juli 2005, ten laatste op het ogenblik dat de termijn van 7 jaar bereikt wordt<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> Bijvoorbeeld : (1) indien de commissaris herbenoemd wordt op 1 juni 2005 en indien de vaste vertegenwoordiger in functie is sinds zes jaar op die datum, zal deze laatste in functie mogen blijven tot het einde van het mandaat van commissaris op 31 mei 2008; (2) indien de commissaris herbenoemd wordt op 1 oktober 2005 en indien de vaste vertegenwoordiger in functie is sinds zes jaar op die datum, zal de vaste vertegenwoordiger vervangen moeten worden ten laatste op 1 oktober 2006.