

MEDEDELING AAN DE BEDRIJFSREVISOREN

De Voorzitter

Correspondent
sg@ibr-ire.be

Onze referte
DSch/NH/fb

Uw referte

Datum
8 april 2008

Geachte Confrater,

Betreft: Bevestigingsbrief: standpunt van de Raad betreffende de aansprakelijkheid van de ondertekenaars

- 1.- De Raad van het IBR had u op 16 januari 2007 een Mededeling gericht betreffende de verplichte bevestigingsbrief (*representation letter*) voor de boekjaren afgesloten op 31 december 2006 of op een latere datum.
- 2.- Onderhavige Mededeling is erop gericht het standpunt van de Raad te benadrukken betreffende de aansprakelijkheid van de ondertekenaars van de bevestigingsbrief in verhouding tot hun wettelijke aansprakelijkheid, zoals opgenomen in het Jaarverslag 2007 (p. 218-224, § 8.3.3.), waarvan u in bijlage een kopie vindt.
- 3.- Indien u moeilijkheden ondervindt om de bevestigingsbrief te laten ondertekenen, kan u nuttig gebruik maken van het officiële standpunt van de Raad.

Met confraternele groeten,


Pierre P. BERGER

Bijlage: 1

8.3.2. Bijzonder bestek: hernieuwing van het mandaat van bedrijfsrevisoren bij de openbare instellingen van sociale zekerheid: Kruispuntbank van de Sociale Zekerheid (KBSZ)

In april 2007 heeft de Federale Overheidsdienst Sociale Zekerheid een aanbesteding uitgeschreven teneinde het mandaat van bedrijfsrevisor bij de openbare instellingen van sociale zekerheid te hernieuwen.

Op 18 september 2007 heeft de Voorzitter van het Instituut aan de bedrijfsrevisoren een Mededeling gericht teneinde de aandacht van de leden te vestigen op paragraaf 2.3.3. van het bestek inzake de toewijzingscriteria en meer bepaald het derde punt zoals hieronder weergegeven (vrije vertaling van de tekst naar het Nederlands):

“De bedrijfsrevisor verbindt zich uitdrukkelijk tot het niet overlaten van verantwoordelijkheden aan de KBSZ die de volgende verplichtingen zouden te buiten gaan – meer bepaald door aan de KBSZ te vragen een bevestigingsbrief te ondertekenen die steeds meer bindende regels oplegt –: (...).

Deze verbintenis zal uitdrukkelijk vermeld staan op het antwoord van de inschrijver en vormt een voorwaarde voor de ontvankelijkheid van zijn offerte.”.

Deze paragraaf legt als voorwaarde van ontvankelijkheid van het bod op dat de bedrijfsrevisoren de bevestigingsbrief niet ter ondertekening van de KBSZ voorleggen.

De Voorzitter van het Instituut heeft overleg gepleegd met de FOD Sociale Zekerheid teneinde de verenigbaarheid te waarborgen van paragraaf 2.3.3. van het bestek met de gecoördineerde wet van 1953 aangezien de bedrijfsrevisor, op grond van artikel 30, § 3 van deze wet, er wettelijk toe gehouden is de normen na te leven die door het Instituut worden opgesteld, overeenkomstig de procedure ingesteld door de wetgever en onderworpen aan een openbaar toezicht.

8.3.3. Vergadering met het BGI en de AB

De Erevoorzitter André KILESSE, de Secretaris-generaal David SZAFRAN en de Verantwoordelijke Standaarden voor de beroepsuitoefening, Dries SCHOCKAERT, hebben op 28 februari 2007 een vergadering bijgewoond met de vertegenwoordigers van het *Belgian Governance Institute* (BGI) en de Associatie van Bestuurders in België (AB).

Deze vergadering had ten doel de door het Instituut op 15 december 2006 opgestelde nieuwe normen en in het bijzonder de nieuwe norm betreffende de bevestigingsbrief nader te verklaren. Er werd in herinnering gebracht dat krachtens het nieuwe artikel 30, § 3 van de wet van 22 juli 1953 de normen bindend zijn voor de bedrijfsrevisoren⁽¹⁾.

Bijgevolg moeten de commissarissen de normen van het Instituut naleven en zijn zij onder meer verplicht zich te richten naar de situaties waarin de normen voorzien in het tot uitdrukking brengen van een oordeel met voorbehoud of in het formuleren van een onthoudende verklaring. Paragraaf 4.2. van voormelde norm stelt dat de weigering door de leiding om de bevestigingsbrief te tekenen een beperking in de uitvoering van de controle met zich meebrengt, wat de bedrijfsrevisor brengt tot het opnemen van een voorbehoud in zijn verslag of tot het formuleren van een onthoudende verklaring.

Tijdens deze vergadering werden verschillende vragen gesteld met betrekking tot de aansprakelijkheid van de bestuurders in verhouding tot de nieuwe verplichting van de bedrijfsrevisor om van de leiding van de entiteit de vereiste schriftelijke bevestigingen in een bevestigingsbrief te bekomen.

Met de eerste vraag wenste men te weten of de bevestigingsbrief (in verhouding tot de toepasselijke wetsbepalingen) al dan niet de aansprakelijkheid van de ondertekenaars van deze brief (bestuurders, zaakvoerders, algemeen en /of financieel directeur, andere personen die de gcontroleerde vennootschap kunnen verbinden in handelingen die verder gaan dan het dagelijks bestuur overschrijden, enz.) ten aanzien van de commissaris verhoogt ingeval van een burgerrechtelijke aansprakelijkheidsvordering ingesteld door deze laatste of door een derde tegen de ondertekenaars van de brief.

(1) Het koninklijk besluit van 21 april 2007 tot omzetting van bepalingen van de Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad, heeft de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren gewijzigd. Dit koninklijk besluit is in werking getreden op 31 augustus 2007, *B.S.* 27 april 2007, p. 22868-22945.

In dit opzicht heeft de Raad van het Instituut in herinnering gebracht dat de bestuurders, overeenkomstig artikel 92 van het Wetboek van vennootschappen, verplicht zijn een jaarrekening op te stellen die een getrouw beeld moet geven van het vermogen, de financiële toestand en de resultaten van de vennootschap (art. 24 van het K.B. van 30 januari tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen). Bovendien zijn de bestuurders, behoudens uitzondering, overeenkomstig artikel 95 van het Wetboek, verplicht een verslag op te stellen waarin zij rekenschap geven van hun beleid. Zij zijn eveneens verplicht hun medewerking te verlenen aan de door de commissaris verrichte controle van de jaarrekening en van het jaarverslag (cf. onder meer de artikelen 137 en 143 van het Wetboek van vennootschappen).

Bijgevolg is de Raad van het Instituut van mening dat de bevestigingsbrief, die dient te bevestigen dat de bestuurders zich bewust zijn van deze aansprakelijkheden en dat zij de elementen die relevant zijn voor het opstellen van een betrouwbare jaarrekening en jaarverslag behoorlijk in overweging hebben genomen, de aansprakelijkheid van de bestuurders van rechtswege niet verhoogt.

VIII Het is echter mogelijk dat de aansprakelijkheid van de bestuurders *in concreto* strenger wordt beoordeeld op basis van de verklaring die in de bevestigingsbrief wordt verstrekt met betrekking tot de precieze grondslagen op basis waarvan deze aansprakelijkheid zou kunnen worden toegepast. De aansprakelijkheid van de bestuurders neemt op zich niet toe omdat zij bestaat op grond van verplichtingen waartoe de bestuurders bij wet zijn gehouden.

De tweede vraag had betrekking op dezelfde problematiek als de eerste vraag, zij het in het kader van de aansprakelijkheid van de gecontroleerde vennootschap.

Overeenkomstig artikel 526 van het Wetboek van vennootschappen⁽¹⁾ is de vennootschap verbonden door de handelingen van de raad van bestuur, van de bestuurders⁽²⁾, van de leden van het directiecomité of van de personen aan wie het dagelijks bestuur is opgedragen, zelfs indien die

(1) Artikel 407 van het Wetboek van vennootschappen voor de CVBA.

(2) Bestuurders die overeenkomstig artikel 522, § 2 van het Wetboek van vennootschappen de bevoegdheid hebben om handelingen te stellen.

handelingen het doel overschrijden, tenzij de vennootschap bewijst dat de derde daarvan op de hoogte was of, in het licht van de omstandigheden, het niet mogelijk is dat hij daar geen kennis had van genomen; bekendmaking van de statuten alleen is echter geen voldoende bewijs.

De Raad van het Instituut is derhalve van oordeel dat hieruit voortvloeit dat, indien een bestuurder of een lid van het directiecomité of een persoon aan wie het dagelijks bestuur is opgedragen, een handeling verricht zoals de schriftelijke bevestiging van verkeerde inlichtingen opgenomen in de bevestigingsbrief, de vennootschap door deze handeling zal zijn verbonden, ongeacht of deze handeling al dan niet de bevoegdheden van het betrokken orgaan overschrijdt.

Bijgevolg verhoogt de bevestigingsbrief de aansprakelijkheid van de gecontroleerde vennootschap in verhouding tot de toepasselijke wetsbepalingen niet, maar kan zij wel aan de grondslag liggen van een eventuele toepassing daarvan.

De derde vraag had betrekking op het beroepsgeheim. Kan de commissaris gebruik maken van de bevestigingsbrief om zijn aansprakelijkheidsvordering tegen de gecontroleerde vennootschap en/of de leiding (in geval van een fout van laatstgenoemden) te ondersteunen in een aansprakelijkheidsvordering ingesteld door een minderheidsaandeelhouder?

De Raad van het Instituut heeft positief op de vraag geantwoord; hij is immers van oordeel dat de commissaris gebruik kan maken van de bevestigingsbrief in een rechtsvordering die tegen hem of tegen de vennootschap werd ingesteld.

De wettelijke basis van het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor is voorzien in artikel 79 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren:

“§ 1. Artikel 458 van het Strafwetboek is van toepassing op de bedrijfsrevisoren, de stagiairs en de personen voor wie ze instaan. Buiten de uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht waarin dit artikel voorziet, geldt deze plicht tevens niet voor:

- a) de mededeling van een attest of van een bevestiging verricht met de schriftelijke toestemming van de onderneming waarbij zij hun taak uitoefenen; (...).”*

Uit de gecombineerde lezing van artikel 79, § 1 van de wet van 22 juli 1953 en artikel 458 van het Strafwetboek volgt dat de commissaris in bepaalde gevallen moet spreken omdat de wet hem ertoe verplicht⁽¹⁾. Hij kan dan niet strafrechtelijk worden veroordeeld wegens overtreding van het beroepsgeheim.

Uit de gecombineerde lezing van artikel 79, § 1 van de wet van 22 juli 1953 en artikel 458 van het Strafwetboek volgt ook dat onder de uitzonderingen op het beroepsgeheim, anders dan de wettelijke spreekplicht, er uitzonderingen bestaan die op een gerechtelijke procedure betrekking hebben. Er dient een onderscheid te worden gemaakt tussen het geval waarin de commissaris in rechte getuigt en het geval waarin de commissaris verdachte is⁽²⁾.

Bij een getuigenis in rechte schendt de commissaris het beroepsgeheim niet, indien hij als getuige op burgerrechtelijk en op strafrechtelijk gebied voor het gerecht wordt gedaagd en spreekt. Er dient te worden beklemtoond dat de commissaris in dit geval niet verplicht is te spreken: hij heeft de keuze. Indien de commissaris echter spreekt, zal hij niet strafrechtelijk kunnen worden veroordeeld. Er weze in herinnering gebracht dat indien de commissaris ervoor opteert te spreken, hij aan de partijen alle elementen waarover hij beschikt, dient kenbaar te maken.

Ingeval een commissaris als verdachte wordt gehoord en in toepassing van de rechten van de verdediging, kan de commissaris spreken zonder het beroepsgeheim te schenden. Hij kan alle elementen inroepen die hij nuttig acht voor zijn verdediging, zelfs indien zijn cliënt hem vraagt het geheim te bewaren. Bijgevolg heeft de commissaris ook in dit geval de keuze tussen hetzij spreken, hetzij zwijgen.

Artikel 79, § 1 a) voorziet uitdrukkelijk in de uitzondering op het beroepsgeheim wanneer de vennootschap haar schriftelijke toestemming verleent voor de mededeling van attesten of bevestigingen⁽³⁾.

(1) De commissaris dient bijvoorbeeld in zijn verslag over de jaarrekening te vermelden dat hij geen kennis had van verrichtingen gedaan of beslissingen genomen met overtreding van de statuten of van het Wetboek van vennootschappen (artikel 144, 8° van het Wetboek van vennootschappen).

(2) IBR, *Vademecum*, I, 2005, p. 337.

(3) IRE, *Vademecum*, I, 2005, p. 338.

Het ondertekenen van de bevestigingsbrief houdt geen schriftelijke toestemming van de vennootschap in waarbij aan de commissaris de toestemming wordt verleend gebruik te maken van de inhoud van de brief zonder het beroepsgeheim te schenden.

Bij wijze van besluit is de Raad van het Instituut van mening dat de regels met betrekking tot het beroepsgeheim eveneens van toepassing zijn op de bevestigingsbrief, zoals elk ander document of bewijskrachtig gegeven gedekt door het beroepsgeheim dat de commissaris tijdens de uitvoering van auditwerkzaamheden heeft ontvangen.

De vierde vraag had betrekking op de vraag of de weigering om de bevestigingsbrief te ondertekenen al dan niet een overtreding door de leiding (bestuurders, zaakvoerders, enz.) van de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen uitmaakt, die strafrechtelijk worden gesanctioneerd krachtens artikel 170, 3^o van dit Wetboek.

De Raad van het Instituut heeft verduidelijkt dat de weigering om de bevestigingsbrief te ondertekenen een beperking in de uitvoering van de controle van de commissaris (*scope limitation*) met zich zal meebrengen, hetgeen de commissaris ertoe brengt een voorbehoud in zijn verslag of een onthoudende verklaring op te nemen (paragraaf 4.2. van de norm "Bevestigingen van de leiding van de entiteit").

De beperking in de uitvoering van de controle van de commissaris vloeit voort uit het feit dat de bevestigingsbrief vooral bevestigingen bevat van informatie die enkel door de leiding van de vennootschap kan worden verstrekt en die de commissaris niet zou kunnen bekomen via andere controletechnieken.

Daarentegen zou het ondertekenen van een bevestigingsbrief die niet strookt met de werkelijkheid kunnen worden beschouwd als een vervalsing in de zin van het Strafwetboek, voor zover de toepassingsvoorwaarden daartoe zijn vervuld.

De laatste vraag had betrekking op het begrip "waarborg": is de bevestigingsbrief een door de gecontroleerde vennootschap aan de commissaris toegekende "waarborg" die krachtens artikel 134, § 6 (oud artikel 134, § 3) van het Wetboek van vennootschappen is verboden?

De Raad van het Instituut is van oordeel dat artikel 134 dient te worden geplaatst in verhouding tot het Wetboek van vennootschappen. Deze bepaling wordt vermeld in Titel VII met betrekking tot de controle van de jaarrekening en van de geconsolideerde jaarrekening en meer in het bijzonder in afdeling 2 met betrekking tot de bezoldiging van de commissarissen. Artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen verduidelijkt de regels inzake de bezoldiging van de commissaris.

De filosofie van paragraaf 6 van deze bepaling weerspiegelt zich in de voorlaatste zin die bepaalt dat de commissaris geen enkel voordeel, in welke vorm ook, van de vennootschap mag ontvangen. Bovendien bepaalt het tweede lid:

“De vennootschap mag hun geen leningen of voorschotten toestaan, noch te bunnen behoefte waarborgen stellen of geven.”.

De term “waarborg” dient te worden verstaan in de zin van artikel 629 van het Wetboek van vennootschappen:

“Een naamloze vennootschap mag geen middelen voorschieten, leningen toestaan of zekerheden stellen (...).”.

VIII

Met andere woorden, de term “waarborg” heeft hier betrekking op het begrip “zekerheid” of op andere juridische formuleringen die leiden tot analoge gevolgen als deze van een zekerheid.

Aangezien de bepaling trouwens nauwkeurig en duidelijk is en bijgevolg niet vatbaar voor interpretatie is, kan de betekenis van de term overigens worden omschreven in omgangstaal. In dit opzicht omschrijven de *Petit Larousse Illustré* en *Van Dale* de term “waarborg” als volgt:

1. *Ce qui assure l'exécution, le respect des termes d'un contrat (...)*
2. *(...) qui procure à un créancier une sûreté, en garantie de l'engagement pris par le débiteur (par un cautionnement, une hypothèque), (...)*
3. *(...) onderpand, zekerheid, garantie: iets ten waarborg geven; een waarborg stellen; (...).”*

Bijgevolg is de Raad van het Instituut van oordeel dat de bevestigingsbrief aldus geen waarborg biedt in de zin van artikel 134, § 6 van het Wetboek van vennootschappen.