

Advies van 15 januari 2024
over een voorontwerp van wet betreffende de zorgplicht, de openbaarmaking van
duurzaamheidsinformatie door bepaalde vennootschappen en groepen en de assurance van
duurzaamheidsinformatie

A. Inleiding

1. De heer Pierre-Yves DERMAGNE, Vice-eersteminister en minister van Economie en Werk, heeft op datum van 13 december 2023 de Hoge Raad aangeschreven met het verzoek een advies uit te brengen over een “*voorontwerp van wet betreffende de zorgplicht, de openbaarmaking van duurzaamheidsinformatie door bepaalde vennootschappen en groepen en de assurance van duurzaamheidsinformatie*”.

Het voorontwerp van wet beoogt de omzetting van de Richtlijn (EU) 2022/2464 van het Europees Parlement en de Raad van 14 december 2022 tot wijziging van Verordening (EU) nr. 537 /2014, Richtlijn 2004/109 /EG, Richtlijn 2006/43/EG en Richtlijn 2013/34/EU, met betrekking tot duurzaamheidsrapportering door ondernemingen (hierna “*CSRD-richtlijn*”) en de instelling van een zorgplicht voor bepaalde Belgische ondernemingen.

2. 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 beroepen.

De Hoge Raad wordt verzocht het hem gevraagde advies uit te brengen bij voorkeur tegen 15 januari 2024.

3. Aangezien de Hoge Raad pas op 18 december 2023 de brief met de adviesaanvraag heeft ontvangen en gelet op de korte tijdspanne van één maand die door de kerstperiode nog korter was, heeft de Hoge Raad zich beperkt tot een advies over enkele voor hem belangrijke principes.

B. Vooraf – inhoud van het voor advies voorgelegd voorontwerp van wet

4. Het voor advies voorgelegd voorontwerp van wet omvat de volgende onderdelen:

- I. Hoofdstuk 1. - Algemene bepalingen** (art. 1-2)
- II. Hoofdstuk 2. - Wijzigingen van het Wetboek economisch recht** (art. 3-12)
- III. Hoofdstuk 3. - Wijzigingen van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen** (art. 13-65)
- IV. Hoofdstuk 4. - Wijziging van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven** (art. 66)
- V. Hoofdstuk 5.- Wijzigingen van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten** (art. 67-75)
- VI. Hoofdstuk 6.- Wijzigingen van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren** (art. 76-92)
- VII. Hoofdstuk 7. - Onafhankelijke verleners van assurediensten** (art. 93-96)
- VIII. Hoofdstuk 8. - Aanvangsdatum van de boekjaren waarop bepaalde ondernemingen de zorgplicht moeten naleven** (art. 97)
- IX. Hoofdstuk 9. - Aanvangsdatum van de boekjaren waarop de duurzaamheidsinformatie openbaar wordt gemaakt** (art. 98)
- X. Hoofdstuk 10. - Overgangs- en slotbepalingen** (art. 99-100)

5. Het voorontwerp van wet is enkel onderverdeeld in hoofdstukken, zonder vermelding van afdelingen of onderafdelingen, hetgeen niet bevorderlijk is voor de lectuur. Bovendien kunnen bij bepaalde onderdelen van de wet vragen worden gesteld bij de leesbaarheid ervan door de belanghebbenden.

6. Alvorens de tekst ten gronde te onderzoeken, wenst de Hoge Raad de aandacht van de minister te vestigen op het feit dat, in de Franse versie van het voorontwerp van wet, op 68 plaatsen het woord “rapport annuel” dient te worden vervangen door “rapport de gestion”, idem op 6 plaatsen in de memorie van toelichting.

Het Nederlandse woord “jaarverslag” wordt vertaald door:

- hetzij “rapport annuel”¹, als het gaat om de brochure die genoteerde vennootschappen jaarlijks moeten publiceren:

¹ In de zin van artikel 12 van het koninklijk besluit van 14 november 2007 betreffende de verplichtingen van emittenten van financiële instrumenten die zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereguleerde markt

- hetzij “rapport de gestion²”, als het gaat om het verslag van het bestuursorgaan bestemd voor de aandeelhouders dat samen met de (geconsolideerde) jaarrekening ter goedkeuring wordt voorgelegd.

In het onderhavige geval gaat het - gelet op de tekst van de om te zetten richtlijn - om gegevens die in het “rapport de gestion” en niet in het “rapport annuel” moeten worden opgenomen.

Het betreft weliswaar een wetgevingstechnische aanpassing, maar zij is onontbeerlijk, aangezien het toepassingsgebied van het ter advies voorgelegde voorontwerp van wet veel ruimer is en niet beperkt blijft tot genoteerde vennootschappen

7. De Hoge Raad heeft ook twijfels bij de vertaling van de Nederlandse uitdrukking “in voorkomend geval” door “le cas échéant” in de Franse versie van het voorontwerp van wet.

De Franse uitdrukking “s’il y a lieu” lijkt beter geschikt om het Nederlandse “in voorkomend geval” te vertalen. “Desgevallend” lijkt in het Nederlands correcter als vertaling voor “le cas échéant”. Zowel in het Nederlands als in het Frans is er een inhoudelijk verschil tussen beide uitdrukkingen.

C. Eénsluidend advies van de Hoge Raad

1. Hoofdstuk 2. Wijzigingen van het Wetboek van Economisch Recht (art. 3-12)

8. De Hoge Raad vraagt zich af in hoeverre het aangewezen is de bepaling in verband met het “zorgvuldigheidsplan” thans al in te voegen in het wetsontwerp tot omzetting in het Belgisch recht van richtlijn 2022/2464 inzake duurzaamheid.

Hoofdstuk 2 van het ter advies voorgelegde voorontwerp van wet handelt immers ten dele over een door de Europese Commissie op 23 februari 2022 gepubliceerd voorstel voor een richtlijn inzake passende zorgvuldigheid in het bedrijfsleven op het gebied van duurzaamheid en tot wijziging van Richtlijn (EU) 2019/1937 (2022/0051 (COD)). Over dit voorstel voor een richtlijn zijn talrijke amendementen ingediend (381), die door het Europees Parlement op 1 juni 2023 zijn aangenomen (gedeeltelijke stemming).

De richtlijn zelf is weliswaar nog niet goedgekeurd, maar vormt één van de Europese wetgevende prioriteiten voor 2023 en 2024, waarvoor de drie instellingen van de Europese Unie op 31 augustus 2023 op aanzienlijke vorderingen hebben aangedrongen.

9. De Hoge Raad twijfelt geenszins aan het belang om met betrekking tot de aard en de omvang van de activiteiten van de betrokken ondernemingen, een passend “zorgvuldigheidsplan” uit te werken, maar het lijkt hem raadzaam om dit voorstel voor een richtlijn pas integraal om te zetten zodra het op Europees vlak definitief is aangenomen.

en van het koninklijk besluit van 21 augustus 2008 houdende nadere regels voor bepaalde multilaterale handelsfaciliteiten

² In de zin van artikel 3:6 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

II. Hoofdstuk 3. - Wijzigingen van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (art. 13-66)

Definities

10. Wat de definities betreft, vermeldt de memorie van toelichting dat de *“nieuwe definities overeenstemmen met de definities van die door de CSRD-richtlijn in de boekhoudrichtlijn als artikel 2,17) en 2,18) worden ingevoegd”*. Inhoudelijk is er overeenstemming, maar terminologisch definieert het voorgestelde artikel 1:31/2, 2° WVV *“duurzaamheidsinformatie”*, terwijl er in artikel 2,18) van de CSRD-richtlijn sprake is van *duurzaamheidsrapportering*. Dezelfde opmerking kan worden gemaakt voor wat de definitie van *“geconsolideerde duurzaamheidsinformatie”* in het voorgestelde artikel 1:31/2, 3° WVV betreft.

In het algemeen wordt in het voorontwerp van wet de term *“duurzaamheidsrapportering”* in de titel en bepalingen van de CSRD-richtlijn door het woord *“duurzaamheidsinformatie”* omgezet naar Belgisch recht.

11. Het toepassingsgebied van de CSRD-richtlijn is als volgt: grote ondernemingen, al dan niet genoteerd, moederondernemingen van grote groepen en kleine en middelgrote genoteerde ondernemingen. Genoteerde micro-ondernemingen zijn vrijgesteld.

12. Omdat het WVV de categorie van *“grote vennootschap”* niet bevat, wordt er in het voorontwerp een categorie gecreëerd in het voorgestelde artikel 3:6/1, § 1, 1° WVV, maar uitsluitend voor het opnemen van informatie over essentiële immateriële middelen en duurzaamheidsinformatie in het jaarverslag:

“1° de vennootschappen die gedurende twee opeenvolgende boekjaren op balansdatum minstens twee van de volgende criteria overschrijden:

- a) een balanstotaal van 25.000.000 euro;*
- b) een netto-omzet, als bedoeld in artikel 1:31/2, 5°, van 50.000.000 euro;*
- c) een jaargemiddelde van het aantal werknemers van 250;”*

Voor de effectieve berekening van de erin opgenomen criteria zijn de paragrafen van artikel 1:24 WVV (*“kleine vennootschap”*) in het tweede, derde, vierde en vijfde lid van het voorgestelde artikel 3:6/1, § 1 WVV hernomen. Paragraaf 8 van artikel 1:24 WVV inzake de mogelijkheid om de criteria via koninklijk besluit na overleg in de Ministerraad en na advies van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven aan te passen, wordt echter niet hernomen.

De drempelwaarden om te bepalen of een vennootschap *“groot”* is, houden reeds rekening met de aanpassing aan de inflatie van de gedelegeerde richtlijn van de Europese Commissie van 17 oktober 2023 waarbij er in een verhoging met 25% is voorzien. Het is wellicht afwachten wat het advies van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven omtrent deze verhoging is.

Het criterium *“netto-omzet”* – in plaats van de gebruikelijke term *“jaaromzet”* – is nieuw en wordt gedefinieerd in het voorgestelde artikel 1:31/2, 5° WVV.

13. Zoals vermeld, zijn genoteerde microvennootschappen uitgesloten. Voor de definitie van microvennootschap wordt er niet verwezen naar de omschrijving ervan in artikel 1:26 WVV omdat

men zich wil “houden aan de Europese vrijstellingsvereiste” volgens de memorie van toelichting. Ook hier werden de drempelwaarden in het voorgestelde artikel 3:6/1, § 2, 2° WVV reeds aangepast aan de inflatie, maar de verhoging in de gedelegeerde richtlijn van de Europese Commissie bedraagt wel meer dan 25%: een netto-omzet van 900.000 euro en een balanstotaal van 450.000 euro. Ook hier is het wellicht afwachten wat het advies van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven is omtrent deze verhoging.

14. Moederondernemingen van grote groepen moeten geconsolideerde duurzaamheidsinformatie opstellen en bekendmaken. Omdat het WVV de categorie van “grote groep” niet kent, wordt er in het voorontwerp een categorie gecreëerd in het voorgestelde artikel 3:32/1, § 1 WVV. Dezelfde overwegingen als onder randnummer 12 kunnen hier worden hernomen.

Assurance van duurzaamheidsinformatie

15. In boek 3 van het WVV wordt titel 4 over de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening uitgebreid met de “assurance van duurzaamheidsinformatie”.

Uit de CSRD-richtlijn vloeit voor dat elke lidstaat bepaalt welke beroepsbeoefenaars belast zijn met de assurance van deze informatie op nationaal niveau. De enige beperking, die op Europees niveau wordt opgelegd, is dat wettelijke auditors niet worden uitgesloten en, als het toepassingsgebied wordt uitgebreid naar andere beroepsbeoefenaars, dat deze onderworpen zijn aan gelijkaardige voorschriften op het vlak van deontologie (met name de onafhankelijkheid van de beroepsbeoefenaar) en toezicht op de activiteiten van de beroepsbeoefenaars (in het geval van wettelijke auditors, een nationale instantie die onafhankelijk is van het beroep).

Het voorontwerp van wet vertrouwt de assurance van de duurzaamheidsinformatie toe aan de commissaris, maar licht ook de optie dat een andere bedrijfsrevisor dan de commissaris deze opdracht mag uitvoeren.

De assurance van de duurzaamheidsinformatie wordt enkel aan het bedrijfsrevisoraat voorbehouden. Overweging 61 van de CSRD-richtlijn vermeldt in dat verband: “*Er bestaat echter een risico op verdere concentratie van de auditmarkt, wat de onafhankelijkheid van auditors in gevaar zou kunnen brengen en tot hogere audithonoraria of honoraria voor assurance van duurzaamheidsrapportering zou kunnen leiden.*”

16. De Hoge Raad vraagt zich af of er nagegaan werd of het voorbehouden van de assurance van de duurzaamheidsinformatie aan bedrijfsrevisoren(kantoren), in de praktijk vooral aan de Big4 kantoren, overeenstemt met de verwachtingen van de betrokken ondernemingen (beschikbaarheden van mensen maar ook voldoende kennis in de drie onderdelen (E/S/G) van de duurzaamheidsinformatie). Naast een verdere concentratie van de auditmarkt in België is het niet uitgesloten dat de ondernemingen betrokken in de waardeketen van de grote ondernemingen ook beroep zullen moeten doen op experts ter zake.

Bovendien stelt de Hoge Raad zich de vraag welke organisaties reeds vanaf heden de kennis inzake duurzaamheidsinformatie kunnen aantonen en die – op basis van de huidige formulering van het voorontwerp van wet – zouden worden uitgesloten van de Belgische markt, ofschoon zij zouden kunnen zorgen voor een breder aanbod van dienstverlening.

Het ligt inderdaad in de bedoeling van de Europese Unie dat er genoeg marktspelers zijn die voldoende kennis hebben van duurzaamheidsinformatie om de assurance erop uit te voeren. Duurzaamheidsinformatie is omvangrijk en heeft betrekking op ecologische factoren, sociale rechten en mensenrechten en governancefactoren. Daarenboven zijn het aantal aan duurzaamheidsrapportering onderworpen ondernemingen relatief beperkt, maar de impact van deze rapportering op ondernemingen betrokken in de waardeketen van deze onderneming zou groot kunnen zijn.

17. In het licht van het voorgaande is de Hoge Raad niet tegen het gebruik door België van de optie om geaccrediteerde onafhankelijke verleners van assurediensten – in het Engels aangeduid als *independent assurance services provider (IASP's)* – toe te staan de assurance van duurzaamheidsinformatie uit te voeren op voorwaarde dat deze IASP's onderworpen zijn aan vereisten die gelijkwaardig zijn aan deze opgenomen in de Auditrichtlijn (richtlijn 2006/43/EG) en volgens de vereisten opgenomen in de CSRD-richtlijn die de voorwaarden van gelijkwaardigheid beschrijven. Hierdoor wordt de keuzevrijheid van vennootschappen vergroot met mogelijks een toename van de beschikbare capaciteit voor het verrichten van assurance van duurzaamheidsinformatie. Deze opening biedt ondernemingen ook de voordelen van concurrentie en marktdiversificatie.

In Hoofdstuk 7. - Onafhankelijke verleners van assurediensten (art. 93-96) wordt voorzien dat, na een periode van drie jaar vanaf de inwerkingtreding van de wet, de IASP's een accreditatieaanvraag mogen indienen om assuranceopdrachten van duurzaamheidsinformatie te verrichten, onder voorbehoud van een in de Ministerraad overlegd koninklijk besluit waarin kan worden beslist om, na marktevaluatie, geen toelating te verlenen voor het aanvragen van deze accreditatie wanneer de markttoegangsvoorwaarden niet zijn vervuld. Aan de Koning wordt in artikel 96 de mogelijkheid verleend om de nadere regels, voorwaarden en gelijkwaardigheidsvereisten te bepalen.

Het lijkt erop dat de artikelen 94 tot 96 van het voorontwerp van wet zijn opgenomen om in de toekomst in voorkomend geval IASP's voor assurance van duurzaamheidsinformatie toe te kunnen laten. De Hoge Raad is echter van oordeel dat deze bepalingen onvoldoende grondslag bieden om de toelatingseisen en nalevingsvereisten voor de IASP's en het toezicht daarop te regelen. Als IASP's daadwerkelijk worden toegelaten, dan moeten de op hen van toepassing zijnde gelijkwaardigheidsvereisten en publiek toezicht nu reeds in de wet worden uitgewerkt. Indien er meerdere marktspelers worden toegelaten, dan dienen zij onderworpen te worden aan een gelijkwaardig publiek toezicht als de bedrijfsrevisoren.

Bovendien creëren deze artikelen rechtsonzekerheid voor de IASP's. Zij moeten drie jaar wachten om een accreditatieaanvraag te mogen indienen en zijn na die periode helemaal niet zeker of zij toegelaten worden om een accreditatie aan te vragen. Voor de IASP's moet nu duidelijk worden geregeld wat de gelijkwaardigheidsvereisten zijn die aan hen worden gesteld en hoe het publiek toezicht op de naleving ervan wordt uitgevoerd.

18. De CSRD-richtlijn voorziet in een overgangsregeling voor de huidige bedrijfsrevisoren. De bedrijfsrevisoren natuurlijke personen die vóór 1 januari 2024 zijn ingeschreven in het openbaar register van het IBR, zijn om een assurance van duurzaamheidsinformatie uit te voeren, vrijgesteld van het bezitten van de theoretische kennis van de volgende vakgebieden:

- a) wettelijke voorschriften en standaarden ten aanzien van de opstelling van jaarlijkse en geconsolideerde duurzaamheidsinformatie;
- b) duurzaamheidsanalyse;
- c) passende zorgvuldigheidsprocedures met betrekking tot duurzaamheidskwesties;
- d) wettelijke voorschriften en assurancestandaarden voor de duurzaamheidsinformatie

Deze vrijstelling vervalt voor de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen die vóór 1 januari 2026 zijn ingeschreven in het openbaar register van het IBR. Het voorgestelde artikel 100 van het voorontwerp van wet schrijft dit voor, maar laat naar de mening van de Hoge Raad na te preciseren dat het alleen geldt voor bedrijfsrevisoren *natuurlijke personen*. De CSRD-richtlijn spreekt immers enkel van de wettelijke auditor.

19. In artikel 3:63 WvV, § 2, 2° WvV wordt voorgesteld middels het voorgestelde artikel 44 om de verboden niet-controledienst “boekhouding en de opstelling van boekhoudkundige documenten en financiële overzichten” aan te vullen met de woorden “alsmede het opstellen en openbaar maken van duurzaamheidsinformatie”. Er kan worden voorgesteld om ook een aanvulling te doen met de woorden “duurzaamheidsinformatie” in “3° de ontwikkeling en de tenuitvoerlegging van procedures voor interne controle en risicobeheer die verband houden met de opstelling en/of controle van financiële informatie of de ontwikkeling en tenuitvoerlegging van financiële informatietechnologiesystemen;” na de woorden “financiële informatie”.

In het voorgestelde artikel 45, dat een nieuw artikel 3:63/1 WvV invoegt, ontbreekt op het einde van § 1, 2° na de woorden “paragraaf 2,3°” de woorden “van artikel 3:63”.

20. Artikel 3:68 WvV wordt middels het voorgestelde artikel 47 aangevuld met drie paragrafen die de bevoegdheden van de commissaris of de bedrijfsrevisor belast met de assuranceopdracht van duurzaamheidsinformatie regelen. Wanneer de assuranceopdracht van duurzaamheidsinformatie door een andere bedrijfsrevisor dan de commissaris wordt uitgevoerd, is de commissaris, “*behoudens andersluidende contractuele bepalingen, bevoegd voor de controle van de verwijzingen van de duurzaamheidsinformatie naar de vermelde bedragen in de jaarrekening om de interconnectiviteit tussen de jaarrekening en de duurzaamheidsinformatie van de vennootschap te waarborgen*”

Indien er wordt toegestaan dat een andere bedrijfsrevisor dan de commissaris de assuranceopdracht van duurzaamheidsinformatie mag verrichten, dan is het vanwege de interconnectiviteit tussen de (geconsolideerde) jaarrekening en de duurzaamheidsinformatie volgens de Hoge Raad aangewezen dat er in een uitzondering op het beroepsgeheim in artikel 86, § 1 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren wordt voorzien zodat de bedrijfsrevisoren van beide opdrachten vertrouwelijke gegevens kunnen uitwisselen.

21. De CSRD-richtlijn wijzigt artikel 39, eerste lid, a) tot e) van de Auditrichtlijn dat betrekking heeft op het auditcomité. Het lijkt erop dat punt “e) *de onafhankelijkheid van de wettelijke auditors of auditkantoren te beoordelen en te monitoren overeenkomstig de artikelen 22, 22 bis, 22 ter, 24 bis, 24 ter, 25 ter, 25 quater en 25 quinquies van deze richtlijn, en overeenkomstig artikel 6 van Verordening (EU) nr. 537/2014, waarbij met name wordt nagegaan of de verstrekking van niet-controlediensten aan de gecontroleerde entiteit overeenkomstig artikel 5 van die verordening wenselijk is;*” niet werd omgezet in de artikelen 7:99, § 4 en 7:119, § 4 WvV middels de voorgestelde artikelen 64 en 65.

III. Hoofdstuk 4. Wijziging van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven (art. 66)

- *Europese benadering ingevoerd door richtlijn 2022/2464*

22. In artikel 19bis (enkelvoudige jaarrekening) wordt een nieuwe paragraaf 5, en in artikel 29bis (geconsolideerde jaarrekening) een nieuwe paragraaf 6 toegevoegd, en wel als volgt: « *Het management van de onderneming **informeert** de werknemersvertegenwoordiging op het*

passende niveau en bespreekt met de werknemersvertegenwoordiging de relevante informatie en de manier waarop duurzaamheidsinformatie wordt verkregen en geverifieerd. Het standpunt van de werknemersvertegenwoordiging wordt in voorkomend geval meegedeeld aan de betrokken bestuurs-, leidinggevende of toezichthoudende organen. »

Eén van de voorafgaande overwegingen in de richtlijn stelt dat indien ondernemingen betere duurzaamheidsrapporteringen verrichten, de uiteindelijke begunstigden daarvan individuele burgers en particuliere spaarders zouden zijn, met inbegrip van vakbonden en werknemersvertegenwoordigers, die dankzij een adequate informatievoorziening beter in staat zouden zijn om deel te nemen aan de sociale dialoog.

In dit verband wijst het Europees Parlement erop dat het gebrek aan door ondernemingen verstrekte duurzaamheidsinformatie ook het vermogen beperkt van belanghebbenden, waaronder actoren uit het maatschappelijk middenveld, vakbonden en werknemersvertegenwoordigers, om met ondernemingen een dialoog over duurzaamheidskwesties aan te gaan.

Overweging 52 van de richtlijn stelt dat « *de lidstaten (...) ervoor (moeten) zorgen dat duurzaamheidsrapportering wordt uitgevoerd met inachtneming van het recht van werknemers op informatie en raadpleging. Het management van de onderneming dient dan ook de werknemersvertegenwoordiging op het passende niveau te informeren en dient met hen relevante informatie en de manier waarop duurzaamheidsinformatie wordt verkregen en geverifieerd te bespreken. Dit noopt voor de toepassing van deze wijzigingsrichtlijn tot de instelling van een dialoog en een gedachtewisseling tussen de werknemersvertegenwoordigers en het hoofdbestuur of management op een ander geschikt niveau, op een zodanig tijdstip, op een zodanige wijze en met een zodanige inhoud dat de werknemersvertegenwoordigers uiting kunnen geven aan hun standpunt. Hun standpunt wordt in voorkomend geval meegedeeld aan de betrokken bestuurs-, leidinggevende of toezichthoudende organen.* » [Wij accentueren bepaalde aspecten]

- *Voorstel tot omzetting in het Belgische recht*

23. Artikel 66 van het ter advies voorgelegde voorontwerp van wet heeft de omzetting tot doel van de paragraaf 5 die in 2022 is ingevoegd in artikel 19*bis* (enkelvoudige jaarrekening) en artikel 29*bis* (geconsolideerde jaarrekening) van de Europese richtlijn 2013/34/EU van 26 juni 2013, door toevoeging van twee bijkomende punten (p) en (q) in artikel 15 van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven.

Punt (p) in artikel 15 vormt de omzetting in het Belgisch recht van de maatregelen die met richtlijn 2022/2464 in artikel 19*bis* (statutaire jaarrekening) en artikel 29*bis* (geconsolideerde jaarrekening) van de boekhoudrichtlijn zijn ingevoegd. Die maatregelen verlopen in drie stappen:

- Het management van de onderneming informeert de werknemersafgevaardigden op het passende niveau.
- Het management van de onderneming bespreekt met de werknemersvertegenwoordiging de relevante informatie en de manier waarop duurzaamheidsinformatie wordt verkregen en geverifieerd.
- Het standpunt van de werknemersvertegenwoordiging wordt in voorkomend geval meegedeeld aan de betrokken bestuurs-, leidinggevende of toezichthoudende organen.

24. De leden van de Hoge Raad stellen vast dat punt p) restrictief is geformuleerd, vergeleken bij de maatregelen die op Europees vlak zijn ingevoerd, want:

- het tweede punt gaat over het bespreken van (de resultaten van) de meegedeelde informatie, zonder verder gewag te maken van besprekingen over wat dient te worden verstaan onder

- “relevante informatie en de manier waarop duurzaamheidsinformatie wordt verkregen en geverifieerd”;
- in dit verband wordt overigens verwezen naar de formulering van artikel 22 van het ter advies voorgelegde voorontwerp van wet, waarin sprake is van “de relevante informatie en de manier waarop duurzaamheidsinformatie wordt verkregen en geverifieerd”. Over de Franse versie van lid 1 van artikel 3:6/5 zijn er twee vormelijke opmerkingen: “l’organe concernée” vervangen door “l’organe concerné”, enerzijds, en “Le cas échéant” vervangen door “S’il y a lieu”.
- De Hoge Raad vraagt zich af om welke redenen die maatregel is ingevoegd in het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en niet in artikel 15 van de wet van 20 september 1948.
- het derde punt gaat over het zinsdeel “(de resultaten van) die bespreking meedelen aan de werkgever”, terwijl de richtlijn het heeft over het meedelen van een standpunt. Aangezien artikel 15 van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven in nog andere gevallen bepaalt dat een advies wordt uitgebracht, is het aangewezen een punt q) toe te voegen, waarin bepaald wordt dat met toepassing van de artikelen 3:6/5 en 3:32/3, WVV, een - weliswaar niet-bindend - advies wordt uitgebracht, naar het voorbeeld van van andere adviezen die door de ondernemingsraad worden uitgebracht.

25. De Hoge Raad wijst erop dat het duurzaamheidsverslag ten laatste twee weken vóór de vergadering van de ondernemingsraad hieraan moet worden meegedeeld, zoals ook geldt voor de jaarrekening en het jaarverslag (waarvan het duurzaamheidsverslag voortaan verplicht een onderdeel vormt).

De Hoge Raad is van oordeel dat de wetgever zich best laat leiden door de formulering van andere punten in artikel 15 van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven, onder meer punt a) en o):

“a) hun advies uit te brengen en alle suggesties of bezwaren te kennen te geven over alle maatregelen die de arbeidsorganisatie, de arbeidsvoorwaarden en het rendement van de onderneming zouden kunnen wijzigen;”

“o) om van de werkgever elk jaar een ontwerp van opleidingsplan te krijgen, in toepassing van artikel 36 van de wet van 3 oktober 2022 houdende diverse arbeidsbepalingen en om over dit ontwerpadvies te geven tegen uiterlijk 15 maart. Bij ontstentenis van een ondernemingsraad, wordt dit ontwerp van opleidingsplan overgemaakt aan de vakbondsafvaardiging.”

26. Wat het eerste punt betreft: artikel 17 van het koninklijk besluit van 27 november 1973 houdende reglementering van de economische en financiële inlichtingen te verstrekken aan de ondernemingsraden vermeldt de lijst van documenten met betrekking tot de jaarlijkse voorlichting die aan de leden van de ondernemingsraad worden overgemaakt ten minste vijftien dagen vóór de vergadering belegd om deze voorlichting te onderzoeken.

Punt 2° van lid 1 bepaalt dat een exemplaar van de balans, van de winst- en verliesrekening, de bijlage, het jaaroverzicht, en, eventueel, van het rapport van de revisor, aan de ondernemingsraad worden meegedeeld.

Op te merken valt dat toch niet uitdrukkelijk wordt verwezen naar het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening, zomin in het 2° (dat enkel over de periodieke informatie over de onderneming gaat) als in het 4° (dat enkel over de geconsolideerde jaarrekening gaat) van lid 1 van artikel 17.

Het is belangrijk om met betrekking tot de mededeling van duurzaamheidsinformatie over de positie van de groep aan de ondernemingsraden van de groep, alsook met betrekking tot de mededeling van het geconsolideerde jaarverslag van de groep, de nodige rechtszekerheid te waarborgen.

*

* *

27. Punt q), dat wordt ingevoegd in artikel 15 van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven, dient te worden gelinkt aan hoofdstuk II van het ter advies voorgelegde voorontwerp van wet, dat handelt over de omzetting van het voorstel voor een richtlijn passende zorgvuldigheid in het bedrijfsleven op het gebied van duurzaamheid.

Dit punt komt hierboven aan bod in het punt over hoofdstuk 2.

IV. Hoofdstuk 6.- Wijzigingen van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren (art. 76-92)

28. In de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren (hierna auditwet) worden heel wat definities gewijzigd om de assuranceopdrachten van duurzaamheidsinformatie in deze definities te integreren.

29. Een van de gewijzigde definities is de definitie van revisorale opdracht waaraan de opdracht van de assurance van duurzaamheidsinformatie wordt toegevoegd, “*die ertoe strekt een deskundig oordeel te geven over de getrouwheid en de waarachtigheid van duurzaamheidsinformatie*”.

Een assuranceopdracht heeft betrekking op uit te voeren werkzaamheden om een verslag uit te brengen over historische financiële informatie en over andere dan historische financiële informatie, zoals niet-financiële informatie, duurzaamheidsinformatie en toekomstgerichte informatie. Een assuranceopdracht *omvat de verschillende niveaus van zekerheid* die door een bedrijfsrevisor kunnen worden verschaft. Zij omvat onder meer de opdrachten met een redelijke mate van zekerheid en de opdrachten met een beperkte mate van zekerheid. Ingeval van een **opdracht met een redelijke mate van zekerheid** (bijvoorbeeld een controleopdracht) wordt het opdrachtrisico teruggebracht tot een vaktechnisch aanvaardbaar laag niveau en brengt de bedrijfsrevisor een oordeel tot uitdrukking over de betrouwbaarheid van de informatie. Dat doet hij in positieve zin (“De financiële overzichten geven een getrouw beeld...” of “De informatie is op getrouwe wijze voorgesteld”). De aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden bij een **opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid** (bijvoorbeeld een beoordelingsopdracht) zijn beperkt in vergelijking met de werkzaamheden die noodzakelijk zijn bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en waardoor het opdrachtrisico aanvaardbaar is maar groter is dan bij een redelijke mate van zekerheid. De bedrijfsrevisor formuleert dan een conclusie over de betrouwbaarheid van de informatie. Dat doet hij in negatieve vorm (“Er is niets onder onze aandacht gekomen dat ons ertoe aanzet van mening te zijn dat...”).

De notie “revisorale opdracht” in artikel 3, 10° van de auditwet is thans beperkter dan het begrip “assuranceopdracht”: op grond van de definitie in artikel 3, 10° vereist een revisorale opdracht een deskundig **oordeel over de getrouwheid en de waarachtigheid van een jaarrekening, van een tussentijdse financiële staat, van een waardering of van andere economische en financiële informatie** – en dus een assuranceopdracht *met een redelijke mate van zekerheid* (een controleopdracht) – terwijl

voor een assuranceopdracht tot het verkrijgen van een *beperkte mate van zekerheid* (een beoordelingsopdracht) slechts een conclusie in negatieve vorm is vereist.

In de huidige stand van de auditwet zijn alle revisorale opdrachten assuranceopdrachten, maar niet alle assuranceopdrachten zijn revisorale opdrachten. Revisorale opdrachten zijn immers controleopdrachten, met name assuranceopdrachten met een redelijke mate van zekerheid!

In de huidige stand van de Europese wetgeving is de assuranceopdracht van duurzaamheidsinformatie een assuranceopdracht tot het verkrijgen van een *beperkte mate van zekerheid*. Dit is een beoordelingsopdracht en dus geen revisorale (controle)opdracht in de zin van huidig artikel 3, 10° van de auditwet.

30. Er kan worden voorgesteld om in de auditwet de volgende nieuwe definities op te nemen:

- revisorale opdracht: *“elke assuranceopdracht, al dan niet door of krachtens de regelgeving toevertrouwd aan de bedrijfsrevisoren, en andere opdrachten die door of krachtens de regelgeving zijn toevertrouwd aan de bedrijfsrevisoren; dit begrip omvat eveneens de ontleding en de verklaring van de economische en financiële inlichtingen aan de leden van de ondernemingsraad”*
- assuranceopdracht: *“een opdracht waarbij de bedrijfsrevisor voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt, om in een schriftelijk verslag een oordeel of een conclusie tot uitdrukking te brengen waarmee voor de gebruikers een redelijke of een beperkte mate van zekerheid wordt verschaft over de betrouwbaarheid van de informatie getoetst aan de erop toepasselijke criteria”*

Op die manier kunnen de gewijzigde formuleringen van “controledossier of assuredossier”, “controle- of assuredossier” in het gewijzigde artikel 17 van de auditwet worden beperkt tot “assuredossier.” Een aanpassing in dezelfde zin zou kunnen gebeuren voor de begrippen “controleverslag of assuranceverslag”, “controlewerkzaamheden of assurancewerkzaamheden” en “controletaken of assurancetaken.”

In het voorstel in het Nederlands van nieuwe definitie “24/1° controlestandaarden” moet deze titel worden vervangen door “24/1° assurancestandaarden” zoals in de Franstalige versie “24/1° normes d’assurance”.
