

Deel I : *krachtlijnen*Deel II : *advies*Deel III : *vergelijkende analyse*Deel I :  
**krachtlijnen**

p verzoek van de Minister van Justitie verstrekt de Hoge Raad voor de Economische Beroepen volgend advies omtrent onder andere de verschillende bepalingen in artikel 3 van hoger vermeld voorontwerp. De krachtlijnen van dit advies die terzake tevens rekening houden met de huidige stand van de verschillende ontwikkelingen op internationaal niveau en in het buitenland, zijn de volgende.

*Wat het eerste lid van artikel 3 van het voorontwerp betreft, heeft de Hoge Raad zich unaniem als volgt uitgesproken.*

- De Hoge Raad steunt de idee om in de Belgische rechtsorde een zogenaamde «cooling off» periode van twee jaar in te lassen gedurende dewelke de commissaris na het beëindigen van zijn mandaat van commissaris geen mandaat van bestuurder of zaakvoerder noch enige andere functie mag aanvaarden, noch bij de vennootschap waarbij hij tot commissaris benoemd werd, noch bij de vennootschappen die met deze verbonden zijn. De bepaling in het voorontwerp heeft het grote voordeel om terzake strikte regels vast te stellen omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris, hetzij tijdens de uitoefening van zijn mandaat van commissaris hetzij tijdens een periode van twee jaar na het beëindigen van zijn mandaat van commissaris (ongeacht

of hij al dan niet lid blijft van het Instituut der Bedrijfsrevisoren).

- Luidens het advies van de Hoge Raad zou het begrip «functie» nauwkeuriger moeten vastgesteld worden. De Hoge Raad beveelt terzake aan om in de huidige redactie van het voorontwerp «enige andere functie» aan te vullen tot «enige andere functie van gelijkaardig niveau».
- In hetzelfde perspectief past het te verduidelijken dat de inlassing van de aanvulling van het eerste lid van artikel 133 van het Wetboek van Vennootschappen niet tot gevolg heeft dat de bepaling kan worden gelezen alsof iedereen waarmee de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten onder deze «cooling off» regeling valt.
- Onder het toepassingsgebied inzake de entiteiten bij dewelke een commissaris is benoemd (of de met deze laatste verbonden entiteiten) moeten niet de «vennootschappen» die door het Wetboek worden gevisieerd, vallen doch de «ondernemingen» in de zin van artikel 17 van de Boekhoudwetgeving.
- Een adequaat controleregime met betrekking tot deze bepalingen moet worden ingericht en sancties op de niet naleving moeten worden opgesteld. Dit impliceert, overeenkomstig

de internationale en buitenlandse aanbevelingen die op dit stuk bestaan, dat de bevoegde instanties daartoe in alle fasen van de procedure van toezicht en de controle, waarvan de disciplinaire in het bijzonder, tenminste uit een meerderheid van onafhankelijke en van de economische beroepen externe leden zouden samengesteld zijn.

Tot slot wijst de Hoge Raad op de noodzaak te komen tot een taalkundige overeenstemming van de Nederlandstalige en de Franstalige versie van de bepaling. Daartoe is het aangewezen in de Franstalige versie de woorden «au sein de la société» weg te laten.

\*  
\* \*

*Wat de bepaling in het tweede luik van artikel 3 van het voorontwerp (dat lid 1 van artikel 133 van het Wetboek van Vennootschappen aanvult) betreft, zijn de leden van de Hoge Raad het unaniem eens dat de huidige reglementering omtrent de met het mandaat van commissaris(-revisor) onverenigbare activiteiten moet worden aangescherpt.*

Mevrouw Van Den Bossche en de heer Struyf steunen de actuele redactie van de bepalingen van het voorontwerp van wet daar deze beantwoorden aan hun eisen, met name de onafhankelijkheid vereist voor openbare taken uitgeoefend in het kader van het algemeen belang. Deze leden wensen daarenboven dat het begrip «functioneel samenwerkingsverband» wordt verduidelijkt.

Mevrouw Pieters en de Heren Keutgen, Michel, en Servais zijn van mening dat deze bepaling ten behoeve van de doeltreffendheid als volgt zou kunnen worden geregeld. Gezien de voortschrijdende ontwikkelingen op internationaal niveau en in het buitenland, moet worden vermeden dat de Belgische situatie wordt verlamd door een wettelijke bepaling van absolute onverenigbaarheid van de uitoefening van andere activiteiten (andere dan deze door de wet toegelaten) door de commissaris(-revisor).

In het licht van deze bevindingen is het verkieslijk, teneinde zich te kunnen aanpassen aan de wijzigende Europese en internationale omgeving, tegelijkertijd een beroep te doen op een wettelijke bepaling en een zo nodig aanpasbare uitvoeringsregeling.

- Het voorontwerp van wet moet het beginsel van de onverenigbaarheid van het mandaat van commissaris(-revisor) met de uitoefening van andere activiteiten in de vennootschap of de met deze verbonden vennootschappen die van aard zijn de onafhankelijkheid van de commissaris aan te tasten, bevatten. De vaststelling van de onverenigbare activiteiten laat de wet over aan een binnen de zes maanden na de inwerkingtreding van (het voorontwerp van) de wet te nemen en in de ministerraad te overleggen koninklijk besluit die terzake een nauwkeurige lijst zal bevatten, vastgesteld na raadpleging van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen. De memorie van toelichting kan ten indicatieven titel een niet-exhaustieve lijst van activiteiten vermelden waarvoor de overweging kan gelden dat de gelijktijdige uitoefening van deze mandaten met het mandaat van commissaris de onafhankelijkheid van deze laatste aantast. Een dergelijke regeling laat toe om in een open economie zoals de Belgische, rekening te houden met de huidige verscheiden ontwikkelingen zowel op Europees niveau als in tal van andere landen;

- Met hetzelfde oogmerk van transparantie, past het de bepalingen in artikel 134 §2 en §4 van het Wetboek van Vennootschappen omtrent de openbaarmaking van de remuneratie van de revisoren voor uitzonderlijke of bijzondere prestaties die niet in het kader van een mandaat van commissaris te situeren zijn, te verstrengen. Overeenkomstig de bestaande internationale aanbevelingen terzake, is het wenselijk dat de wetgever dergelijke publicatieplicht voorziet voor het geheel van de emolumenten die de revisor ontvangt (met een ventilatie naargelang de prestaties al dan niet in het kader van een mandaat van commissaris werden verricht);

- Zoals in het eerste luik van artikel 3 van het voorontwerp, past het te waken op de naleving van de verschillende bepalingen in het ontwerp. Op dit stuk is het van belang dat de bevoegde instanties daartoe in alle fasen van de procedure van toezicht en de controle, waarvan de disciplinaire in het bijzonder, tenminste uit een meerderheid van onafhankelijke en van de economische beroepen externe leden zouden samengesteld zijn;
- Tot slot wensen deze leden erop te wijzen dat het van belang is het toepassingsgebied *ratione personae* van een dergelijk regime in het licht van de Europeesrechtelijke en internationaalrechtelijke bepalingen, te onderzoeken.

De heer Peeters is de mening toegedaan dat in afwachting van hoger vermelde internationale en buitenlandse ontwikkelingen, het past te benadrukken dat de transparantie reeds gewaarborgd wordt in het huidige §4 artikel 134 Wetboek van Vennootschappen dat stelt: «De vervulling door een persoon met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in een verband van samenwerking staat, van een taak, mandaat of opdracht, kan slechts door de vennootschap worden bezoldigd voor zover het jaarverslag verantwoording verstrekt over het voorwerp van deze taak, mandaat of opdracht en de eraan verbonden bezoldiging». De naleving van deze bepaling zou kunnen verzekerd worden middels een wetgevend initiatief dat er toe strekt de commissaris te verplichten aan te duiden, in zijn verslag, enerzijds dat hij het bestuursorgaan (dat het jaarverslag heeft opgesteld) heeft gewezen op artikel 134 §4 van het Wetboek van Vennootschappen en anderzijds dat het jaarverslag, voor zover de commissaris heeft kunnen nagaan, de door artikel 134 §4 Wetboek van Vennootschappen vereiste vermeldingen bevat. Deze laatste wettelijke bepaling laat toe de toekenning van dergelijke vergoedingen te koppelen aan een verplichte verantwoording en openbaarmaking van de aard van hun opdracht en de eraan verbonden bezoldiging in een document dat door de neerlegging bij de Nationale Bank van België, aan elke derde wordt ter kennis gebracht.

## Deel II : *advies*

### 1. Inleiding

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft luidens artikel 54 van de Wet 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen de taak op eigen initiatief of op verzoek met adviezen of aanbevelingen aan de regering, aan het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten (IAB), aan het Instituut der bedrijfsrevisoren (IBR) of aan het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten (BIBF) ertoe bij te dragen dat bij de uitoefening van de opdrachten die de wet aan de bedrijfsrevisoren en de accountants toevertrouwt en de bij de verrichtingen van de accountant, de belastingconsulent, de bedrijfsrevisor, de erkende boekhouder en de boekhouder-fiscalist het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer in acht worden genomen.

Overeenkomstig de wettelijke bepalingen heeft de Minister van Justitie een aanvraag van advies ingediend bij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen omtrent het voorontwerp van wet houdende wijziging van het wetboek van vennootschappen en van de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurze genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnameaanbiedingen.

Het voorontwerp van wet bevat een artikel 3 dat strekt tot het verbod om gedurende een periode van twee jaar na het einde van het mandaat van commissaris geen mandaat van bestuurder, zaakvoerder, of enige andere functie te aanvaarden noch bij de vennootschap waarbij men tot commissaris benoemd werd, noch bij de vennootschappen die met deze verbonden zijn. Tevens verwoordt de bepaling de aantasting van de onafhankelijkheidspositie van de commissaris

die naast de controle-, verificatie en verbeteringsverrichtingen alsmede de bij de wet aan de commissaris toevertrouwde opdrachten, andere dienstprestaties voor de vennootschap waarvan hij de jaarrekening controleert of een daarmee verbonden vennootschap, verricht.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen houdt er zich aan de verschillende vragen die hem werden voorgelegd te onderzoeken rekening houdende met de verschillende huidige ontwikkelingen die op internationaal niveau en in het buitenland worden vastgesteld. Daartoe geeft het derde luik een rechtsvergelijkend en internationaal overzicht van de verschillende onderwerpen die het voorontwerp van wet bevat en voor advies aan de Hoge Raad werd overgemaakt.

De Hoge Raad acht het nuttig het debat omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris(-revisor) te situeren niet alleen binnen een nationale context door te verwijzen naar de Belgische wettelijke en reglementaire bepalingen terzake doch ook rekening te houden met de aanbevelingen en adviezen die voorheen door verschillende nationale instanties werden uitgevaardigd. De Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en later de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy heeft op dit stuk herhaaldelijk zijn bezorgdheid te kennen gegeven alsook een aanbeveling terzake geformuleerd<sup>1</sup>. Na het uitvaardigen van zijn aanbevelingen, werden nieuwe ontwikkelingen vastgesteld, zowel in het buitenland als op internationaal niveau die nopen tot de uitvoering van een nieuwe evaluatie van het vraagstuk waarbij rekening wordt gehouden met de nieuwe criteria. Deze ontwikkelingen hebben zowel betrekking op nieuwe initiatieven, in het bijzonder van reglementaire aard, als op feitelijke ontwikkelingen.

1. Voor een bespreking zie, Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy, «Aanbeveling betreffende de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisoren en externe accountants», *Jaarverslag 1998-1999*, 34-55.

## 2. Situering van de debatten omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris(-revisor)

Sinds het debat omtrent «corporate governance» centraal werd gesteld zowel in het bedrijfsleven als in academische milieus, nam ook de aandacht voor de positie van de commissaris toe. De onafhankelijkheid van deze laatste staat centraal in het creëren van een groter marktvertrouwen op het stuk van de verstrekking van financiële informatie. Hierover is men het in de meeste rapporten (waaronder deze gepubliceerd door de Europese Federatie van Accountants<sup>2</sup>) eens<sup>3</sup>.

Deze onafhankelijkheid wordt op een tweeledig niveau geëvalueerd.

In de eerste plaats noodzaakt de positie van de commissaris de onafhankelijkheid van geest. Dit slaat op de zekerheid dat de controletaken van de commissaris wel degelijk werden uitgevoerd met in acht name van de volkomen objectiviteit tegenover de gecontroleerde entiteit en de hiermee verbonden personen<sup>4</sup>.

Daarnaast houdt onafhankelijkheid ook verband met de veruitwendiging, met name de schijn van onafhankelijkheid. De positie van de commissaris moet in de rechtsorde derwijze geconstrueerd zijn dat verhinderd wordt dat derden de objectiviteit van de eerste in vraag zouden kunnen stellen.

\*  
\* \*

Regels terzake de onafhankelijkheid van de commissaris slaan bijna steeds op deze tweede invulling, met name het garanderen van de schijnbare onafhankelijkheid. De laatste vijf jaar werd omtrent de concretisering van deze onafhankelijkheidsvoorwaarde talloze discussies gevoerd, welke in een aantal gevallen hebben geleid tot nieuwe wetgeving, aanbevelingen of ontwerpen van wetgeving of aanbevelingen.

In de huidige Belgische wetgeving is de revisorale opdracht in de eerste plaats geformuleerd en omschreven in het Wetboek van Vennootschappen. Artikel 133 van het Wetboek van Vennootschappen bevat, in algemene bewoordingen, verschillende aspecten gelieerd aan de onafhankelijkheid van de commissaris.

Wat de positie van de commissaris jegens een vennootschap betreft, regelt de wet uitsluitend de aanvaarding van een mandaat tijdens of na de uitoefening van zijn revisoraal mandaat. De commissaris mag tijdens de uitoefening van zijn mandaat geen andere taak, mandaat of opdracht aanvaarden die de onafhankelijke uitoefening van deze laatste in het gedrang zou brengen tijdens zijn huidige opdracht.

Dezelfde regel is expliciet terug te vinden in artikel 12, §3 van het Koninklijk Besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren dat bepaalt dat de commissaris van de rechtspersoon geen andere dan revisorale opdracht mag aanvaarden jegens de vennootschap of van een met haar verbonden onderneming «die van aard zou zijn de onafhankelijke uitoefening van zijn opdracht in het gedrang brengen», noch tijdens zijn revisorale opdracht, noch erna.

Eens zijn opdracht afgelopen is, rust er op de commissaris geen enkele andere verplichting meer om dienaangaande bijzondere regels na te leven, tenzij deze die algemeen van toepassing zijn als commissaris. Het is immers mogelijk dat het aanvaarden van een opdracht na het beëindigen van zijn mandaat als commissaris in een bepaalde rechtspersoon niet te rijmen valt met de positie van commissaris in andere rechtspersonen.

Met andere woorden, de van kracht zijnde wettelijke en reglementaire bepalingen laten de commissaris alle vrijheid na het beëindigen van zijn revisorale opdracht en weglating van de ledenlijst van het I.B.R. een mandaat van bestuurder, zaakvoerder of enige andere functie op te nemen in de vennootschap waarvan de commissaris voorheen de rekeningen heeft gecontroleerd alsook in vennootschappen verbonden aan deze laatste.

\*  
\* \*

2. Zie in het bijzonder «Statutory Audit – Independence and Objectivity: Common Core of Principles for the Guidance of the European Profession – Initial Recommendations», een document gepubliceerd door de FEE in juli 1998. Het eerste punt van dit document vestigt de aandacht op onderhavige bepalingen omtrent onafhankelijkheid.

3. Dit werd opnieuw bevestigd in het recent rapport van de Securities and Exchange Commission, «Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements».

4. H. Olivier en V. Van De Walle, «Commissaris: artikel 64bis», in *Commentaar Vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1 september 1996, losbladig, 4.

De cumulatie van andere taken voor de persoon waarvoor tevens de revisorale opdracht wordt uitgevoerd, is luidens de huidige reglementering hoofdzakelijk onderworpen aan een feitelijke evaluatie.

In beginsel geldt geen verbod andere activiteiten uit te voeren dan de revisorale controle. Artikel 37 van de hoger vermelde wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen laat de uitoefening van diverse activiteiten omtrent de boekhouding door de revisor toe. Het betreft onder meer het nazicht en de correctie van de boekhoudstukken, of nog expertiseopdrachten «met betrekking tot de boekhoudkundige organisatie van ondernemingen alsook de analyse met boekhoudtechnische procédés, van de positie en werking van ondernemingen vanuit het oogpunt van hun kredietwaardigheid, rentabiliteit en risico's». De wet sluit niet a priori uit dat deze taken tevens verricht worden bij de te reviseren of de gereviseerde rechtspersoon voor zover evenwel de onafhankelijkheid of de waardigheid van het mandaat toevertrouwd aan de betrokkene persoon niet in het gedrang wordt gebracht.

Het Koninklijk Besluit van 10 januari 1994 verfijnt deze bepaling. Artikel 7 van dit besluit bepaalt dat het de commissaris(-revisor) verboden is een opdracht, een functie of een mandaat te aanvaarden of voort te zetten «wanneer de uitoefening daarvan hem in een positie van belangenconflict dreigt te plaatsen die van aard is het onafhankelijk oordeel dat hij moet uitbrengen in het gedrang te brengen.»

Hetzelfde besluit stelt bijzondere regels inzake de onafhankelijkheid tijdens de revisorale controle vast.

De verbodsbepalingen hebben in de eerste plaats betrekking op de posities van «voornaamste aandeelhouder van de vennootschap, eigenaar van de onderneming, bestuurder, zaakvoerder of afgevaardigde voor het dagelijks bestuur of lid van het directiecomité» gehouden door de commissaris of zijn naaste familieleden<sup>5</sup> in de vennootschap waarvoor een revisorale controle of de controle

van andere boekhoudkundige stukken wordt uitgevoerd<sup>6</sup>

De cumulatie van de revisorale opdracht met het verrichten van andere activiteiten binnen de gereviseerde of te reviseren vennootschap of de groep van de hiermee verbonden vennootschappen komt in andere wettelijke en reglementaire bepalingen aan bod.

In algemene bewoordingen formuleren artikel 7bis van de wet van 1953 en artikel 133 Wetboek van Vennootschappen een verbod tot het cumuleren van de revisorale opdracht met andere activiteiten voor de te reviseren of gereviseerde vennootschap(sgroep) wanneer de onafhankelijkheidspositie in het gedrang zou worden gebracht.

Bovendien geldt een bijzonder transparantieregime, neergelegd in artikel 134, §2 van het Wetboek van Vennootschappen, terzake het verrichten van dergelijke opdrachten. Bijzondere opdrachten kunnen slechts op een bijzondere wijze worden vergoed wanneer het jaarverslag verantwoording verstrekt terzake het voorwerp en de bezoldiging van deze taken. Hieruit volgt dat tenminste wat de bezoldigde opdrachten buiten de revisorale controle betreft, door iedere «stakeholder» een onafhankelijkheidsoordeel kan worden uitgesproken, tenminste voor zover het geremunereerde taken buiten de revisorale opdracht betreft.

Artikel 12, §3 van het hoger vermelde Koninklijk Besluit van 10 januari 1994 vult deze regel verder aan en bepaalt dat de commissaris van de rechtspersoon geen andere dan revisorale opdracht mag aanvaarden jegens de vennootschap of van een met haar verbonden onderneming «die van aard zou zijn de onafhankelijke uitoefening van zijn opdracht in het gedrang te brengen» of, luidens §2 van hetzelfde artikel, «hem ertoe zou brengen zich in te laten met het beheer van de onderneming, of de onderneming te vertegenwoordigen in welke hoedanigheid dan ook. Deze regel is van toepassing op de leden van zijn personeel en op zijn stagiairs.»

5. Bloed- of aanverwanten tot in de tweede graad.
6. Hetzelfde artikel stelt ook het verbod vast wanneer zijn of haar echtgeno(o)t(e), een bloed- of aanverwant tot in de tweede graad in de hoedanigheid van werknemer of onafhankelijke beroepsbeoefenaar op een betekenisvolle wijze bijdraagt tot het houden van de boeken of tot het opstellen van de jaarrekening of andere boekhoudkundige staten die het voorwerp zijn van een verklaring. Artikel 10 herneemt de aanvullende bepalingen omtrent het houden van een financieel belang in een onderneming waarvan de commissaris de jaarrekening of andere boekhoudkundige bescheiden controleert.

### 3. De uitoefening van een leidinggevende functie in de vennootschap onderworpen aan de revisorale controle na het beëindigen van de revisorale opdracht

Lid 1 van artikel 3 van het voorontwerp dat strekt tot aanvulling van artikel 133, eerste lid van het Wetboek van Vennootschappen luidt in de versie die aan de Hoge Raad van de Economische Beroepen is bezorgd, als volgt:

«Zij kunnen gedurende een periode van twee jaar na het einde van hun mandaat van commissaris geen mandaat van bestuurder, zaakvoerder, of enige andere functie aanvaarden noch bij de vennootschap waarbij zij tot commissaris benoemd werden, noch bij de vennootschappen die met deze verbonden zijn.»

#### 3.1.

**De Hoge Raad voor de Economische Beroepen steunt unaniem het regeringsvoorstel om een periode van twee jaar, de zogenaamde «cooling off» periode, in te lassen gedurende dewelke de commissaris na het beëindigen van zijn mandaat van commissaris geen mandaat van bestuurder of zaakvoerder noch enige andere functie van gelijkaardig niveau mag aanvaarden, noch bij de vennootschap waarbij zij tot commissaris benoemd werden, noch bij de vennootschappen die met deze verbonden zijn.**

De Hoge Raad verdedigt de ratio legis van deze bepaling. Immers is het van belang in het maatschappelijk verkeer niet alleen de onafhankelijkheid van geest van de commissaris te waarborgen doch ook iedere schijn van afhankelijkheid van welke aard ook, te vermijden. Daartoe draagt deze ontwerpbepaling die inhoudt dat na de beëindiging van een mandaat van commissaris deze laatste geen ander mandaat binnen de vennootschap waarvan hij tot voorheen commissaris is geweest of bij de vennootschappen die met deze verbonden zijn, mag opnemen, bij.

De huidige redactie van deze bepaling heeft de grote verdienste dergelijke overenigbaarheid van mandaten te formuleren ongeacht of het gaat om de periode tijdens dewelke de commissaris zijn revisorale opdracht uitvoert dan wel tijdens een periode van twee jaar na het beëindigen van zijn revisorale opdracht (zonder onderscheid naargelang de commissaris al dan niet lid blijft van het IBR).

De Hoge Raad houdt zich er evenwel aan omtrent de huidige verwoording enige bemerkingsen te formuleren.

De eerste twee bemerkingsen situeren zich op het stuk van het gebruik en de invulling van het begrip functie.

*3.1.1. In de Nederlandstalige versie wordt zonder meer het begrip «functie» vermeld terwijl in de Franstalige versie «fonction» gepaard gaat met de toevoeging van «au sein de la société». Dit laatste lijkt eerder te verwijzen naar andere personen, niet bestuurders noch zaakvoerders doch met bevoegdheden die deze van een gewone werknemer overschrijden.*

Er zou kunnen gedacht worden aan een directeur die mede met een bestuurder handtekeningbevoegdheid heeft onder het huidige recht, zoals geïnterpreteerd door het Hof van Cassatie. Het verdient derhalve aanbeveling de twee teksten te doen overeenstemmen door ofwel «au sein de la société» weg te laten in de Franstalige tekst of «in de schoot van de vennootschap» toe te voegen in de Nederlandstalige versie. Niettemin kunnen interpretatieverschillen blijven bestaan aangaande het begrip «functie» (cf. infra). *De Hoge Raad voor de Economische Beroepen stelt voor «au sein de la société» in het voorontwerp te schrappen.*

#### 3.1.2. De invulling van het begrip functie

Over het begrip «functie» werd reeds in de voorbereidende werken van de hoger vermelde Wet van 21 februari 1985 gediscussieerd.

Dit heeft uiteindelijk geleid tot het gebruik, in de Franstalige versie van artikel 133 Wetboek van Vennootschappen van «fonction», terwijl de Nederlandstalige tekst spreekt van «taak».

In zijn advies die terug te vinden is in de voorbereidende werken bij hoger vermelde wet, opperde de Raad van State om voor de «taak van commissaris» de «functie van commissaris» te gebruiken. Voorts, stelde de Raad van State voor, om in het toenmalige ontwerp, dat ook een «cooling off» periode bevatte, te spreken

over: «Hij die commissaris geweest is, mag gedurende drie jaar na zijn ontslag of na het beëindigen van zijn functie in dezelfde vennootschap niet tot *beheerder of aangestelde* worden benoemd of er enige *andere functie* uitoefenen»<sup>7</sup>. Met deze wijziging stemde de regering nadien nog uitdrukkelijk in: «aldus wordt voorgesteld, in artikel 64ter<sup>8</sup> van de vennootschapswetten, de onverenigbaarheden verbonden aan hun taakuitoefening, evenals de wachttermijn te bevestigen die gewezen commissarissen dienen in acht te nemen vooraleer zij tot bestuurder of aangestelde van de voorheen door hen gecontroleerde vennootschap of van een verbonden onderneming kunnen worden benoemd»<sup>9</sup>.

Later werd geopteerd deze uitdrukkelijke verbodsbepaling niet in de wet op te nemen, doch het verschil in benadering «taak» en «fonction» bleef in de artikel 64bis Venn. W. staan.

Dit begrip komt ook in het hoger vermelde Koninklijk Besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren uit 1994 voor.

Artikel 12, §2 van het K.B. luidt: «Met uitzondering van de vertegenwoordiging in het kader van andere wettelijke opdrachten, of van opdrachten die onvermijdelijk gepaard gaan met zijn revisorale opdracht of die eruit voortvloeien, mag de bedrijfsrevisor geen andere *functie*, mandaat of opdracht aanvaarden die hem ertoe zou brengen zich in te laten met het beheer van de onderneming, of de onderneming te vertegenwoordigen in welke hoedanigheid dan ook. Deze regel is van toepassing op de leden van zijn personeel en op zijn stagiairs.» Ook de Franstalige versie vermeldt het begrip «fonction».

Het valt op dat artikel 12, §3 deze formulering niet herneemt, hoewel de bepaling, inzake de materie in laatstvermeld lid, dezelfde doelstelling nastreeft. Immers luidt §3 dienaangaande: «Het is de bedrijfsrevisor verboden,... een andere taak, mandaat of opdracht dan de revisorale controle te aanvaarden....» In de Franstalige versie van het artikel werd evenwel toch het begrip «fonction» vermeld.

Noch het verslag aan de Koning noch het advies van de Raad van State voorafgaand aan hoger vermeld koninklijk besluit wijzen op deze tekstuele verschillen.

In artikel 12, §2 van het K.B. en in tegenstelling tot het voorontwerp van wet, rijst evenwel geen probleem omtrent het begrip functie. Immers is het verrichten van arbeid door een bedrijfsrevisor onder de vorm van een arbeidsovereenkomst reeds uitgesloten door andere wettelijke bepalingen (in het bijzonder artikel 7bis van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren). Aan de hand van deze bepaling kan derhalve het hoger vermelde probleem omtrent de invulling van het begrip functie niet worden opgelost.

Eventueel kan evenwel worden verwezen naar artikel 12, §1 van het zelfde K.B. Volgens deze bepaling valt onder het begrip functie: het mandaat van bestuurder, zaakvoerder, afgevaardigde voor het dagelijks bestuur of lid van het directiecomité. Wanneer deze invulling wordt weerhouden, kan meer duidelijkheid worden verstrekt of een «functie» als het verrichten van prestaties binnen een arbeidsovereenkomst kan worden beschouwd.

Volgens de heersende rechtspraak en rechtsleer is het mogelijk dat een persoon verbonden door een arbeidsovereenkomst een mandaat van bestuurder aanneemt. De uitoefening van de arbeidsovereenkomst moet in dat geval kunnen geschieden in ondergeschikt verband. Onder strikte voorwaarden geldt hetzelfde voor de uitoefening van een mandaat van zaakvoerder. Afgevaardigde voor het dagelijks bestuur en lid van het directiecomité zijn mandaten die in een groot aantal gevallen zullen uitgeoefend worden in het kader van een arbeidsovereenkomst. De mogelijkheid deze mandaten uit te oefenen in het kader van een managementvennootschap doet niets af van deze vaststelling. Het huidige voorontwerp viseert in het bijzonder deze laatst vermelde mandaten daar reeds afzonderlijk melding wordt gemaakt van de mandaten van bestuurder en zaakvoerder.

Op grond van deze tekst kan geargumenteed worden dat de commissaris na het

beëindigen van zijn mandaat gedurende een periode van twee jaar na het beëindigen van zijn mandaat geen arbeidsovereenkomst mag sluiten met de vennootschap die aan de revisorale opdracht was onderworpen noch met de hiermee verbonden vennootschappen.

Deze vaststellingen doen de vraag rijzen welke mogelijkheid de wetgever na inlating van dergelijke bepaling in het Wetboek van Vennootschappen beoogt:

- a) In de eerste plaats kan het de bedoeling van de wetgever zijn om niet alleen het mandaat van bestuurder en zaakvoerder in de vennootschap waarvan de revisorale opdracht werd verricht of in de vennootschappen die hiermee verbonden zijn gedurende een periode van twee jaar na het beëindigen van zijn mandaat van commissaris te verbieden, doch ook om alle prestaties die in de vorm van een arbeidsovereenkomst worden uitgeoefend te verhinderen. In dit geval is er sprake van een algemeen verbod.
- b) Het is evenwel ook mogelijk dat de wetgever beoogt naast het verbod om een mandaat van bestuurder en zaakvoerder in de vennootschap waarvan de revisorale opdracht werd verricht of in de vennootschappen die hiermee verbonden zijn gedurende een periode van twee jaar na het beëindigen van het mandaat van commissaris uit te oefenen, slechts deze prestaties te willen verbieden die kunnen worden gecatalogeerd als prestaties die door een leidinggevende persoon binnen de vennootschap of de met de vennootschap verbonden vennootschap worden uitgevoerd. Hierbij kan worden gedacht aan een persoon die als lasthebber van de vennootschap door de raad van bestuur wordt gevolmachtigd om een bijzondere taak te verrichten die behoort tot de vertegenwoordigingsbevoegdheid van

7. Parl. St. Kamer, nr. 552/1, 1982-83, p. 70.

8. Het huidige artikel 134 Wetboek van Vennootschappen

9. Parl. St., Kamer nr. 552/35, p. 41.

de raad van bestuur en waarvoor delegatie mogelijk is.

*De laatste benadering zou de Hoge Raad de regering willen aanbevelen en hij suggereert de regering tevens (in de huidige redactie van het voorontwerp) «enige andere functie» aan te vullen tot «enige andere equivalente» functie. Deze precisering zou tot gevolg hebben dat niet alle prestaties die in de vorm van een arbeidsovereenkomst door de voormalige commissaris (bij de voorheen gereviseerde vennootschap) of bij de vennootschap die met deze verbonden is, worden geïsoleerd.*

*Tevens moet worden vermeden dat de aanvulling van artikel 133 eerste lid tot gevolg zou hebben dat de bepaling kan worden gelezen alsof iedereen die een arbeidsovereenkomst heeft gesloten met de commissaris onderworpen wordt aan het regime van de «cooling off» periode. Dit zou immers betekenen dat een kandidaat-bedrijfsrevisor die zijn stageverplichtingen vervult en met de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft gesloten, gedurende een periode van twee jaar na het beëindigen van de tewerkstelling bij de commissaris evenmin een mandaat van bestuurder, zaakvoerder, of enige andere functie mag aanvaarden noch bij de vennootschap waarbij de partij met wie de kandidaat-bedrijfsrevisor een arbeidsovereenkomst heeft gesloten tot commissaris benoemd werd, noch bij de vennootschappen die met deze verbonden zijn.*

*3.1.3. Een tweede onderwerp waarover de Hoge Raad voor de Economische Beroepen wenst een bemerking te maken, houdt verband met lid 1 in fine waar melding wordt gemaakt van de verbonden vennootschappen.*

«Vennootschappen die met deze verbonden zijn» heeft een beperkte draagwijdte. Immers worden andere rechtspersonen buiten de vennootschappen door

dergelijke definitie niet geïsoleerd. De Hoge Raad adviseert om vennootschappen te vervangen door ondernemingen in de zin van artikel 1, 2° tot 4° van de Wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen.

Artikel 1 van deze wet bepaalt dat ondernemingen zijn «de handelsvennootschappen, de vennootschappen die de rechtsvorm van een handelsvennootschap hebben aangenomen, de Europese economische samenwerkingsverbanden, de openbare instellingen die een statutaire opdracht vervullen van commerciële, financiële of industriële aard, de instellingen ... al dan niet met eigen rechtspersoonlijkheid die, met of zonder winstoogmerk, een commercieel, financieel of industrieel bedrijf uitoefenen en waarop dit hoofdstuk per soort van instellingen van toepassing wordt verklaard door een koninklijk besluit.»

Een dergelijk voorstel om het toepassingsgebied *ratione personae* aan te passen noopt tot de overweging van de twee volgende elementen:

- De onderwerping van de VZW aan de «cooling off» periode zal niet noodzakelijk op deze wijze worden gevat. Een uitvoeringsbesluit of uitvoeringsbesluiten van artikel 1, 4° van hoger vermelde wet van 17 juli 1975 moet(en) in deze zin worden geredigeerd;
- De vraag rijst naar de coherentie van het Wetboek van Vennootschappen wanneer voor de toepassing van artikel 133, lid 1 (voorontwerp) naar het concept «onderneming» wordt verwezen terwijl het Wetboek momenteel slechts de vennootschappen zoals in artikel 2 omschreven viseert. Wanneer het opzet van het Wetboek en het uitvoeringsbesluit (op 30 januari 2001) niet

toelaat om dergelijke «cooling off» periode jegens «ondernemingen» in te lassen, adviseert de Hoge Raad om deze regel in te lassen in de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren.

*3.1.4. Tot slot wenst de Hoge Raad ook zijn bezorgdheid uit te drukken over de sanctiemogelijkheid van deze bepaling.* In het voorliggende voorontwerp wordt daaromtrent geen duidelijk standpunt ingenomen. Nochtans vormt de controle op de naleving van de normen op de «cooling off» periode het sluitstuk waaraan het succes en/of falen van dergelijke reglementering kan worden getoetst. De Hoge Raad stelt voor dat, in overeenstemming met de internationale en buitenlandse aanbevelingen die terzake bestaan het bevoegde toezichts- en controleorgaan gedurende de gehele toezichtsprocedure en controlefase, in het bijzonder de disciplinaire controle, tenminste voor de meerderheid van de leden zou bestaan uit onafhankelijke en van de Instituten voor de Economische Beroepen externe leden. De Hoge Raad stelt vast dat de tuchtcommissie en de commissie van beroep van het Instituut der Bedrijfsrevisoren reeds uit een aantal externe leden is samengesteld<sup>10</sup>.

Evenwel rijst de vraag of, buiten de bevoegdheden die terzake aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen werden toegekend, de organisatie van de disciplinaire procedures op dit stuk moet worden toevertrouwd aan de Raad van het IBR (uitsluitend samengesteld uit revisoren) en of, meer algemeen, het de organen van het IBR zijn die moeten oordelen over personen die desgevallend niet langer lid zijn van het Instituut.

10. Artikel 19 en 21 van de Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren.



#### 4. Het aanbieden van diensten naast het uitvoeren van de revisorale opdracht

Het tweede lid van artikel 3 van het voorontwerp voegt naast een «cooling off» periode ook een incompatibiliteitsregeling in. De regel luidt:

**«De commissarissen kunnen zich niet onafhankelijk verklaren wanneer de vennootschap waarvan ze de jaarrekening controleren of een daarmee verbonden vennootschap genoten heeft van een of meer verrichtingen, andere dan controle, verificatie en verbeteringsverrichtingen alsmede de bij wet aan de commissaris toevertrouwde opdrachten, gedaan door een persoon waarmee de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat.»**

Omtrent de mogelijkheid tot het verlenen van aanvullende prestaties door de commissaris(-revisor) aan de vennootschap wiens jaarrekening hij controleert, bestaan aanzienlijk verschillende visies. Deze uiteenlopende visies zijn onder meer terug te vinden in de documenten van de Amerikaanse «Securities and Exchange Commission», de Europese Commissie, de «International Federation of Accountants» (IFAC) maar ook in de aanbevelingen van nationale instellingen zoals het Franse «Comité de déontologie de l'indépendance» (CDI) van de «commissaires aux comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne» en de Amerikaanse «Independence Standards Board».

- De Europese Commissie bracht op 15 december 2000, in de vorm van een ontwerpakte, een «Consultative paper on Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles» uit. Het past terzake te wijzen op de bepaling uit de Achtste Richtlijn van de Raad<sup>11</sup> (omtrent de toelating van de personen belast met de wettelijke controle van de boekhoudboeken) die verwijst naar het nationale recht wat de onafhankelijkheid van de auditor betreft. Artikel 23 van de Achtste Richtlijn bepaalt immers dat de lidstaten moeten voorschrijven dat de personen belast met de wettelijke controle deze niet kunnen uitvoeren wanneer zij niet onafhankelijk zijn overeenkomstig de door de lidstaten opgestel-

de bepalingen. Deze verwijzing naar het nationale recht vloeit voort uit de ontstentenis van een consensus omtrent de regels die betrekking hebben op de onafhankelijkheid van de actieve auditors in de Europese Unie, ten tijde van de goedkeuring van de Achtste Richtlijn in 1984. Daartoe heeft de Europese Commissie in samenspraak met de «EU Committee on auditing» (die verschillende categorieën van vertegenwoordigers van het revisorale beroep en/of lidstaten groepeerde), het initiatief genomen een voorstel van aanbeveling uit te werken. In de huidige fase gaat het derhalve niet om een «maximale» Europese harmonisatie te organiseren in een Richtlijn of een EU reglement doch om een aanbeveling van de Europese Commissie om een «minimaal» geheel van beginselen vast te stellen. De Europese Commissie wenst daarna de lidstaten aan te bevelen deze beginselen te implementeren teneinde een minimale coherentie te verzekeren tussen de van kracht zijnde verschillende minimale wettelijke en reglementaire bepalingen.

Het past terzake op te merken dat de revisie van de ethische Code van de professionele leden van de IFAC eveneens en duidelijk duidt dat de ethische normen die door de IFAC werden vastgesteld, minimale normen zijn van toepassing op het geheel van de professionele organisaties van de nationale leden van deze federatie en dat het past dat de nationale regelgever of de nationale professionele instelling bijkomende regels oplegt<sup>12</sup>.

Deze principes in het consultatiedocument van de Europese Commissie zijn in de eerste plaats opgesteld met het oogmerk het auditkantoor («audit firm or its network») waarbinnen de commissaris actief is een gedetailleerd geheel van interne regelen («safeguards») te laten opstellen om de onafhankelijkheidspositie van deze laatste tegen verschillende risicofactoren te beschermen. De uitvoering van deze regels dient tegelijkertijd gepaard te gaan met de beoordeling, door de betrokken beroepsbeoefenaar, van de eventueel geldende regels inzake «cor-

11. PB L. 126, 12 mei 1984.

12. De verplichting die op de auditor rust, bestaat om in ieder land tegelijkertijd in overeenstemming te zijn met de IFAC bepalingen en de strengere nationale bepalingen (en, in het uitzonderlijke geval, de Europese bepalingen) indien deze bestaan.

porate governance» van toepassing op de entiteit onderworpen aan zijn controle en dienstig om de onafhankelijkheid van zijn oordeel te versterken. In een aantal gevallen meent de Commissie<sup>13</sup> dat dergelijke procedures niet volstaan en meent zij dat één of andere categorie van te leveren diensten niet verenigbaar is met het onafhankelijke statuut van de commissaris(-revisor). De lijst van voorbeelden van diensten in het ontwerpdocument van de Europese Commissie (die niet slaat op de revisorale opdracht doch het onafhankelijk oordeel van de auditor in het gedrang brengt), is niet van exhaustieve aard.

- De SEC heeft op exhaustieve wijze de diensten die een commissaris buiten zijn revisorale opdracht jegens een vennootschap kan presteren en in welke mate de onafhankelijkheidspositie van de revisor in geval deze prestaties worden geleverd, wordt aangetast, onderzocht<sup>14</sup>.

\*  
\*   \*   \*

Uit de onderliggende gedachten van hoger vermelde aanbevelingen kunnen verschillende mogelijkheden van regulerende maatregelen om de onverenigbaarheid te vatten, worden onderscheiden:

13. Waarvan de benadering terzake gelijklopend is aan deze van de IFAC.
14. «Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements», 21 november 2000, Release Nos. 33-7919;34-43602;35-27279; IC-24744;IA-1911;FR-56; File No. S7-13-00).
15. Het Instituut van de Amerikaanse bedrijfsrevisoren.
16. Deze benadering wordt in België tot op zekere hoogte door de huidige wettelijke en reglementaire bepalingen gevolgd waarbij het I.B.R. bijzondere bevoegdheden is toegewezen om de prestaties van de commissaris-revisor te controleren.
17. Waarbij rekening wordt gehouden met bepaalde uitzonderingen voor bepaalde sectoren of voor prestaties met een uitzonderlijk karakter die gedurende korte termijn worden verricht.
18. Hier blijft evenwel een onduidelijkheid bestaan omtrent de invulling van de zinsnede «differ substantially from one another.»

a) *Deze prestaties die duidelijk de onafhankelijkheidspositie aantasten, kunnen expliciet worden verboden.* Dit is de regel die door de Securities and Exchange Commission (SEC) wordt gevolgd. De overige prestaties zijn toegelaten, doch er blijft steeds de vereiste dat de commissaris optreedt «mindful of his or her duty to maintain objectivity and integrity, as discussed in the AICPA<sup>15</sup> Ethics Regulations<sup>16</sup>».

Luidens de werkwijze van de SEC zijn de volgende «non-audit» activiteiten verricht door een commissaris tijdens zijn mandaat en die zijn onafhankelijkheid in het gedrang kan brengen, de volgende<sup>17</sup>:

- het voeren van de boekhouding of andere diensten verbonden aan rekeningen of financiële staten;
- het opzetten en implementeren van informaticasystemen;
- het waarden of evalueren van waarderingen door een derde uitgevoerd (met inbegrip van «fairness opinions»);
- het uitvoeren van actuariële opdrachten;
- het uitvoeren van interne audit prestaties;
- het verschaffen van juridisch advies;
- het leveren van financiële diensten van uiteenlopende aard;
- het interveniëren op het stuk van het «human resources» management (ongeacht of het managementtaken binnen de vennootschap waarvoor de revisorale opdracht wordt uitgevoerd zelf betreft dan wel of het voor rekening van deze laatste om diensten van «interimmanagement» gaat);
- diensten vergoed in functie van de resultaten.

De SEC raadt de vennootschappen en de auditors aan om haar eerst te raadplegen vooraleer diensten te (laten) verstrekken andere dan de audit-opdracht die niet uitdrukkelijk in haar codificatie werden besproken.

b) *De volledige vrijheid bieden aan de commissarissen inzake het verrichten van activiteiten die leiden tot «non-audit fees» doch hen openbaarmakingsverplichtingen opleggen.* Een dergelijke benadering steunt op de evaluatie door de markt of bepaalde prestaties kunnen uitgevoerd worden en bestraft de vennootschap wanneer zij oordeelt dat de positie van de onafhankelijkheid van de commissaris is aangetast.

Deze visie steunt in belangrijke mate op de openbaarmaking van de prestaties van de commissaris in het jaarverslag of langs andere informatiedragers.

Verschillende houdingen omtrent de omvang van de openbaarmakingsplicht kunnen worden voorgestaan:

- de openbaarmaking van het voorwerp en de omvang van de «non-audit fees» verplichten.

De huidige Belgische wetgeving stelt deze verplichting vast. Artikel 134 Wetboek van Vennootschappen vermeldt dienaangaande: «De vervulling door de commissaris van uitzonderlijke werkzaamheden of van bijzondere opdrachten kan slechts op bijzondere wijze worden bezoldigd voor zover het jaarverslag verantwoording verstrekt over hun voorwerp en de eraan verbonden bezoldiging. Buiten deze bezoldigingen mogen de commissarissen geen enkel voordeel, in welke vorm ook, van de vennootschappen ontvangen.»

Een dergelijke verplichting laat toe niet alleen de aandeelhouders doch alle «stakeholders» die betrokken zijn bij de vennootschap terzake te informeren. Deze verplichting tot informatieverstrekking slaat evenwel enkel op de bezoldigingen voor prestaties die niet zijn terug te brengen onder de revisorale opdracht.

- Een algemene openbaarmakingsverplichting van de totale bezoldiging die de commissaris(-revisor) heeft ontvangen of ontvangt.

De Europese Commissie is voorstander van deze openbaarmakingsverplichting: «The total fee income should be broken down by statutory audit and non-audit services, categories of non-audit services should be further broken down in so far as these categories differ substantially from one another. In respect of each category item, the figure relating to the corresponding category for the preceding reporting period should be shown as well»<sup>18</sup>

Een variante van deze benadering strekkende tot een algemene openbaarmakingsverplichting is terug te vinden in de regels die de SEC heeft aangenomen. De normen van de SEC eisen dat het totaal bedrag besteed aan de revisorale controle wordt gemeld, met daarna ook het totaal bedrag besteed aan «financial information systems design and implementation fees», terwijl het bedrag betaald aan de audit firm

voor andere prestaties niet moet worden uitgesplitst voor iedere andere activiteit en mag worden geaggregeerd<sup>19</sup>.

c) *Het volledig verbod van cumulatie van activiteiten.* Deze benadering wordt nagestreefd in het nieuwe voorontwerp van wet waarover de Hoge Raad om advies werd gevraagd.

d) *Het aantal toegelaten activiteiten op exhaustieve wijze vaststellen. A contrario volgt hieruit dat prestaties die buiten deze categorieën vallen, verboden zijn.* Deze aanpak vergt evenwel een «pro-actief» beleid omdat telkenmale wanneer nieuwe ontwikkelingen in de sector leiden tot nieuwe prestaties, deze laatsten moeten onderzocht worden (op eventuele problemen die zij teweeg brengen aangaande de onafhankelijkheidspositie van de commissaris(-revisor)) en desgevallend door een wets- of reglementaire wijziging moeten worden toegelaten.

\*  
\* \*

De huidige redactie van het artikel 3 van het voorontwerp van wet houdende wijziging van het Wetboek van Vennootschappen strekt ertoe het verstrekken van andere opdrachten buiten deze die met de revisorale controle verband houden te verbieden, en dit wegens redenen die verband houden met de onafhankelijkheidspositie van de commissaris(-revisor).

**De leden van de Hoge Raad zijn het unaniem eens dat de huidige reglementering omtrent de met het mandaat van commissaris(-revisor) onverenigbare activiteiten moet worden aangescherpt.**

\*  
\* \*

*Mevrouw Van Den Bossche en de heer Struyf steunen de actuele redactie van de bepalingen van het voorontwerp van wet daar deze beantwoorden aan hun eisen, met name de onafhankelijkheid vereist voor openbare taken uitgeoefend in het kader van het algemeen belang.* Deze leden verwijzen naar het standpunt dat zij hebben verdedigd naar aanleiding van het hoger vermelde advies van 15 juni 1999 van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisorat en de Accountancy. Deze leden wensen daarenboven dat het begrip «beroepshalve samenwerkingsverband» wordt verduidelijkt.

\*  
\* \*

*Mevrouw Pieters en de Heren Keutgen, Michel en Servais zijn van mening dat deze bepaling ten behoeve van de doeltreffendheid als volgt zou kunnen worden geredigeerd.*

De vraag rijst of de huidige redactie aan de beoogde doelstellingen van de wetgever beantwoordt.

Luidens de redactie van deze bepaling wordt de onafhankelijkheid van de commissaris aangetast wanneer deze laatste andere dan controle-, verificatie en verbeteringsverrichtingen alsmede de bij wet aan de commissaris toevertrouwde opdrachten voor de vennootschap waarvan ze de jaarrekening controleert of een daarmee verbonden vennootschap verricht. In het huidige voorontwerp werden de begrippen «controle-, verificatie en verbeteringsverrichtingen» niet nader toegelicht, noch «de bij wet aan de commissaris toevertrouwde opdrachten». In ieder geval zal moeten onderzocht worden of een bepaalde opdracht die door de commissaris, een persoon waarmee de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat, de onafhankelijkheid van de commissaris aantast.

De memorie van toelichting bij het voorontwerp van wet viseert een aantal activiteiten waarvan de invloed op de onafhankelijkheid moet worden onderzocht door te benadrukken dat: «die regel stemt overeen met de internationale praktijk op grond waarvan een externe audit niet kan worden verricht door een persoon die zelf door toedoen van verbonden vennootschappen of door tussenkomst van zijn collega's in het kader van een ruim samenwerkingsverband waarbinnen de prestaties worden geleverd, aan een vennootschap andere diensten verleent zoals advies inzake het beheer, fiscaal en juridisch advies, advies inzake overnames, personeel enz.»

De memorie van toelichting benadrukt dat dergelijke redactie van het voorontwerp in overeenstemming is met de internationale praktijk op dit stuk. Terecht merkt men op dat op het ogenblik van de bevindingen van de regeringscommissie «corporate governance» voorgezeten door professor P. De Grauwe die vervolgens werden overgenomen in het hoger vermeld voorontwerp, verschillende ontwerpbevelingen in verscheidene landen die zich baseerden op de ontwikkelingen die werden vastgesteld in de auditsector en die zelfs aanleiding gaven tot een algemeen cumulatief verbod, circuleerden.

Dezelfde leden van de Hoge Raad stellen vast dat sindsdien een snelle evolutie omtrent de inhoudelijke draagwijdte van het begrip «onafhankelijkheid» van de commissaris merkbaar is.

Zowel op internationaal niveau als op Europees niveau werden onlangs teksten openbaar gemaakt en ter discussie gesteld. De Europese Commissie nodigt de gemeenschap uit voor 2 maart 2001 haar bevindingen te laten worden over het document «Consultative paper on Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles» vooraleer op dit stuk haar werkzaamheden voort te zetten.

De Independence Standard Board nodigt iedereen uit voor 28 februari 2001 commentaar te leveren op de «exposure draft: Statement of Independence Concepts – A Conceptual Framework for Auditor Independence». Tot slot moet er op worden gewezen dat de SEC inmiddels haar definitieve versie van de «Auditor Independence Requirements» heeft gepubliceerd waarvan de inhoudelijke bepalingen aanzienlijk zijn geëvolueerd in vergelijking met deze in het initiele rapport.

Niettemin is vast te stellen dat in geen van deze ontwerpdocumenten en reglementeringen sprake is van een absoluut verbod tot het verlenen van om het even welke prestatie door de commissaris of een persoon waarmee de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft gesloten of

19. «the aggregate fees billed for services rendered by the principal accountant, other than the services covered in paragraphs (e)(1) and (e)(2) of this section, for the most recent fiscal year. For purposes of this disclosure item, registrants that are investment companies must disclose fees billed for services rendered to the registrant, the registrant's investment adviser (not including any sub-adviser whose role is primarily portfolio management and is subcontracted with or overseen by another investment adviser), and any entity controlling, controlled by, or under common control with the adviser that provides services to the registrant.» Deze openbaarmakingsverplichtingen zijn enkel gericht op het bedrag besteed aan de «principal accountant».

Tot slot moet er ook op gewezen worden dat de aggregatie in Groot-Brittannië nog één stap verder gaat daar de reglementering aldaar slechts vereist de opsplitsing te maken tussen de bezoldiging voor «audit» prestaties en «non-audit» prestaties. Verdere wetgeving wordt niet opportuun geacht omdat «an independent practice inspection unit» sends inspectors to the 20 largest accounting firms ... every year to examine the accounting firms for independence issues» (Zie het SEC rapport, tekst bij voetnoot 474).

met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat, ten gunste van de vennootschap waarvoor de commissaris de revisorale opdracht uitvoert of de hiermee verbonden vennootschappen.

Het onderzoek van deze verschillende documenten en aanbevelingen gepubliceerd door de Europese Commissie, de SEC doch ook van andere nationale organisaties (zoals het CDI<sup>20</sup>) stelt evenwel een aantal gemeenschappelijke kenmerken vast: het gebruik van regels die de situaties of de bijzondere activiteiten (die al dan niet op exhaustieve wijze werden vastgesteld) die leiden tot het aantasten van de onafhankelijkheidspositie van de commissaris(-revisor) omschrijven alsook de wil om principes toe te passen die zijn geïnspireerd op het beginsel om voorrang te verlenen aan preventieve maatregelen boven sanctioneringsinstrumenten.

De keuze van een benadering waarbij het nationale en internationale huidige «framework» wordt betrokken, heeft het voordeel de aanwezigheid van vennootschappen naar Belgisch recht op de internationale financiële markten waar dit raamwerk geldt gemakkelijker te maken zonder dat de integratie van de Europese financiële ruimte in het gedrang wordt gebracht.

*Mevrouw Pieters en de Heren Keutgen, Michel en Servais zijn van mening dat enkel een aangepaste wijziging van de huidige bepalingen leidt tot de versterking van de geloofwaardigheid van het bedrijfsrevisoraat jegens de verschillende «stakeholders» en tevens een sluitstuk vormt van de rapportering door de vennootschap en van haar financiële communicatie onderworpen aan de revisorale controle.*

*Gezien de voortschrijdende ontwikkelingen op internationaal niveau en in het buitenland, moet worden vermeden dat de Belgische situatie wordt verlamd door een wettelijke bepaling van absolute onverenigbaarheid van de uitoefening van andere activiteiten (andere dan deze door de wet toegelaten) door de commissaris(-revisor).*

*In het licht van deze bevindingen is het verkieslijk, teneinde zich te kunnen aanpassen aan de wijzigende Europese en internationale omgeving, tegelijkertijd een beroep te doen op een wettelijke bepaling en een zo nodig aanpasbare uitvoeringsregeling. Enkel een dergelijke combinatie van maatregelen laat toe de effectiviteit te waarborgen.*

- Het voorontwerp van wet moet het beginsel van de onverenigbaarheid van het mandaat van commissaris(-revisor) met de uitoefening van andere activiteiten in de vennootschap of de met deze verbonden vennootschappen die van aard zijn de onafhankelijkheid van de commissaris aan te tasten, bevatten. De vaststelling van de onverenigbare activiteiten laat de wet over aan een binnen de zes maanden na de inwerkingtreding van (het voorontwerp van) de wet te nemen en in de ministerraad te overleggen koninklijk besluit die terzake een nauwkeurige lijst zal bevatten, vastgesteld na raadpleging van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen. De memorie van toelichting kan ten indicatieven titel een niet-exhaustieve lijst van activiteiten vermelden waarvoor de overweging kan gelden dat de gelijktijdige uitoefening van deze mandaten met het mandaat van commissaris de onafhankelijkheid van deze laatste aantast. Een dergelijke regeling laat toe om in een open economie zoals de Belgische, rekening te houden met de huidige verscheiden ontwikkelingen zowel op Europees niveau als in tal van andere landen;
- Met hetzelfde oogmerk van transparantie, past het de bepalingen in artikel 134 §2 en §4 van het Wetboek van Vennootschappen omtrent de openbaarmaking van de remuneratie van de revisoren voor uitzonderlijke of bijzondere prestaties die niet in het kader van een mandaat van commissaris te situeren zijn, te verstrengen. Overeenkomstig de bestaande internationale aanbevelingen terzake, is het wenselijk dat de wetgever dergelijke publicatieplicht voorziet voor het geheel van de emolumenten die de revisor ontvangt (met een ventilatie naargelang de prestaties al dan niet in het kader van een mandaat van commissaris werden verricht);
- Zoals in het eerste luik van artikel 3 van het voorontwerp, past het te waken op de naleving van de verschillende bepalingen in het ontwerp. Op dit stuk is het van belang dat de bevoegde instanties daartoe in alle fasen van de procedure van toezicht en de controle, waarvan de disciplinaire in het bijzonder, tenminste uit een meerderheid van onafhankelijke en van de economische beroepen externe leden zouden samengesteld zijn<sup>21</sup>;
- Tot slot wensen deze leden erop te wijzen dat het van belang is het toepas-

singsgebied ratione personae van een dergelijk regime in het licht van de Europeesrechtelijke en internationaalrechtelijke bepalingen, te onderzoeken.

\*  
\* \* \*

*De heer Peeters is de mening toegedaan dat in afwachting van hoger vermelde internationale en buitenlandse ontwikkelingen, het past te benadrukken dat de transparantie reeds gewaarborgd wordt in het huidige §4 artikel 134 Wetboek van Vennootschappen dat stelt: «De vervulling door een persoon met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in een verband van samenwerking staat, van een taak, mandaat of opdracht, kan slechts door de vennootschap worden bezoldigd voor zover het jaarverslag verantwoording verstrekt over het voorwerp van deze taak, mandaat of opdracht en de eraan verbonden bezoldiging».*

De naleving van deze bepaling zou kunnen verzekerd worden middels een wetgevend initiatief dat er toe strekt de commissaris te verplichten aan te duiden, in zijn verslag, enerzijds dat hij het bestuursorgaan (dat het jaarverslag heeft opgesteld) heeft gewezen op artikel 134 §4 van het Wetboek van Vennootschappen en anderzijds dat het jaarverslag, voor zover de commissaris heeft kunnen nagaan, de door artikel 134 §4 Wetboek van Vennootschappen vereiste vermeldingen bevat. Deze laatste wettelijke bepaling laat toe de toekenning van dergelijke vergoedingen te koppelen aan een verplichte verantwoording en openbaarmaking van de aard van hun opdracht en de eraan verbonden bezoldiging in een document dat door de neerlegging bij de Nationale Bank van België, aan elke derde wordt ter kennis gebracht.

### Deel III : **Rechts vergelijkende en internationale analyse**

20. Zie terzake op een meer nauwkeurige wijze omschreven punt 1 «La fourniture à la société contrôlée de services et conseils autres que l'audit» in het hoger vermeld rapport van de CDI.

21. De voorstellen in het kader van het eerste luik van het advies omtrent de «cooling off» periode en het gebruik van het begrip «verbonden ondernemingen» in de plaats van «verbonden vennootschappen» kan worden hernomen inzake de vaststelling van de incompatibiliteitsregeling zoals gesteund door Mevrouw Pieters en de heren Keutgen, Michel en Servais.

## Overzicht van de regels omtrent het uitoefenen van een mandaat of het sluiten van een arbeidsovereenkomst door de commissaris met de gereviseerde vennootschap tijdens en/of na het beëindigen van de revisorale opdracht: vergelijking in het positief recht

«Cooling off» periode	België	Frankrijk	Duitsland	Europa <sup>1</sup>	V.S.	Independence Standards Board	
	<i>heden</i>	<i>voorontwerp</i>	<i>Code Commerce</i>	<i>Handelsgesetz buch</i>	<i>Consultative paper</i>	<i>SEC rule (only for audit firms with SEC audit clients)</i>	<i>Private sector standard setting body</i>
comm.-rev. zelf: tijdens uitoefening mandaat	verboden (art. 7bis wet 1953) zo ook voor vrouw, kinderen, broers, zusters ouders	verboden (art. 7bis wet 1953) zo ook voor vrouw, kinderen, broers, zusters ouders	verboden (art. L 225-224)	verboden om gezetlicher Vertreter, lid van de Aufsichtsrat of werknemer te zijn vanaf drie jaar voorafgaand aan de benoeming (§319, II, 1.)	«should not be a member of any management or supervisory body of an audit client» ; «no dual employment»	verboden, zo ook indien de echtgeno(o)t(e), of een persoon die hiermee gelijkgesteld kan worden, ouders, kinderen, broers en zusters verboden is met vennootschap	
comm.-rev.: na uitoefening mandaat:  * bestuurder * zaakvoerder  * andere	toegelaten, tenzij de commissaris nog steeds bedrijfsrevisor is (art. 7bis wet 1953)	verboden gedurende periode van 2 jaar (art. 3 lid 1, voorontwerp);  <b>andere functie</b> interpretatie van het begrip functie/fonction <sup>2</sup> ?	verboden (art. L225-225) Het verbod geldt voor een periode van vijf jaar na het beëindigen van de controleopdracht.  gérant is niet onderworpen aan het verbod luidens artikel 225-225. <sup>3</sup>  Zijn wel onderworpen: membres du directoire; directeurs généraux; <sup>4</sup>	toegelaten luidens de wettelijke bepalingen	toegelaten mits alle kapitaal- en financiële belangen worden afgewikkeld («no significant connections must remain»)	toegelaten (er is geen «cooling off» periode) doch kantoor is slechts onafhankelijk als «the former partner, principal, shareholder, or professional employee of the accounting firm» niet in een «accounting role or financial reporting oversight role» is of wel in dergelijke positie doch in die gevallen de hoger vermelde persoon: «(A) does not influence the accounting firm's operations or financial policies; (B) Has no capital balances in the accounting firm; and (C) Has no financial arrangement with the accounting firm other than one providing for regular payment of a fixed dollar amount ... in a fully funded retirement plan» of een equivalente benadering	toegelaten doch tast onafhankelijkheid aan van audit firm als het gaat over een audit firm professional «who could by reason of his or her knowledge of and relationships with the audit firm, adversely influence the quality or effectiveness of the audit, unless the firm has taken steps to eliminate such risk». <sup>5</sup>

1. European Commission, Consultative Paper on Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles, Brussel, 15 december 2000, 48 p.

2. Het huidige voorontwerp creëert twee onduidelijkheden omtrent het begrip functie. Voor een analyse van deze onduidelijkheden zie deel 2 van dit advies.

3. Omgekeerd geldt wel een verbod: een «gérant» mag tot een periode van vijf jaar na het beëindigen van zijn mandaat van «gérant» geen mandaat van commissaris uitoefenen bij de betrokken vennootschap (artikel 225-226).

4. Leden van de Conseil de surveillance worden derhalve niet geveiseerd.

5. Those safeguards focus on pre-change in employment safeguards and post-change in employment safeguards.

«Cooling off» periode	België	Frankrijk	Duitsland	Europa <sup>1</sup>	V.S.	Independence Standards Board	
	<i>heden</i>	<i>voorontwerp</i>	<i>Code Commerce</i>	<i>Handelsgesetzbuch</i>	<i>Consultative paper</i>	<i>SEC rule (only for audit firms with SEC audit clients)</i>	<i>Private sector standard setting body</i>
bij welke vennootschappen		vennootschap zelf, verbonden vennootschappen <sup>6</sup>	vennootschap zelf; vennootschappen waarin de gereviseerde vennootschap 10% of meer van het kapitaal houdt of vennootschappen die een belang hebben van tenminste 10% van het kapitaal in de gereviseerde vennootschap op het einde van de revisorale opdracht.		«audit client», id est the company or firm whose annual accounts are subject to statutory audit, or the parent undertaking (art. 1 7 <sup>e</sup> achtste Richtlijn)	vennootschap zelf en «appropriate affiliates» (defined in the rule)	not indicated in ISB nr. 3 of July 2000
anderen van zelfde kantoor, na het beëindigen van de revisorale controle	verboden voor bedrijfsrevisoren (art. 7bis wet 1953); toegelaten voor alle anderen	verboden voor bedrijfsrevisoren (art. 7bis wet 1953); toegelaten voor alle anderen	verboden voor: associés actionnaires dirigeants d'une société comm. aux comptes		Toegelaten doch bijzondere maatregelen moeten worden getroffen om de onafhankelijkheid van de «audit firm» te waarborgen wanneer het «members of the engagement team» of personen die behoren tot de «chain of command» betreft. <sup>7</sup>	Hoger vermeld regime dat van toepassing is op de auditor zelf is ook van toepassing op «a former partner, principal shareholder, or professional employee of an accounting firm who is in an accounting role or financial reporting oversight role at an audit client»; De voorwaarden opdat bijzondere maatregelen moeten worden genomen zijn derhalve dat de voormalige hoger vermeldde persoon een «accounting role» of een «financial reporting oversight role» uitoefent in de gereviseerde vennootschap. Pas in die gevallen dienen de bijkomende voorwaarden zoals hoger bij de commissaris zelf vermeld, te worden nageleefd.  Een bijkomende uitzondering bestaat jegens de «former professional» die reeds meer dan 5 jaar het audit kantoor heeft verlaten. In dat laatste geval wordt de onafhankelijkheid van het auditkantoor ook niet aangetast wanneer de reguliere vaste betalingen niet geschieden in het kader van een vaste reguliere som doch de vergoedingen slechts van «immaterial» aard zijn voor de betrokkene.	rule applies to former partners and professionals

6. voor een toelichting omtrent het begrip verbonden vennootschappen zie het tweede deel van het advies.

7. Zie aanbeveling B. 3. (2) en (3). «Engagement team»: «All persons who, regardless of their legal relationship with the Statutory Auditor or Audit Firm, are directly involved in the acceptance and performance of a particular Statutory Audit. This includes the Audit Team, employed or subcontracted professional personnel from other disciplines involved in the audit engagement (e.g. lawyers, actuaries, taxation specialists, IT-specialists, treasury management specialists), and those who provide quality control or direct oversight of the audit engagement.»

«Chain of Command»: «Comprises all those persons on office, country, regional or global levels, who have a supervisory, management, compensation or other oversight responsibility over either any Audit Partner of the Audit Team or over the conduct of the Statutory Audit. This includes all Partners, principals and shareholders who may prepare, review or directly influence the performance appraisal of any Audit Partner of the Audit Team or otherwise determine their compensation as a result of their involvement with the audit engagement.»

## Overzicht van de regels omtrent de uitoefening van audit en non-audit prestaties door de commissarissen gunste van dezelfde vennootschap

Non-audit prestaties	België		Europa	U.S.	International Federation of Accountants	Bevindingen uit andere landen <sup>2</sup>
	Huidig stelsel	Na invoering voorontwerp	Consultative paper <sup>1</sup>	SEC rules effective 5-2-2001	(juni 2000)	
Algemene beoordeling	toegelaten <sup>3</sup> mits de naleving van onafhankelijkheidsvereiste zoals bepaald in art. 18ter, §1, 3° en vooral 5° wet 1953: "geen werkzaamheden uitoefenen die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van hun taak"	verboden tenzij het inpasbaar is in één van de volgende verrichtingen: * controle-, * verificatie en * verbeteringsverrichtingen en de * wettelijke opdrachten <sup>4</sup>	toegelaten, doch aan interne procedure- en toezichtsmechanismen onderworpen	toegelaten doch tasten in een groot aantal gevallen de vereiste onafhankelijkheid aan	Toegelaten, doch de naleving van bepaalde normen noopt tot de weigering om bepaalde taken te cumuleren met de revisorale opdracht	Frankrijk : geen andere activiteiten bij de cliënt wiens revisorale controle men uitvoert versus U.K. en Ierland waar cumulatie is toegelaten behoudens bij beursgenoteerde vennootschappen
Toezicht	commissaris zelf IBR/IRE (cf. art. 18ter, §2 wet 1953; K.B. 10 januari 1994)		in de eerste plaats bij de commissaris en de «audit firm» zelf. Deze laatste moet een toezichtssysteem opzetten waarbij de nadruk wordt gelegd op het gebruik van een geschreven beleidsverklaring terzake, tijdige communicatie en regelmatige opleiding, bijwerking van de beleidslijnen en intern toezicht. <sup>5</sup>	toezicht SEC	Commissaris zelf: "reporting accountants have an obligation to evaluate circumstances and relationships and to then take appropriate action to eliminate any risks to independence or to reduce them to acceptable levels by application of safeguards."	

1. European Commission, Consultative paper on Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles, Brussels, 15 December 2000, 48 p.

2. Deze bevindingen zijn afkomstig uit C. TROLLIET, *L'Exercice de la Profession Comptable dans la CEE*, Paris, Edition comptables Malesherbes, 1994, 262 p. Aangezien deze publicatie reeds uit 1994 dateert, is het niet denkbeeldig dat aanzienlijke wijzigingen in het reglementair kader van deze landen werd aangebracht.

3. Zie in het bijzonder artikel 1 K.B. 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, B.S. 18 januari 1994, err. B.S. 22 april 1994, «Revisorale opdracht ... elke opdracht die ertoe strekt, met het oog op bekendmaking, een deskundig oordeel te geven over de getrouwheid en de waarachtigheid van een jaarrekening, van een tussentijdse boekhoudkundige staat, van een waardering of van andere economische en financiële informatie, verschaft door een onderneming of instelling...».

4. Op dit moment ontbreekt een duidelijke omschrijving hoe deze begrippen moeten worden geïnterpreteerd.

Non-audit prestaties	België	Europa	U.S.	International Federation of Accountants	Andere landen
	<i>Huidig stelsel</i>	<i>voorontwerp</i>	<i>Consultative paper<sup>5</sup></i>	<i>SEC rules effective 5-2-2001</i>	<i>(juni 2000)</i>
Boekhoudingsprestaties en ermee gerelateerde diensten	bij vaststelling van gebreken, beveelt het I.B.R. aan de gebreken te melden zonder zich te mengen in de beleidsmatige aspecten die onder de verantwoordelijkheid blijven van het bestuur.	De oude meldingsplicht omtrent de gebreken zal behouden blijven, doch er is geen ruimte tot het leveren van boekhoudkundige prestaties samen met het uitvoeren van de revisorale opdracht.	Altijd verboden tenzij slechts «technical or mechanical tasks of an informative nature only» en verlenen van «advisory information on alternative standards and methodologies which the audit client might wish to apply» <sup>6</sup>	<p>tast onafhankelijkheid aan</p> <p>(A) Any service involving:</p> <p>(1) Maintaining or preparing the audit client's accounting records;</p> <p>(2) Preparing the audit client's financial statements that are filed with the Commission or form the basis of financial statements filed with the Commission; or</p> <p>(3) Preparing or originating source data underlying the audit client's financial statements.</p> <p>Op dit algemeen verbod bestaan evenwel een beperkt aantal uitzonderingen:</p> <p>(B) Notwithstanding paragraph</p> <p>(c) (4) (i) (A) of this section, the accountant's independence will not be impaired when the accountant provides these services:</p> <p>(1) In emergency or other unusual situations, provided the accountant does not undertake any managerial actions or make any managerial decisions; or</p>	Tast de onafhankelijke positie van de commissaris aan «Where a reporting accountant providing such assistance has made management decisions, the risk to independence cannot be resolved by any safeguard...»

5. of in de bewoordingen van regel 4.3.2.:

«(1) A Statutory Auditor should be required to set up and maintain a safeguarding system which is an integral part of this firm-wide management and internal control structure.

(2) The functioning of such a system should be properly documented so that it can be subject to quality assurance system.

(3) Generally, the safeguarding system of an Audit Firm would include:

(a) written independence policies which address current independence standards, threats to independence, and the safeguards related thereto;

(b) active and timely communication of the policies, and any changes to them, to each partner, manager and employee, including regular training and education thereon;

(c) appropriate procedures to be applied by partners, managers and employees in order to meet independence standards, both on a regular basis and in response to particular circumstances;

(d) designation of top-level audit professionals (partners) responsible for updating the policies, timely communication of those updates, and overseeing the adequate functioning of the safeguarding system;

(e) documentation for each Audit Client to show whether or not there were circumstances and facts which might have threatened the Statutory Auditor's independence, how potential threats were evaluated, and if significant threats were noted, what steps were taken to avoid, negate, or at least reduce the independence risk to an appropriate level; and

(f) internal monitoring of compliance with safeguarding policies.»

6. Rule 7.2.1 (2).



Non-audit prestaties	België		Europa	U.S.	International Federation of Accountants	Andere landen
	<i>Huidig stelsel</i>	<i>voorontwerp</i>	<i>Consultative paper<sup>7</sup></i>	<i>SEC rules effective 5-2-2001</i>	<i>(juni 2000)</i>	
				<p>(2) For foreign divisions or subsidiaries of an audit client, provided that:</p> <p>(i) The services are limited, routine, or ministerial;</p> <p>(ii) It is impractical for the foreign division or subsidiary to make other arrangements;</p> <p>(iii) The foreign division or subsidiary is not material to the consolidated financial statements;</p> <p>(iv) The foreign division or subsidiary does not have employees capable or competent to perform the services;</p> <p>(v) The services performed are consistent with local professional ethics rules; and</p> <p>(vi) The fees for all such services collectively (for the entire group of companies) do not exceed the greater of 1% of the consolidated audit fee or \$10,000.</p>		
<p>Waarderingen en «fairness opinions»</p>	<p>De commissaris moet waken over zijn onafhankelijkheidspositie, nauwgezet toezicht; Volgende verrichting zijn niet toegelaten: waardering van de inbreng in natura in een vennootschap waarvan commissaris wist dat aandelen van de vennootschap aan anderen werden overgedragen waarmee de commissaris een samenwerkingsverband had.</p>	<p>verboden behoudens als wettelijke opdracht (waarderingen in natura blijven mogelijk cf. artikel 535 W. Venn.)</p>	<p>verboden wanneer «the valuation of amounts which are material in relation to the financial statements and where the valuation involves a significant degree of subjectivity inherent to the item concerned»<sup>7</sup>. «Materiality» en «subjectivity» worden evenwel niet gedefinieerd.</p>	<p>tast de onafhankelijkheid aan wanneer het resultaat van deze diensten, individueel of geaggregeerd materieel zijn in verhouding tot de financiële staten of wanneer de resultaten zullen gereviseerd worden door de revisor gedurende de revisie van de financiële staten van de cliënt.</p> <p>Uitzonderingen zijn:</p> <p>(1) The accounting firm's valuation expert reviews the work of the audit client or a specialist employed by the audit client, and the audit client or the specialist provides the primary support for the balances recorded in the client's financial statements;</p> <p>(2) The accounting firm's actuaries value an audit client's pension, other post-employment benefit, or similar liabilities, provided that the audit client has determined and taken responsibility for all significant assumptions and data;</p>	<p>Tast de onafhankelijke positie van de commissaris-revisor aan. «If client management does not accept full responsibility for the valuation, the risk to independence cannot be resolved».</p>	

7. Aanbeveling B.7.2.3. (2).

Non-audit prestaties	België		Europa	U.S.	International Federation of Accountants	Andere landen
	<i>Huidig stelsel</i>	<i>voorontwerp</i>	<i>Consultative paper</i> <sup>1</sup>	<i>SEC rules effective 5-2-2001</i>	<i>(juni 2000)</i>	
	De schijn is voldoende, enige fout in de waardering is niet vereist (Comm. van Beroep 103/4); objectieve grondslag voor prijszetting bepalen kan; als de prijs autonoom bindend door commissaris wordt bepaald wordt dit als een inmenging in het beheer beschouwd (Vademecum 1999, 203).			(3) The valuation is performed in the context of the planning and implementation of a tax-planning strategy or for tax compliance services; or (4) The valuation is for non-financial purposes where the results of the valuation do not affect the financial statements.		
Actuariële dienstverleningen	individuele evaluatie	verboden	Geen afzonderlijke vermelding; toepassing van de algemene beginselen.	Tasten in beginsel de onafhankelijkheid aan, tenzij (1) The audit client uses its own actuaries or third-party actuaries to provide management with the primary actuarial capabilities; (2) Management accepts responsibility for any significant actuarial methods and assumptions; and (3) The accountant's involvement is not continuous.  of nog : (1) Assists management to develop appropriate methods, assumptions, and amounts for policy and loss reserves and other actuarial items presented in financial reports based on the audit client's historical experience, current practice, and future plans;		

Non-audit prestaties	België	Europa	U.S.	International Federation of Accountants	Andere landen
	<i>Huidig stelsel</i>	<i>voorontwerp</i>	<i>Consultative paper<sup>1</sup></i>	<i>SEC rules effective 5-2-2001</i>	<i>(juni 2000)</i>
				(2) Assists management in the conversion of financial statements from a statutory basis to one conforming with generally accepted accounting principles; (3) Analyzes actuarial considerations and alternatives in federal income tax planning; or (4) Assists management in the financial analysis of various matters, such as proposed new policies, new markets, business acquisitions, and reinsurance needs.	
Interne audit	<p>verboden, tenzij noodzakelijk in het kader van de revisorale opdracht doch in dat geval is er geen sprake meer van een «andere» dienstverlening. Bij vaststelling van gebreken, is het aanbevolen dat de commissaris de gebreken meldt doch er is geen inmening voor het overige.</p> <p>Beleidsbeslissingen blijven behoren tot de bevoegdheid van het bestuur.<sup>8</sup></p>	Idem huidige stelsel.	<p>toegelaten, doch geen verantwoordelijkheid opnemen en bij revisorale controle de evaluatie vragen aan een andere commissaris die niet is betrokken geweest bij de revisorale controle noch bij de diensten inzake interne audit. Deze laatste revisorale controle mag luidens de nota wel geschieden door een andere commissaris die behoort tot hetzelfde kantoor. Deze regeling is van toepassing wanneer de interne audit wordt</p>	<p>Interne audit diensten zijn toegelaten indien het gepresteerde aantal uren beperkt blijft tot : 40% of the total hours expended on the audit client's internal audit activities in any one fiscal year, unless the audit client has less than \$200 million in total assets. (For purposes of this paragraph, the term internal audit services does not include operational internal audit services unrelated to the internal accounting controls, financial systems, or financial statements.);</p> <p>Andere audit prestaties die niet behoren tot «the internal accounting controls, financial systems, or financial statements, for an audit client» tasten de onafhankelijkheid aan tenzij: (1) The audit client's management has acknowledged in writing to the accounting firm and the audit client's audit committee, or if there is no such committee then the board of directors, the audit client's</p>	

8. De algemene controlenormen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren behandelen deze materie. In het Vademecum is dit als volgt verwoord:

«Onder voorbehoud van deze specifieke gevallen, die verband houden met de eisen van de autoriteiten, belast met de prudentiële controle, is de Raad van het Instituut tot volgende conclusie gekomen:

- het is niet uitgesloten dat een bedrijfsrevisor, weze het de commissaris-revisor, bepaalde taken inzake interne audit aanvaardt, teneinde tegemoet te komen aan een specifieke behoefte die klaar en duidelijk door de directie van de onderneming wordt verwoord. Deze opdracht, uitgeoefend door de commissaris-revisor, is een uitbreiding van de werkzaamheden, buiten hetgeen normalerwijze vereist is voor zijn wettelijke opdracht, om op die manier tegemoet te komen aan de specifieke behoeften inzake interne controle. Deze toestand is verenigbaar met de onafhankelijke uitoefening van de opdracht van commissaris-revisor, voor zover hij zijn volledige autonomie bij het vervullen van de vereiste werkzaamheden behoudt, zelfs indien het aanvaardbaar is dat de procedures voor de interne audit worden uitgewerkt in overleg met de directie.
- De interne-auditfunctie, begrepen in het organigram van de vennootschap is per definitie een permanente taak en impliceert - in het merendeel van de gevallen - een hiërarchische ondergeschiktheid. Dit houdt in dat een persoon of een orgaan van de vennootschap het recht heeft om dwingende instructies aan de persoon die deze functie uitoefent, op te leggen. Dergelijke specifieke en permanente opdracht dient als onverenigbaar te worden beschouwd met het uitoefenen van een mandaat van commissaris-revisor.

Non-audit prestaties	België		Europa	U.S.	International Federation of Accountants	Andere landen
	Huidig stelsel	voorontwerp	Consultative paper <sup>1</sup>	SEC rules effective 5-2-2001	(juni 2000)	
			gerapporteerd aan het management. Wanneer de interne audit rapportering geschiedt aan de raad van toezicht - die in het kader van dit document en na de wetwijziging omtrent het directiecomité in België kan gelijkgesteld worden met de raad van bestuur - eerder dan aan het management, geldt bovenstaande bijzondere regeling niet. Wel moet de commissaris aantonen dat hij oordeelkundig over de gevaren omtrent zelfcontrole heeft geoordeeld voor hij deze dienstverleningen heeft uitgevoerd	responsibility to establish and maintain a system of internal accounting controls in compliance with Section 13(b)(2) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m(b)(2)); (2) The audit client's management designates a competent employee or employees, preferably within senior management, to be responsible for the internal audit function; (3) The audit client's management determines the scope, risk, and frequency of internal audit activities, including those to be performed by the accountant; (4) The audit client's management evaluates the findings and results arising from the internal audit activities, including those performed by the accountant; (5) The audit client's management evaluates the adequacy of the audit procedures performed and the findings resulting from the performance of those procedures by, among other things, obtaining reports from the accountant; and (6) The audit client's management does not rely on the accountant's work as the primary basis for determining the adequacy of its internal controls.		
management taken	verboden	verboden	verboden	tast onafhankelijkheid aan: Acting, temporarily or permanently, as a director, officer, or employee of an audit client, or performing any decision-making, supervisory, or ongoing monitoring function for the audit client.	verboden	

Non-audit prestaties	België		Europa	U.S.	International Federation of Accountants	Andere landen
	Huidig stelsel	voorontwerp	Consultative paper <sup>1</sup>	SEC rules effective 5-2-2001	(juni 2000)	
human resources	individuele evaluatie	verboden	toegelaten mits zelfcontrole door de commissaris.	is toegelaten tenzij het behoort tot één van de volgende activiteiten die de facto leiden tot een quasi volledig verbod om dergelijke prestaties te leveren: (A) Searching for or seeking out prospective candidates for managerial, executive, or director positions; (B) Engaging in psychological testing, or other formal testing or evaluation programs; (C) Undertaking reference checks of prospective candidates for an executive or director position; (D) Acting as a negotiator on the audit client's behalf, such as determining position, status or title, compensation, fringe benefits, or other conditions of employment; or (E) Recommending, or advising the audit client to hire, a specific candidate for a specific job (except that an accounting firm may, upon request by the audit client, interview candidates and advise the audit client on the candidate's competence for financial accounting, administrative, or control positions).	«It is acceptable for a reporting accountant to advertise for and interview prospective staff and to produce a list of potential candidates. But, in every case, the decision as to whom to hire should be left to the client.»	
financiële dienstverlening	individuele evaluatie, doch gegeven de strenge reglementering inzake financiële diensten, rest de commissaris weinig ruimte tot dergelijke dienstverlening	verboden	geen bijzondere regels	tast de onafhankelijkheid aan <sup>9</sup>	«Dealing in, or the active promotion of shares or other securities of an assurance client poses a risk to independence that cannot be resolved».	toegelaten in U.K. en Ierland (via trusteeship)

<sup>9</sup> «Acting as a broker-dealer, promoter, or underwriter, on behalf of an audit client, making investment decisions on behalf of the audit client or otherwise having discretionary authority over an audit client's investments, executing a transaction to buy or sell an audit client's investment, or having custody of assets of the audit client, such as taking temporary possession of securities purchased by the audit client.

Non-audit prestaties	België	Europa	U.S.	International Federation of Accountants	Andere landen	
	<i>Huidig stelsel</i>	<i>voorontwerp</i>	<i>Consultative paper<sup>1</sup></i>	<i>SEC rules effective 5-2-2001</i>	<i>(juni 2000)</i>	
juridische dienstverlening	mag niet conflicteren met bescherming beroep van advocaat noch indruisen tegen de algemene regels inzake onafhankelijkheid	verboden	verboden zijn diensten die «in the resolution of litigation which involves matters that, in the aggregate, would reasonably be expected to have a material impact on the client's financial statements and significant degree of subjectivity inherent to the case concerned» <sup>10</sup>	tast de onafhankelijkheid aan wanneer de dienstverlening moet toegelaten zijn tot de behandeling in de rechtbank.	Tast de onafhankelijkheid aan als «the amounts involved in relation to the financial statements, or the degree of subjectivity inherent in the case concerned is too high, the reporting accountant should refrain...». «Reporting accountant includes office professionals».	Duitsland laat de cumul van advocaat en commissaris toe doch de gemeenschappelijke uitoefening door één persoon is niet toegelaten wanneer het dezelfde cliënt betreft.
Expertises	individuele evaluatie	verboden	geen bijzondere regels	toegelaten doch de commissaris moet zelf beoordelen of de onafhankelijkheid in het gedrang wordt gebracht.		
opzetten en implementatie van financiële informatiesystemen	individuele evaluatie	verboden	toegelaten voor zover deze niet «turn key project consisting of software design, hardware configuration and the implementation of both» betreft en de cliënt de verantwoordelijkheid neemt voor het ontwerp en het implementatieproces en het gebruik van het systeem	tast de onafhankelijkheid aan wanneer deze systemen «Directly or indirectly operating, or supervising the operation of, the audit client's information system or managing the audit client's local area network. (B) Designing or implementing a hardware or software system that aggregates source data underlying the financial statements or generates information that is significant to the audit client's financial statements taken as a whole». <sup>11</sup> Eén bijzondere uitzondering bestaat vervolgens in de dienstverlening omtrent de optimalisering inzake deze systemen, die voortspuit uit het feit dat de accountant bij de revisie verbeteringen aan het systeem kan duiden en deze dienstverlening de onafhankelijkheid niet aantast. <sup>12</sup>		
andere	individuele evaluatie	Verboden	toetsen aan algemene onafhankelijkheidscriteria	toegelaten doch de commissaris moet zelf beoordelen of de onafhankelijkheid in het gedrang wordt gebracht.		

10. Aanbeveling B.7.2.5 (2).

11. Uitzonderingen: (1) The audit client's management has acknowledged in writing to the accounting firm and the audit client's audit committee, or if there is no such committee then the board of directors, the audit client's responsibility to establish and maintain a system of internal accounting controls in compliance with Section 13(b)(2) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m(b)(2));

(2) The audit client's management designates a competent employee or employees, preferably within senior management, with the responsibility to make all management decisions with respect to the design and implementation of the hardware or software system;

(3) The audit client's management makes all management decisions with respect to the design and implementation of the hardware or software system including, but not limited to, decisions concerning the systems to be evaluated and selected, the controls and system procedures to be implemented, the scope and timetable of system implementation, and the testing, training, and conversion plans;

(4) The audit client's management evaluates the adequacy and results of the design and implementation of the hardware or software system; and

(5) The audit client's management does not rely on the accountant's work as the primary basis for determining the adequacy of its internal controls and financial reporting systems.»

12. «(C) Nothing in this paragraph (c)(4)(ii) shall limit services an accountant performs in connection with the assessment, design, and implementation of internal accounting controls and risk management controls, provided the auditor does not act as an employee or perform management functions.»