

Bijlage 1: Een vergelijkende analyse van een aantal specifieke non-audit prestaties⁸¹

ADVIESDIENSTEN	TOEGELATEN DOOR SEC	TOEGELATEN DOOR HET VOORSTEL TOT AANBEVELING VAN DE EU	TOEGELATEN DOOR DE HUIDIGE BELGISCHE WETGEVING ⁸²	TOEGELATEN DOOR BELGIË NA INVOERING VAN HET WETSONTWERP ⁸³	VERGELIJKENDE ANALYSE
Het voeren van de boekhouding of andere diensten verbonden aan rekeningen of financiële staten	Nee	Nee	Ja, maar slechts voor het verifiëren en corrigeren van alle boekhoudingstukken, geen inmenging ⁸⁴	Nee (uitz.: supra nr. 46)	Zowel in de nieuwe regeling van de SEC als in het voorstel van de EU het Belgisch wetsontwerp is dit slechts in zeer beperkte mate toegestaan, bv. bij hoogdringendheid
Het opzetten en implementeren van informaticasystemen	Nee, behalve voor de optimalisering van de systemen voor fouten die aan het licht komen in de uitoefening van de controletaken	Nee, evenwel in uitzonderlijk gevallen is individuele evaluatie van de auditor vereist ⁸⁵	Ja, behalve indien de cliënt in hoofdzaak belangstelling heeft voor het informaticasysteem ⁸⁶	Ja, indien de commissaris niet op doorslaggevende wijze instaat voor deze dienstverlening (uitz.: supra nr. 46)	De regelgeving SEC en het voorstel in de EU zijn goed vergelijkbaar. Mits voldaan is aan een aantal waarborgen (met name duidelijke afbakening van de verantwoordelijkheid van het management van de controlecliënt) is er een beperkte ruimte voor dit soort dienstverlening.
Het waarden of evalueren van waarderings door een derde uitgevoerd	Nee, indien het resultaat van deze diensten materieel zijn i.v.h. tot de financiële	Nee, indien het resultaat van deze diensten materieel zijn i.v.h. tot de financiële	Ja, behalve indien dit een inmenging in het beheer inhoudt en de waardering niet enkel	Nee (uitz.: supra nr. 46) in geval de gecontroleerde activa een belangrijk element	Zowel de SEC, de EU als het Belgische wetsontwerp introduceren materialiteit. Ze beklemtonen eveneens dat geen

⁸¹ Benadrukt moet worden dat deze tabel niet alle uitzonderingsbepalingen bevat die in de diverse documenten worden weergegeven.

⁸² De referenties en voorwaarden vindt men terug in: IBR, *Plichtenleer en controlenormen*, Ced. Samson, Diegem, 1999, 760 p.

⁸³ De Belgische wetgeving zoals na de invoering van het wetsontwerp houdende wijziging van het wetboek van vennootschappen en de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurze genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnamebiedingen, 23 april 2001; rekening houdend HREB, Advies omtrent het voorontwerp van wet houdende wijziging van het wetboek van vennootschappen en de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurze genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnamebiedingen, 11.

⁸⁴ Instituut der Bedrijfsrevisoren, *o.c.*, 175.

⁸⁵ Specifiek wordt aandacht besteed aan turn key projects (a project that consists of software design, hardware configuration and the implementation of both).

⁸⁶ Instituut der Bedrijfsrevisoren, *o.c.*, 182.

	resultaten of de diensten een essentiële invloed vertonen op het resultaat van de jaarrekening	resultaten en in hoge mate onderhevig aan een subjectieve beoordeling	kan gezien worden als een prijsbepaling ⁸⁷	zijn van de jaarrekening en de waardering onderhevig aan een subjectieve beoordeling	inmenging kan geschieden indien de waardering subjectieve elementen inhoudt.
Actuariële dienstverlening	Nee, voor zover ze betrekking heeft op het beleid van de verzekeringsmaatschappijen inzake reserves en aanverwante rekeningen	Niet separaat benoemd, dus toegelaten indien dit niet onder noemer van andere voorbehouden diensten wordt begrepen	Niet separaat benoemd, dus toegelaten indien het niet onder een andere wettelijke bepaling kan begrepen worden.	Niet separaat benoemd, dus toegelaten indien dit niet onder noemer van andere voorbehouden diensten wordt begrepen	Enkel de SEC heeft op een nauwkeurige wijze aandacht besteed aan deze problematiek
Het uitvoeren van interne audit prestaties	Nee, enkel toegelaten mits bepaalde kwantitatieve grenzen strikt worden nageleefd	Nee, tenzij bepaalde waarborgen (met name duidelijke afbakening van de verantwoordelijkheid van het management van de controlecliënt) de risico op zelf controle kunnen verminderen	Nee, verboden behalve indien het in het verlengde ligt van de revisorale opdracht. ⁸⁸	Nee, indien hij op doorslaggevende wijze de interne auditfunctie m.b.t. de systemen van boekhoudkundige controle van de vennootschap overneemt.	Regelgeving SEC strikter. De EU biedt mits voldaan aan een aantal waarborgen meer ruimte voor dit soort dienstverlening. In België meent de HREB dat deze diensten verenigbaar zijn, zelfs in overleg met de directie voor zover de commissaris zijn volledige autonomie behoudt.
Management-functies	Nee	Nee (wordt niet separaat benoemd), aangezien de auditor niet in de besluitvorming mag tussenkomen	Nee, tenzij voor eigen professionele en interprofessionele vennootschappen of tenzij de taak door de rechtbank werd opgedragen ⁸⁹	Nee	De regelgeving loopt op dit gebied zeer gelijklopend.
Het interveniëren op het stuk van het “human resources”	Nee	Nee	Ja, indien zijn adviesfunctie beperkt blijft tot zijn	Nee, verboden voor de aanwerving van algemene, financiële of	Regelgeving SEC strikter, EU biedt mits voldaan is aan een aantal waarborgen meer ruimte

⁸⁷ Instituut der Bedrijfsrevisoren, *o.c.*, 203.

⁸⁸ Instituut der Bedrijfsrevisoren, *o.c.*, 210.

⁸⁹ Artikel 7bis W. 1953; Artikel 12 §2 K.B. 10 januari 1994; Instituut der Bedrijfsrevisoren, *o.c.*, 175

management			vakgebied. Activiteiten die specifiek tot een andere beroepssfeer behoren, zijn onverenigbaar. ⁹⁰	administratieve directieleden van de gecontroleerde vennootschap (ook tijdelijk). Toegelaten voor andere personeelsleden.	voor dit soort dienstverlening. ⁹¹ Het Belgische wetsontwerp is aanzienlijk soepeler.
Het leveren van financiële diensten van uiteenlopende aard	Nee	Wordt niet separaat benoemd, dus toegelaten indien dit niet onder noemer van andere voorbehouden diensten wordt begrepen	Ja, indien geen financiële verbondenheid ontstaat. ⁹²	Wordt niet separaat benoemd, dus toegelaten indien dit niet onder noemer van andere voorbehouden diensten wordt begrepen	SEC bepaalt uitdrukkelijk een aantal soorten 'broker-dealer' services voor controlecliënten die niet zijn toegelaten.
Het afwikkelen van fiscale en andere geschillen	Wordt niet separaat benoemd, dus toegelaten indien dit niet onder noemer van andere voorbehouden diensten wordt begrepen	Nee, indien de afwikkeling ervan een belangrijke invloed kan hebben op de jaarrekening en in belangrijke mate onderhevig is aan een subjectieve beoordeling	Ja, behalve indien het activiteiten betreft die tot een andere beroepssfeer behoren, of een vertegenwoordiging van een onderneming omvat t.o.v. fiscale, administratieve of gerechtelijke overheden ⁹³	Nee, indien de afwikkeling ervan een belangrijke invloed kan hebben op de jaarrekening (idem afwikkeling fiscale geschillen)	In tegenstelling tot de SEC, maken de Eu en het Belgische wetsontwerp uitdrukkelijk voorbehoud bij het verlenen van deze diensten indien het betrokken geval van materiële invloed is op de jaarrekening en bij de beoordeling een hoge mate van subjectiviteit een rol speelt.

⁹⁰ Instituut der Bedrijfsrevisoren, *o.c.*, 177.

⁹¹ Cfr. Het onderscheid tussen een detailed set of rules vs. conceptual framework

⁹² Zie ook: art. 10 K.B. 10 januari 1994.

⁹³ Instituut der Bedrijfsrevisoren, *Plichtenleer en controlenormen*, Ced. Samson, Diegem, 1998, 177.

Juridische dienstverlening	Ja, behalve indien het geschil wordt beslecht voor van de rechtbanken in de Verenigde Staten	Wordt niet separaat benoemd, dus toegelaten indien dit niet onder noemer van andere voorbehouden diensten wordt begrepen, bv. onder de noemer van het afwikkelen van fiskale en andere geschillen.	Ja, in beperkte mate kan revisor juridische adviezen verstrekken, ⁹⁴ maar dit mag niet conflicteren met het beschermd beroep van advocaat	Wordt niet separaat benoemd, dus toegelaten indien dit niet onder noemer van andere voorbehouden diensten wordt begrepen, bv. onder de noemer van het afwikkelen van fiskale en andere geschillen.	De definitie van ‘verboden’ soorten juridische dienstverlening die de SEC hanteert is breder. Enkel de SEC heeft uitdrukkelijk aandacht besteed aan deze problematiek. Duitsland laat de cumul van advocaat en commissaris toe, doch de gemeenschappelijke uitoefening door 1persoon is niet toegelaten indien het dezelfde cliënt betreft ⁹⁵
Fiscaal advies	Ja, in sommige gevallen voorziet de SEC in een specifieke uitzondering van bij verboden diensten, bv. bij de waardering van diensten ⁹⁶	Wordt niet separaat benoemd, dus toegelaten indien dit niet onder noemer van andere voorbehouden diensten wordt begrepen	Ja, toegelaten voor zover zij niet de hoofdactiviteit van de revisor uitmaken of indien het een deel uitmaakt van het verifiëren en corrigeren van alle boekhoudstukken. ⁹⁷	Wordt niet separaat benoemd, dus toegelaten.	Het verstrekken van fiscaal advies wordt zowel door de SEC, de EU als het Belgisch wetsontwerp toegestaan. In België kan dit een versoepeling inhouden t.a.v. de bestaande regelgeving, waarin dit slechts in beperkte mate is toestaan. ⁹⁸

⁹⁴ Instituut der Bedrijfsrevisoren, *o.c.*, 177.

⁹⁵ C. TROLLIET, *o.c.*, 81.

⁹⁶ Rule S-X § 210.2-01 (c) (4) (iii) (B) (3) Code of Federal Regulations

⁹⁷ Instituut der Bedrijfsrevisoren, *o.c.*, 175; zie ook: K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Bibliotheek Handelsrecht Larcier, Larcier, Gent, 2001, p. 48, nr. 47.

⁹⁸ Sommige rechtsleer is van oordeel dat commissaris geen fiscaal advies mag verlenen, zie: K. AERTS, *o.c.*, p. 48, nr. 47.

Bijlage 2: Overzicht van de inbreuken op de onafhankelijkheid overeenkomstig de jaarverslagen⁹⁹ van het IBR

BRON	REFERENTIE	VORM INBREUK	SANCTIE	OPMERKINGEN
Jaarverslag 1987	004/87/F (p.133)	Overtreding met Omzendbrief D.006/86 van 7 maart 1986: de commissaris mag geen opdracht aanvaarden gedurende de periode van drie jaar die volgt op de beëindiging van de functie van zaakvoerder, dan wel leidinggevende functie in te controleren vennootschap	Aanmaning tot ontslag	De revisor neemt ontslag in de onderneming
Jaarverslag 1990	026/90 (p. 137)	Een commissaris zit een algemene vergadering van aandeelhouders voor; hij vertegenwoordigt 2 aandeelhouders; zijn echtgenote is bestuurder in die vennootschap. De revisor stelt tevens een verslag op m.b.t. de waardering van inbreng in natura.	Schorsing 15 dagen	In strijd met artikel 133 W. Venn.
	033/90 (p. 140)	2 revisoren zijn mede-oprichters van verschillende C.V.'s. Verslag verandering rechtsvorm van een C.V. en kapitaalverhoging: opgesteld door een van beide revisoren	Schorsing 1 maand ↓ ¹⁰⁰ Waarschuwing	Feiten meegedeeld door een overheidsinstelling ¹⁰¹
	035/90 (p. 141)	Verslag wijziging rechtsvorm vennootschap opgesteld door revisor; De echtgenote van de revisor is meerderheidsaandeelhouder binnen dezelfde vennootschap	Berisping	Feiten meegedeeld door een overheidsinstelling
	037/90 (p. 142)	Verslag over kapitaalverhoging door inbreng in natura wordt opgesteld door revisor die aandeelhouder is van deze vennootschap	Berisping	Feiten meegedeeld door een overheidsinstelling
	038/90 (p. 143)	Verslag tot wijziging van de rechtsvorm van de vennootschap wordt opgesteld door revisor, wiens echtgenote meerderheidsaandeelhouder is van deze vennootschap	Schorsing 8 dagen	Feiten meegedeeld door een overheidsinstelling
Jaarverslag 1992	065/92/F (p. 169)	Verslag tot omzetting rechtsvorm van de vennootschap en kapitaalverhoging worden opgesteld door een revisor, die meerderheidsaandeelhouder is binnen de vennootschap en ondertekend door collega-revisor.	Schorsing 2 maanden	

⁹⁹ De jaarverslagen die niet werden vermeld, bevatten geen geschillen omtrent inbreuken op onafhankelijkheid.

¹⁰⁰ ↓: Hervorming in beroep

¹⁰¹ Omtrent welke overheidsinstelling het ging, is niet duidelijk. In het jaarverslag werd enkel het volgende bepaald: "Kort na de vaststelling hiervan werd het Instituut ook door een overheidsinstelling op de hoogte gebracht." "Een zaak wordt aanhangig gemaakt bij de tuchtcommissie door de Raad van het Instituut, hetzij van ambstwege, hetzij op schriftelijke vorderingen van de Procureur-generaal bij het Hof van Beroep. Elke belanghebbende kan bij de Raad een klacht indienen tegen een bedrijfsrevisor." Artikel 20 § 2 Wet houdende de oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

	067/91 (p. 170)	Onderneming bereidt document voor; revisor ondertekent het zonder bijkomende controle uit te oefenen	Vrijspraak	Feiten worden niet bewezen geacht
Jaarverslag 1993	085/93/N en 088/93/N (p. 161)	De revisor gedraagt zich als aandeelhouder en levert slordig werk	Schorsing 1 maand ↓ Schrapping	
	087/93/F (p. 162)	De revisor stelt het verslag omtrent de omzetting van de vennootschap waarvan alle in handen van de zoon van de revisor. Tevens wordt door hem een verslag tot omzetting en inbreng in natura opgesteld voor een vennootschap waarvan hijzelf de helft van de aandelen in zijn bezit heeft, en de andere helft in bezit zijn van zijn zoon. De echtgenote van de revisor is bestuurder van de vennootschap.	Schorsing 3 maanden ↓ Schorsing 1 maand	In beroep werd de straf verminderd aangezien geen opzettelijke oneerlijkheid werd aangetoond
	091/93/F (p. 164)	De revisor stelt het verslag tot omzetting op voor een vennootschap waarvan zijn broer meerderheidsaandeelhouder is.	-	De inwerkingtreding van het K. B. 10/01/1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, maakt de draagwijdte van deze uitspraak irrelevant.
Jaarverslag 1994	103/94/N (p. 177)	Verslag betreffende de inbreng in natura van een bepaalde vennootschap wordt opgesteld door een revisor, terwijl de zetel van de inbrenggenietende vennootschap zich bevindt op het kantooradres van de revisorenvennootschap. De inbrenggenietende vennootschap wordt naderhand overgenomen door een vennootschap die in beroepsmatig samenwerkingsverband staat met revisorenvennootschap	Schorsing 3 maanden ↓ Berisping	
Jaarverslag 1995	109/95/N (p. 193)	De revisor komt tussen bij de financiële instelling voor het bekomen van een krediet voor de vennootschap; hij mengt zich eveneens in het beheer van een vennootschap waar hij commissaris is en hij beheert tevens drie andere vennootschappen	Schorsing 6 maanden	Zelfde sanctie in beroep
	0111/95/N (p. 194)	Het woordgebruik en bepaalde passages in het verslag van de commissaris zijn identiek aan het jaarverslag aangebracht door de raad van bestuur	Schorsing 3 maanden	Geen schijnbare onafhankelijkheid

	0114/95/N (p. 195)	De commissaris werd aangesteld in verschillende vennootschappen van bepaalde groep. Een vennootschap waarmee de revisorenvennootschap een beroepsmatig samenwerkingsverband onderhoudt, neemt diverse vennootschappen uit de groep over. De revisor neemt niet onmiddellijk ontslag	Schorsing 3 maanden	
Jaarverslag 1996	0115/96/N + 0116/96/N (p. 210)	Een revisoraal verslag tot omzetting wordt opgemaakt door een revisor die medewerker is in een revisorenvennootschap(1). Eén van de vennoten van de revisorenvennootschap is tevens bestuurder en aandeelhouder van de om te zetten vennootschap (2)	(1) Schorsing 15 dagen (2) Schorsing 1 maand ↓ Waarschuwing	
Jaarverslag 1997	0132/97/N (p. 220)	De revisor mengt zich in een faillissementsprocedure en legt een staat van activa en passiva over waaruit volgens hem zou moeten blijken dat aan de faillissementsvoorwaarden niet is voldaan.	Schorsing 2 maanden	
Jaarverslag 1998	0140/98/N (p. 191)	De revisor bekleedt tevens een bestuursfunctie in een commerciële vennootschap	Schorsing 2 maanden ↓ Schorsing 15 dagen	
	0142/98/N (p. 192)	De revisor treedt op als vertegenwoordiger in een commerciële vennootschap	Schorsing 2 maanden ↓ Schorsing 15 dagen	
Jaarverslag 2000	153/99	De revisoren kan de bijdrage aan het I.B.R. niet betalen van bijdragen wegens een grote schuldenberg. Dit brengt de onafhankelijkheid in het gedrang	Schrapping	