

Bijlage 1: Een vergelijkende analyse van een aantal specifieke non-audit prestaties¹

ADVIESDIENSTEN	TOEGELATEN DOOR SEC	TOEGELATEN DOOR AANBEVELING VAN DE EUROPESE COMMISSIE	TOEGELATEN DOOR DE HUIDIGE BELGISCHE WETGEVING ²	TOEGELATEN DOOR BELGIË NA INVOERING VAN HET WETSONTWERP ³	VERGELIJKENDE ANALYSE
Het voeren van de boekhouding of andere diensten verbonden aan rekeningen of financiële staten	Nee, maar in uitzonderlijke gevallen is dit wel toegelaten (bv. hoogdringendheid, of routinematig karakter)	Nee, tenzij de verleende bijstand uitsluitend een technisch of routinematig karakter heeft, of de raadgevingen van louter informatieve aard zijn.	Ja, maar slechts voor het verifiëren en corrigeren van alle boekhoudingstukken - geen inmenging ⁴	Nee, met uitzondering van het uitvoeren van zuiver technische of mechanische opdrachten.	De uitzonderingen voorzien in de Europese aanbeveling lijken ruimer dan deze opgenomen in het Belgische voorontwerp van K.B. De SEC voorziet in een reeks duidelijk omschreven uitzonderingen.
Het opzetten en implementeren van informaticasystemen	Nee, maar het toegestaan voor het ontwerpen en implementeren van dergelijke systemen onder enkele strikt omschreven voorwaarden.	Nee, maar mits het naleven van enkele limitatief omschreven bepalingen, is dit wel toegelaten. ⁵	Ja, behalve indien de cliënt in hoofdzaak belangstelling heeft voor het informatica-systeem. ⁶	Nee, maar mits het naleven van enkele limitatief omschreven bepalingen, is dit wel toegelaten.	De SEC stelt uitdrukkelijk dat het opstellen en onder toezicht houden van dergelijke systemen verboden zijn. Het implementeren en inwerkingstellen van deze systemen is mogelijks toegelaten. De EU en het Belgisch wetsontwerp maakt dit onderscheid niet.

¹ Benadrukt moet worden dat deze tabel niet alle uitzonderingsbepalingen bevat die in de diverse documenten worden weergegeven.

² De referenties en voorwaarden vindt men terug in: IBR, *Plichtenleer en controlenormen*, Ced. Samson, Diegem, 1999, 760 p.

³ 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 met 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.

⁴ Instituut der Bedrijfsrevisoren, *o.c.*, 175.

⁵ Specifiek wordt aandacht besteed aan turn key projects (a project that consists of software design, hardware configuration and the implementation of both).

⁶ Instituut der Bedrijfsrevisoren, *o.c.*, 182.

Het waarden of evalueren van waarden door een derde uitgevoerd	Nee, indien het resultaat van deze diensten materieel is i.v.h. tot de financiële resultaten of de diensten een essentiële invloed vertonen op het resultaat van de jaarrekening	Nee, indien het resultaat van deze diensten materieel is i.v.h. tot de financiële resultaten en in hoge mate onderhevig aan een subjectieve beoordeling	Ja, behalve indien dit een inmenging in het beheer inhoudt en de waardering niet enkel kan gezien worden als een prijsbepaling ⁷	Nee indien de gewaardeerde activa een belangrijk element vormen van de jaarrekening.	Zowel de SEC, de EU als het Belgische wetsontwerp introduceren materialiteit. De SEC en de EU beklemtonen eveneens dat geen inmenging kan geschieden indien de waardering subjectieve elementen inhoudt. Dit onderscheid wordt niet weerhouden in het Belgisch wetsontwerp.
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 een duidelijke afbakening van de verantwoordelijkheid van het management van de controlecliënt en een verificatie de desbetreffende controlewerkzaamheden).	Nee, verboden behalve indien het in het verlengde ligt van de revisorale opdracht. ⁸	Nee, behoudens in geval van een door het bevoegde orgaan genomen beslissing omtrent duidelijk en welomschreven adviesverstrekking inzake interne audit die uitsluitend aan dit orgaan moet gegeven worden.	Regelgeving SEC strikter. De EU biedt mits voldaan aan een aantal waarborgen meer ruimte voor dit soort dienstverlening. Indien het bevoegde orgaan hiertoe beslist, is deze vorm van dienstverlening in België toegelaten.

⁷ Instituut der Bedrijfsrevisoren, o.c., 203.

⁸ Instituut der Bedrijfsrevisoren, o.c., 210.

Management-functies	Nee	Nee	Nee, tenzij voor eigen professionele en interprofessionele vennootschappen of tenzij de taak door de rechtbank werd opgedragen ⁹ .	Nee	
Het interveniëren op het stuk van het "human resources" management	Nee	Nee, voor de indienstneming van hogere kaderleden.	Ja, indien zijn adviesfunctie beperkt blijft tot zijn vakgebied. Activiteiten die specifiek tot een andere beroepsfeer behoren, zijn onverenigbaar. ¹⁰	Nee, verboden voor de aanwerving van algemene, financiële of administratieve directieleden van de gecontroleerde vennootschap.	Zowel in de EU, de SEC als in het Belgisch wetsontwerp verboden. De invulling van het begrip 'management' verschilt voor elk van deze teksten.
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. ¹¹	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 afwickelen van fiscale en andere geschillen	Wordt niet separaat benoemd, dus toegelaten indien dit niet onder noemer van andere voorbehouden	Nee, indien de afwikkeling ervan een belangrijke invloed kan hebben op de jaarrekening en in belangrijke	Ja, behalve indien het activiteiten betreft die tot een andere beroepsfeer behoren, of een vertegenwoordiging	Nee.	In tegenstelling tot de SEC, maken de EU en het Belgische wetsontwerp uitdrukkelijk voorbehoud bij het verlenen van deze diensten. De Belgische

⁹ Artikel 7bis W. 1953; Artikel 12 §2 K.B. 10 januari 1994; Instituut der Bedrijfsrevisoren, *o.c.*, 175

¹⁰ Instituut der Bedrijfsrevisoren, *o.c.*, 177.

¹¹ Zie ook: art. 10 K.B. 10 januari 1994.

	diensten wordt begrepen.	mate onderhevig is aan een subjectieve beoordeling.	van een onderneming omvat t.o.v. fiscale, administratieve of gerechtelijke overheden. ¹²		regeling is strenger en bepaalt geen uitzondering zoals is voorzien in de Europese Aanbeveling.
Juridische dienstverlening	Ja, behalve indien het geschil wordt beslecht voor van de rechtbanken in de Verenigde Staten	Nee, indien de afwikkeling ervan een belangrijke invloed kan hebben op de jaarrekening en in belangrijke mate onderhevig is aan een subjectieve beoordeling	Ja, in beperkte mate kan revisor juridische adviezen verstrekken, ¹³ maar dit mag niet conflicteren met het beschermd beroep van advocaat	Nee	De SEC maakt uitdrukkelijk voorbehoud bij deze vorm van dienstverlening. Zowel in de Europese aanbeveling als het Belgisch wetsontwerp wordt deze categorie begrepen onder de vorige rubriek 'het afwikkelen van fiscale en andere geschillen'. Duitsland laat de cumul van advocaat en commissaris toe, doch de gemeenschappelijke uitoefening door 1 persoon is niet toegelaten indien het dezelfde cliënt betreft ¹⁴ .
Fiscaal advies	Ja, in sommige gevallen voorziet de SEC in een specifieke uitzondering van bij verboden diensten, bv. bij de waardering van diensten ¹⁵	Wordt niet separaat benoemd, dus toegelaten indien dit niet onder noemer van andere voorbehouden diensten wordt	Ja, toegelaten voor zover zij niet de hoofdactiviteit van de revisor uitmaken of indien het een deel uitmaakt van het verifiëren en	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,

¹² Instituut der Bedrijfsrevisoren, *Plichtenleer en controlenormen*, Ced. Samson, Diegem, 1998, 177.

¹³ Instituut der Bedrijfsrevisoren, *o.c.*, 177.

¹⁴ C. TROLLIET, *o.c.*, 81.

¹⁵ Rule S-X § 210.2-01 (c) (4) (iii) (B) (3) Code of Federal Regulations

		begrepen.	corrigeren van alle boekhoudstukken. ¹⁶		waarin dit slechts in beperkte mate is toestaan. ¹⁷
--	--	-----------	--	--	--

¹⁶ 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.

¹⁷ 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 jaarverslagen¹⁸ 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 ↓ ¹⁹ Waarschuwing	Feiten meegedeeld door een overheidsinstelling ²⁰
	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

¹⁸ De jaarverslagen die niet werden vermeld, bevatten geen geschillen omtrent inbreuken op onafhankelijkheid.

¹⁹ ↓: Hervorming in beroep

²⁰ 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.

Jaarverslag 1992	065/92/F (p. 169)	Verslag tot omzetting rechtsvorm van de vennootschap en kapitaalsverhoging worden opgesteld door een revisor, die meerderheidsaandeelhouder is binnen de vennootschap en ondertekend door collega-revisor.	Schorsing 2 maanden	
	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 bedrijfs-revisoren, 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	

