

DE ONAFHANKELIJKHEID VAN DE BEDRIJFSREVISOR

Studies IBR

2004

DE ONAFHANKELIJKHEID VAN DE BEDRIJFSREVISOR

D. Szafran

Verantwoordelijke uitgever: David Szafran
Arenbergstraat 13, 1000 Brussel
Tel. (02) 512 51 36

D/0147/2003/159
ISBN 90 5958 513 5

© 2004 die Keure
Oude Gentweg 108, 8000 Brugge
Tel. (050) 47 12 72 - Fax (050) 33 51 54

Niets van deze uitgave, zelfs gedeeltelijk, mag openbaar gemaakt worden, gereproduceerd worden, vertaald of aangepast, onder enige vorm ook, hierin begrepen fotokopie, microfilm, bandopname of plaat, of opgeslagen worden in geautomatiseerd gegevensbestand behoudens uitdrukkelijke en voorafgaande toestemming van de uitgever.

Woord vooraf

Het jaar 2003 blijft in ons geheugen gegrift als een jaar van diepgaande besprekingen over de rol en de integriteit van de diverse partijen die optreden in de financiële *reporting* en over de daaruit voortvloeiende wijzigingen aan de bepaling van de regels voor de bestuurders, de directieleden, de commissarissen en de andere beroepen (financiële analisten, bedrijfsjuristen, enz.).

Voor de bedrijfsrevisoren – en meer bepaald in hun functie van commissaris – is de wet van 2 augustus 2002 (“wet *corporate governance*”) uiterst belangrijk. Hetzelfde geldt voor de Europese Aanbeveling (betreffende de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant) van 16 mei 2002. Beide documenten worden in deze studie geanalyseerd.

Door de globalisering van de economie en van de financiële kapitaalmarkten, worden snel parallellismen gemaakt tussen de gebeurtenissen die zich in verschillende werelddelen afspelen. In dit opzicht vergeet men soms rekening te houden met essentiële verschillen en met verschillen qua context. Het zou te simpel zijn om de nieuwe wetgeving van de Verenigde Staten (“*Sarbanes-Oxley Act*”) gewoon op de situatie in Europa toe te passen.

In Europa en meer bepaald in België, bestaan er allang wettelijke bepalingen die het toezicht en de onafhankelijkheid van de commissaris regelen. In tegenstelling tot de situatie in de Verenigde Staten, kunnen we zeker niet stellen dat men in België op een systeem van zuivere zelfregulering voor de bedrijfsrevisoren steunt. Het gaat eerder om een gemengd systeem met externe deelnemers (zoals de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en de tuchtorganen die onafhankelijk zijn samengesteld en handelen) en de regelgevingsbeginselen die het beroep vastlegt (toevertrouwd aan het IBR naar aanleiding van de wet van 22 juli 1953 tot oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren).

De analyse van de nood aan een bijkomende regelgeving werd noch in België, noch in Europa geïnspireerd door de financiële schandalen van de ondernemingen die het jaar 2002 kenmerkten. Op Europees vlak wordt de harmonisatie van de regels betreffende de wettelijke controle in de lidstaten bestudeerd sinds 1996 en in België werd de aanzet tot de wetgeving “*corporate governance*” al gegeven in 1998.

De belangrijkste uitvoeringsbesluiten van de “wet *corporate governance*” werden in 2003 afgekondigd.

De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren heeft er steeds op aangedrongen dat de wet en zijn uitvoeringsbesluiten zo goed mogelijk zouden overeenstemmen met de Europese Aanbeveling.

En voor een reeks bepalingen van de wet en van de besluiten is dat ook zo. Het Instituut heeft echter herhaaldelijk gewezen op het feit dat rekening moet worden gehouden met volgende elementen:

- de invoeging in de wet van de eis betreffende de terugwerkende kracht van twee jaar in de onafhankelijkheidsregels (ten opzichte van diensten die niet verenigbaar zijn) kan de keuzemogelijkheden van een commissaris voor bepaalde ondernemingen sterk beperken;
- de wet (of het koninklijk besluit) moet verduidelijken dat de relatie tussen de auditdiensten en de andere diensten, voor vennootschappen waarop deze bepaling van toepassing is, op een globale basis moet worden berekend;
- een eventuele nieuwe definitie van het samenwerkingsband tussen een commissaris en andere personen moet zo goed mogelijk overeenstemmen met de definitie van de Europese Aanbeveling;
- in België wordt de bedrijfswereld gekenmerkt door een groot aantal KMO's en dochtervennootschappen van buitenlandse groepen. De concurrentiepositie van België zou worden benadeeld indien de bepalingen betreffende de diensten die niet verenigbaar zijn met het mandaat van commissaris heel beperkend zouden zijn in vergelijking met deze van de rest van Europa;
- wat betreft het toezicht op het beroep, eisen de bepalingen van de wet van 22 juli 1953 volgens de Raad dat het eerstelijnstoezicht in elk geval binnen het Instituut wordt uitgeoefend.

De Raad van het IBR kondigde de geplande concrete invoering aan van nieuwe bepalingen betreffende het beroep van bedrijfsrevisor en zal richtlijnen in deze zin blijven uitvaardigen. De Raad dringt erop aan dat de nieuwe regels duidelijk, praktisch, toepasbaar en controleerbaar moeten zijn om een doeltreffend toezicht op het beroep te bevorderen.

In deze context vindt de Raad het nuttig om onderhavige studie te publiceren, om het beroep en alle betrokken personen in te lichten over de onafhankelijkheidsregels. Ik hoop dat deze, in het belang van iedereen, bijdraagt tot het streven naar een goede voorlichting en toepassing van deze regels.

Ludo SWOLFS
Voorzitter IBR

INHOUDSTAFEL

Woord vooraf	V
Inhoudstafel	VII
Waarschuwing	XIII
Samenvatting	XIV
Methode	XV
Lijst van afkortingen	XVI
 1. Inleiding	 1
2. Bronnen	5
2.1. Wetgevende en reglementaire bronnen	7
2.1.1. In België	7
A. Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren	7
B. Wetboek van vennootschappen – Wet <i>corporate governance</i> van 2 augustus 2002	8
C. Koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren	15
D. Koninklijk besluit van 30 januari 2001, zoals gewijzigd door het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen	16
E. Koninklijk besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris	20
2.1.2. Europese Commissie	22
A. Voorbereidende werkzaamheden van de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002	22
B. Algemeen kader	23
C. Bijzondere omstandigheden	24
D. Mededeling van de Europese Commissie van 21 mei 2003 tot versterking van de wettelijke controle	25

2.1.3. In het buitenland	27
A. Verenigde Staten	27
B. Frankrijk	29
2.2. Bronnen die uitgaan van het beroep	32
2.2.1. IFAC	32
A. Inleiding	32
B. Benadering	32
C. Structuur van afdeling 8 van de Ethische Code van de IFAC	33
D. Beginselen	33
E. Toepassingen van de beginselen op specifieke situaties	34
2.2.2. FEE	35
2.2.3. Nederland	36
2.2.4. Verenigd Koninkrijk	36
2.2.5. IBR	37
2.3. Enkele definities	38
3. Algemeen kader	43
3.1. Conceptuele benadering	45
3.2. Objectiviteit, integriteit en onafhankelijkheid	47
3.3. Aansprakelijkheid en toepassingsgebied	48
3.4. Identificatie van de onafhankelijkheidsrisico's	49
3.5. Veiligheidsmaatregelen	50
3.5.1. Veiligheidsmaatregelen van gecontroleerde entiteiten	50
A. Gevolgen van de controlestructuur voor de beoordeling van het onafhankelijkheidsrisico	50
B. Betrokkenheid van het controleorgaan	51
3.5.2. Kwaliteitsborging	52
3.5.3. Algemene veiligheidsmaatregelen van de commissaris	52
A. Eigendom van en zeggenschap over revisorenvennootschappen	52
B. Het interne veiligheidssysteem van de revisorenvennootschap	53
3.6. Openbaarmaking van honoraria	55

4. Thematische benadering - Bijzondere omstandigheden	57
4.1. Financiële belangen	59
4.2. Zakelijke relaties	62
4.3. Arbeidsrelaties	63
4.3.1. Uitoefening van een dienstbetrekking bij de gecontroleerde entiteit – <i>Cooling-off period</i>	63
A. Voor de uitvoering van de revisorale opdracht	63
B. Tijdens de uitvoering van het mandaat van commissaris	63
C. Na de uitoefening van het mandaat van commissaris	65
4.3.2. Uitoefening van een directie- of toezichtsfunctie bij een gecontroleerde entiteit	65
4.3.3. Indiensttreding bij de revisorenvereniging	66
4.4. Familiale en andere persoonlijke banden	67
4.5. Non-auditdiensten	69
4.5.1. Algemeen	69
4.5.2. Opstelling van boekhouding en financiële staten	70
4.5.3. Ontwerpen en invoeren van financiële informatietechnologiesystemen	71
4.5.4. Diensten op het gebied van waardebepaling	73
4.5.5. Deelname aan de interne audit	74
4.5.6. Optreden voor de gecontroleerde entiteit bij de beslechting van geschillen	75
4.5.7. Indienstneming van hogere kaderleden	76
4.6. Honoraria	78
4.6.1. Resultaatgebonden honoraria	78
4.6.2. Verhouding tussen totale honoraria en totale inkomsten	79
4.6.3. Achterstallige honoraria	80
4.6.4. Vaststelling van de honoraria	80
4.7. Geschillen	81
4.8. Hoger personeel dat lange tijd aan eenzelfde opdracht meewerkt (“interne rotatie”)	82

5. Aansprakelijkheid	85
5.1. Aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor	87
5.2. Aansprakelijkheid van de personen met wie de commissaris samenwerkt	88
5.3. Aansprakelijkheid van de bestuurders	89
6. Controle, toezicht en tucht	91
6.1. IBR	93
6.2. Hoge Raad voor de Economische Beroepen	94
6.3. Procureur-generaal bij het Hof van Beroep	95
6.4. Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris	96
6.5. Tuchtcommissie en Commissie van Beroep	97
6.6. Wetgevende, uitvoerende en gerechtelijke overheden	98
7. Besluit	99
Enkele bibliografische referenties	103
Enkele websites	107
Bijlagen	111
1. Belangrijkste Belgische wetgevende, reglementaire en regelgevende teksten	115
1.1. Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren (uittreksels)	117
1.2. Koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren en verslag aan de Koning voorafgaand aan het koninklijk besluit van 10 januari 1994	123
1.3. Wetboek van vennootschappen (art. 133, 134 en 170, zoals gewijzigd door de wet van 2 augustus 2002 van kracht op 1 oktober 2003 en door de wet van 22 december 2003) – officieuze coördinatie	135
1.4. Koninklijk besluit van 30 januari 2001 (zoals gewijzigd door het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen) – officieuze coördinatie – en verslag aan de Koning voorafgaand aan het koninklijk besluit van 4 april 2003	138
1.5. Koninklijk besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris (zoals gewijzigd door het koninklijk besluit van 16 juni 2003) – officieuze coördinatie – en verslag aan de Koning voorafgaand aan het koninklijk besluit van 4 april 2003	148

2. Europese Unie	155
2.1. Achtste Richtlijn 84/253/EEG van de Raad van 10 april 1984, steunend op artikel 54, derde lid, punt g), van het EEG-Verdrag, betreffende de erkenning van personen die belast zijn met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden, <i>Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen</i> , L. 126, 12 mei 1984, p. 20-26 (uittreksels)	157
2.2. Aanbeveling van de Europese Commissie van 16 mei 2002 over de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen, 2002/590/EG, <i>Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen</i> , L. 191, 19 juli 2002, p. 22-57	161
3. Verenigde Staten	209
3.1. <i>Securities Exchange Act of 1934</i> (uittreksels), zoals gewijzigd door de <i>Sarbanes-Oxley Act</i> van 30 juli 2002 – officiële coördinatie	211
3.2. <i>SEC Rule 2-01 – Qualifications of Accountants</i> , zoals aangepast op 28 januari 2003: <i>Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements</i> – officiële coördinatie	215
4. IFAC, <i>Code of Ethics, Section 8 – Independence</i> , november 2001	233

Waarschuwing

De uiteenzettingen van deze studie beschrijven de belangrijkste Europese en Belgische regels inzake onafhankelijkheid van de commissaris in een internationale context, die van kracht worden op 1 oktober 2003 en vormen noch een advies, noch een standpunt dat het IBR bindt.

Voor de adviezen en standpunten van de Raad van het IBR verwijzen we naar de Jaarverslagen van het IBR.

Samenvatting

Op 16 mei 2002 keurde de Europese Commissie de Aanbeveling over de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de Europese Unie goed. De Commissie koos voor een conceptuele benadering, via de identificatie van de onafhankelijkheidsrisico's en de opstelling van veiligheidsmaatregelen. De *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE) nam deze benadering over in 1998.

In 2001 werkte de *International Federation of Accountants* het onderdeel over de onafhankelijkheid van zijn Ethische Code bij.

In uitvoering van de wet *Sarbanes-Oxley* in de Verenigde Staten, voerde de *Securities and Exchange Commission* begin 2003 nieuwe regels voor de onafhankelijkheid van externe auditors in.

In deze context wil onderhavige studie het toepassingsmechanisme van de Europese beginselen van onafhankelijkheid op nationaal vlak aantonen via het voorbeeld van de Belgische wet *corporate governance* van 2 augustus 2002 en de uitvoeringsbesluiten die op 4 april 2003 werden goedgekeurd.

Methode

Deze studie is bestemd voor elke persoon die, in zijn beroepspraktijk of bij zijn onderzoek van wetenschappelijke aard, een zo volledig mogelijk beeld wil verkrijgen van de onafhankelijkheidsregels die sinds 1 oktober 2003 van kracht zijn in België, en dit, in een Europese en internationale context.

Deel 2 bevat een beschrijving van de belangrijkste wetgevende, reglementaire en regelgevende bronnen die van kracht zijn op 1 oktober 2003. De recente ontwikkelingen op Belgisch, Europees en internationaal vlak worden er behandeld.

Delen 3 en 4 bevatten een thematische benadering. Ze identificeren, per onderwerp, de belangrijkste Europese en Belgische regels die op deze materie van toepassing zijn. Er wordt rekening gehouden met de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002 over de onafhankelijkheid van de wettelijke controleur van de rekeningen, alsook met de bepalingen die van toepassing zijn en die in diverse wetten en koninklijke besluiten werden vervat. Delen 3 en 4 bevatten een verwijzing naar de bronnen en volgen de structuur van de Europese Aanbeveling in deze materie. Verder identificeren ze het toepassingsgebied van elke bepaling. Uitgezonderd andersluidende vermelding, hebben de bepalingen van de Europese Aanbeveling en van het Wetboek van vennootschappen betrekking op het mandaat van commissaris, terwijl de bepalingen van de wet van 22 juli 1953 en van het besluit van 10 januari 1994 voor alle controleopdrachten gelden.

Delen 5 en 6 bevatten respectievelijk de aansprakelijkheid en de controlemaatregelen.

De belangrijkste wetgevende, reglementaire en regelgevende bronnen werden als bijlage bij onderhavige studie, geactualiseerd op 31 december 2003, toegevoegd. Deze studie wil immers een beschrijvend en analyserend werk- en onderzoeksinstrument zijn voor elke persoon die de onafhankelijkheidsregels moet bestuderen of toepassen.

Ik houd er aan in het bijzonder de heer Bruno DE KLERCK, Directeur Vaktechniek op het IBR, te bedanken voor de nalezing van het manuscript en voor zijn waardevolle adviezen.

David SZAFRAN
Secretaris-generaal IBR

Lijst van afkortingen

AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
AMF	<i>Autorité des Marchés Financiers</i> (Frankrijk)
BIBF	Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten
CBF	Commissie voor het Bank- en Financiewezen (zie ook CBFA)
CBFA	Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen
CBN	Commissie voor Boekhoudkundige Normen
CDV	Controledienst voor de Verzekeringen (zie ook CBFA)
CDZ	Controledienst voor de Ziekenfondsen
CESR	<i>Committee of European Securities Regulators</i> (ex-FESCO)
CICA	<i>Canadian Institute of Certified Accountants</i> (Canada)
CFI	Cel voor Financiële Informatieverwerking
CRB	Centrale Raad voor het Bedrijfsleven
EC	Europese Commissie
EFRAG	<i>European Financial Reporting Advisory Group</i>
EIN	<i>European Innovation Network</i>
EU	Europese Unie
FEE	<i>Fédération des Experts Comptables Européens</i>
FESCO	<i>Federation of European Securities Commissions Organisation</i> (nu: CESR)
FIDEF	<i>Fédération Internationale des Experts-comptables Francophones</i>
GPR	<i>Global Peer Review</i> (TAC)
HREB	Hoge Raad voor de Economische Beroepen
IAASB	<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i> (ex-IAPC)
IAB	Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten
IAPC	<i>International Auditing Practices Committee</i> (nu: IAASB)
IAS	<i>International Accounting Standards</i> (zie ook IFRS)
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i> (ex-IASC)
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i> (nu: IASB)
IBR	Instituut der Bedrijfsrevisoren
ICT	<i>Information and Communication Technology</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i> (zie ook IAS)
IIN	<i>International Innovation Network</i>
IOSCO	<i>International Organisation of Securities Commissions</i>
ISA	<i>International Standards on Auditing</i>
ISB	<i>Independence Standards Board</i> (US)
NBB	Nationale Bank van België
NGO	Niet-gouvernementele organisaties
PCAOB	<i>Public Company Accounting Oversight Board</i> (US)
SEC	<i>Securities and Exchange Commission</i> (US)
SIC	<i>Standing Interpretations Committee</i> (IASC)
TAC	<i>Transnational Auditors Committee</i> (IFAC)

1. INLEIDING

1.- De onafhankelijkheidsregels van de commissaris werden druk besproken in België, alsook op internationaal en Europees vlak.

Corporate governance wil het beheer van de onderneming in het maatschappelijk belang in de brede zin verbeteren en heeft betrekking op de organen, procedures en de verdeling van de bevoegdheden binnen de ondernemingen om dit doel te bereiken. In deze context zijn de rol van het bestuursorgaan, de functie van de auditcomités en de transparantie meer bepaald ten opzichte van de aandeelhouders, van groot belang. De wettelijke controle van de rekeningen is een opdracht van algemeen belang.

De meeste regels die gelden inzake de onafhankelijkheid van de commissaris in België en op Europees vlak, hebben betrekking op de wettelijke controle van de rekeningen van de beursgenoteerde vennootschappen en van de andere vennootschappen. Enkele specifieke bepalingen gelden echter exclusief voor de wettelijke controle van de rekeningen van beursgenoteerde vennootschappen.

De feitelijke onafhankelijkheid en de schijnbare onafhankelijkheid liggen aan de basis van de belangrijkste regels die van kracht zijn. De conceptuele benadering van de onafhankelijkheidsregels zorgt ervoor dat ze op een geheel van situaties kunnen worden toegepast. Ze moedigt de beoordeling door de beroepsbeoefenaar aan, die op zijn beurt aan een externe controle is onderworpen. De conceptuele benadering gaat meestal samen met voorbeelden die de toepassing van de beginselen op specifieke situaties aantonen. Het nadeel van een andere benadering, namelijk het opstellen van een geheel van regels (*cook book*), is dan weer dat deze enkel situaties dekken die op een bepaald ogenblik uitdrukkelijk werden geïdentificeerd.

2.- De wet van 2 augustus 2002 tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen (verder de wet *corporate governance*) versterkt de onafhankelijkheidsregels van de commissaris. Deze regels vormden het onderwerp van belangrijke uitvoeringsbesluiten die op 4 april 2003 werden goedgekeurd. Een besluit bevat de beperkende lijst van werkzaamheden die niet verenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van de commissaris. Een ander besluit heeft betrekking op de oprichting van het nieuwe Advies- en controlecomité, en wordt aangevuld met een besluit dat de leden van dit Comité aanstelt.

Het is de bedoeling van deze studie om de belangrijkste bepalingen betreffende de onafhankelijkheid van de commissaris, die op 1 oktober 2003 van kracht zijn, te benadrukken. De internationale evoluties en de andere bepalingen van de wet *corporate governance* worden ook beschreven in het Jaarverslag 2002 van het IBR (1).

(1) IBR, *Jaarverslag*, 2002, p. 22-38, p. 93-97 en p. 271-281, eveneens beschikbaar op de website van het IBR op het adres www.accountancy.be

2. BRONNEN

2.1. WETGEVENDE EN REGLEMENTAIRE BRONNEN

2.1.1. In België

A. *Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfs-revisoren*

3.- De wet van 22 juli 1953 bepaalt de onafhankelijkheidsregels van de bedrijfsrevisor. Deze regels gelden voor alle controleopdrachten, met inbegrip van het mandaat van commissaris.

Artikel 8, § 1, van de wet van 22 juli 1953, gewijzigd door artikel 41 van de wet van 21 februari 1985, bevat het onafhankelijkheidsprincipe van de revisor in volgende termen: *“Bij het vervullen van de hem toevertrouwde controletaak handelt de revisor in totale onafhankelijkheid van de betrokken personen, vennootschappen of instellingen.”*.

4.- Artikel 7bis van de wet van 22 juli 1953, ingevoegd door artikel 40 van de wet van 21 februari 1985, voorziet verder regels van onverenigbaarheid, die als volgt worden geformuleerd:

“Het is een bedrijfsrevisor niet toegelaten:

- 1° zich behoudens bij een andere bedrijfsrevisor als werknemer te verbinden in een arbeidsovereenkomst; van de hoedanigheid van werknemer bij een andere bedrijfsrevisor maakt de ledenlijst melding;*
- 2° een commercieel bedrijf of een taak van bestuurder of zaakvoerder uit te oefenen in een handelsvennootschap of in een vennootschap die de rechtsvorm van een handelsvennootschap heeft aangenomen met uitsluiting van de professionele en interprofessionele vennootschappen, tenzij de taak hem werd opgedragen door een rechtbank;*
- 3° in ondergeschikt verband een betrekking uit te oefenen, bezoldigd door de Staat, de gewesten, de gemeenschappen, de provincies, de gemeenten, de agglomeraties en federaties van gemeenten of door een openbare dienst die afhangt van deze publiekrechtelijke rechtspersonen;*
- 4° een werkzaamheid uit te oefenen die onverenigbaar is met de waardigheid of de onafhankelijkheid van zijn taak.*

Het eerste lid, 1° en 3°, is niet van toepassing op een taak in het onderwijs.”.

B. Wetboek van vennootschappen – Wet corporate governance van 2 augustus 2002

a. Algemeen overzicht van de wet van 2 augustus 2002 “*corporate governance*”

5.- In België bevat de wet van 2 augustus 2002 tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen en de wet van 2 maart 1989 (2) (hierna de “*wet corporate governance*”) bepalingen die de onafhankelijkheidsregels van de commissaris verduidelijken en versterken. Andere bepalingen hebben meer bepaald betrekking op de aansprakelijkheid van de bestuurders, de erkenning van het directiecomité, de organisatie van de algemene vergaderingen en de belangenconflicten.

De Raad van het IBR nam ononderbroken deel aan de werkzaamheden die tot de invoering van deze wet hebben geleid, met name via de hoorzitting van de Voorzitter en de Ondervoorzitter van het IBR, bijgestaan door de Secretaris-generaal, die op 8 november 2001 werd georganiseerd door de Commissie, belast met de problemen inzake handels- en economisch recht van de Kamer van Volksvertegenwoordigers (3). De Raad vestigde de aandacht van de leden van de Regering en van het Parlement meer bepaald op het belang van de werkzaamheden van de Europese Commissie en van de vereiste harmonisatie binnen de Europese Unie.

De wet *corporate governance*, die de artikelen 133, 134 en 170 van het Wetboek van vennootschappen wijzigt op het vlak van de onafhankelijkheid van de commissaris, voorziet voornamelijk onderstaande regels.

b. Wachtperiode van twee jaar (“*cooling-off period*”)

6.- De wet *corporate governance* voorziet dat de commissarissen tot afloop van een periode van twee jaar die begint op de datum van stopzetting van hun functies, geen mandaat van bestuurder, zaakvoerder of elke andere functie mogen aanvaarden bij de vennootschap die onderworpen was aan hun toezicht, noch bij een verbonden vennootschap of persoon zoals bepaald in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen. De Aanbeveling van de Europese Commissie van 16 mei 2002 over de onafhankelijkheid van de wettelijke controleur van de rekeningen binnen de Europese Unie bevat een gelijkwaardige regel (4).

Het verbod dat in de wet *corporate governance* staat, wordt strafrechtelijk beboet (5). Ze is enkel van toepassing op de commissaris.

(2) Wet van 2 augustus 2002 houdende wijziging van het Wetboek van vennootschappen en de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in beursgenoteerde vennootschappen en tot regelgeving van de openbare overnameaanbiedingen, *Belgisch Staatsblad*, 22 augustus 2002, p. 36555-36565.

(3) IBR, *Jaarverslag*, 2001, p. 41-48.

(4) *Infra*, nrs. 37 tot 40.

(5) Artikel 7 van de wet van 2 augustus 2002, houdende aanvulling van artikel 170, lid 1, van het Wetboek van vennootschappen.

c. Toepassingsgebied

7.- Het toepassingsgebied van de bepalingen inzake de onafhankelijkheid van de commissaris op het vlak van de non-auditdiensten is uitgebreid:

- enerzijds tot personen met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft gesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of de met de commissaris verbonden vennootschappen of personen zoals bepaald in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen (hierna “*de commissaris en de personen met wie hij samenwerkt*”);
- anderzijds tot de vennootschap waarvan de rekeningen door de commissaris worden gecontroleerd (hierna “*de gecontroleerde vennootschap*”), alsook tot de vennootschappen of personen die in België verbonden zijn met de gecontroleerde vennootschap in de zin van artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen en de (Belgische en buitenlandse) dochtervennootschappen van de gecontroleerde vennootschap.

d. Beperking van de prestaties van verenigbare diensten (“*one to one*”-regel)

8.- Op zijn vergadering van 12 juni 2002 vroeg de Commissie Financiën en Economische Zaken van de Senaat het advies van het IBR en van de HREB, over het college van commissarissen in het kader van diensten die verenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van de commissaris. Deze vraag werd gesteld in het kader van de amendementen nr. 1 en 12 aan het wetsontwerp *corporate governance* nr. 1107 (Senaat).

Op zijn buitengewone vergadering van 17 juni 2002 bracht de Raad van het IBR een advies uit op verzoek van de Commissie Financiën en Economische Zaken van de Senaat en van de vertegenwoordiger van de Minister van Justitie. Dit advies werd als bijlage toegevoegd aan het Verslag van de Commissie Financiën en Economische Zaken van de Senaat (6). Het IBR overhandigde dit advies aan zijn leden. Het bevat onder andere een overzicht van de situatie in Frankrijk, in Denemarken, in de Verenigde Staten en op het vlak van de Europese Commissie.

De HREB bracht een advies uit op 18 juni 2002, net als de CBF (7).

Artikel 133, lid 5 tot 7, van het Wetboek van vennootschappen, ingevoegd door artikel 4 van de wet van 2 augustus 2002, houdt gedeeltelijk rekening met deze raadplegingen.

9.- De wet *corporate governance* verwijst naar drie soorten opdrachten of diensten:

(6) Verslag opgesteld in naam van de Commissie Financiën en Economische Zaken van de Senaat door de heer O. DE CLIPPELE, *Parl. St. Senaat* 2001-2002, 2-1107/5, p. 33-38, beschikbaar op de website van de Senaat op het adres www.senate.be

(7) *Op. cit.*, p. 38 e.v.

- 1° de opdrachten die de wet aan de commissaris toevertrouwt;
- 2° de non-auditdiensten die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van de commissaris (te bepalen bij koninklijk besluit) (8); en
- 3° de andere non-auditdiensten, verenigbaar met de onafhankelijkheid van de commissaris (artikel 4 van de wet *corporate governance* vermeldt “*andere diensten dan de opdrachten die krachtens de wet werden toevertrouwd aan de commissaris*”).

10.- De wet *corporate governance* bepaalt dat de commissaris en de personen waarmee hij samenwerkt, geen andere diensten mogen verrichten dan de opdrachten die krachtens de wet werden toevertrouwd aan de commissaris, voor zover het totale bedrag van de vergoedingen van deze diensten hoger ligt dan de in artikel 134, § 1, van het Wetboek van vennootschappen bedoelde bezoldigingen (hierna de “*one to one*”-regel). Artikel 134, § 1, van het Wetboek van vennootschappen heeft betrekking op de bezoldigingen van de commissaris, vastgesteld door de algemene vergadering van de gecontroleerde vennootschap.

Met andere woorden, de honoraria voor non-auditdiensten kunnen in principe niet hoger zijn dan de honoraria voor auditdiensten. De acquisitieaudits komen niet in aanmerking voor de beoordeling van deze regel. In dit opzicht vermeldt de wet “*prestaties geleverd om de economische en financiële gegevens van een derde onderneming die de vennootschap of een van haar dochtervennootschappen wenst te verwerven of verworven heeft, te controleren*” (9).

Deze regel is van toepassing op de beursgenoteerde vennootschappen, zoals gedefinieerd in artikel 4 van het Wetboek van vennootschappen en op de vennootschappen die deel uitmaken van een groep die verplicht is geconsolideerde jaarrekeningen op te stellen en openbaar te maken.

Van het principiële verbod bedoeld in het vorige lid kan in drie gevallen worden afgeweken:

- 1° na een gunstige beslissing van het auditcomité, wanneer de statuten van de betrokken vennootschap voorzien in de oprichting binnen de raad van bestuur van een dergelijk comité dat met name belast is met een permanent toezicht op de afgewerkte dossiers van de commissaris;
- 2° als de commissaris vooraf een positief advies heeft gekregen van het Advies- en controlecomité dat krachtens de wet *corporate governance* (cf. *infra*, nrs. 13 tot 15 en 28 tot 36) is opgericht;

(8) *Infra*, nrs. 12 en 22 tot 27.

(9) Art. 133, zevende lid, van het Wetboek van vennootschappen.

3° als binnen de gecontroleerde vennootschap een college van van elkaar onafhankelijke commissarissen werd opgericht.

11.- De wet bepaalt dat “*De beoordeling van de verhouding tussen de vergoedingen en bezoldigingen moet, wanneer een vennootschap deel uitmaakt van een groep, worden uitgevoerd voor zowel de vennootschap als de dochtervennootschappen, met dien verstande dat de bezoldigingen voor de wettelijke controle van de rekeningen van buitenlandse dochtervennootschappen deze zijn die voortvloeien uit de wettelijke en/of contractuele bepalingen die van toepassing zijn op deze dochtervennootschappen.*”

De Raad van het IBR is van mening dat deze regel impliceert dat de beoordeling van de verhouding tussen de vergoedingen en de bezoldigingen, bedoeld in het zevende lid van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen (zoals ingevoerd door artikel 4 van de wet *corporate governance*), in het geval van een vennootschap die deel uitmaakt van een groep, moet worden beoordeeld door de vergelijking van:

- enerzijds, het totaal van de vergoedingen die betrekking hebben op andere diensten dan de opdrachten die door de wet zijn toegekend aan de commissaris en andere dan acquisitieaudits, en die in hun globaliteit door de vennootschap en haar dochtervennootschappen zijn toegekend aan de commissaris of aan een persoon met wie hij een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij in een beroepshalve samenwerkingsverband staat; en
 - anderzijds, het totaal van de bezoldigingen die beoogd worden in artikel 134, § 1, van het Wetboek van vennootschappen of in de equivalente wettelijke of contractuele bepalingen in het buitenland, en die door de vennootschap en haar dochtervennootschappen zijn toegekend aan de commissaris of aan een controleur van de jaarrekening met wie hij in beroepshalve samenwerkingsverband staat (10).
- e. Lijst van de non-auditdiensten die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid (art. 133 van het Wetboek van vennootschappen, gewijzigd door de wet *corporate governance*)

12.- De wet *corporate governance* voorziet dat de commissarissen zich niet onafhankelijk kunnen verklaren wanneer de vennootschap waarvan zij de jaarrekeningen controleren of een Belgische vennootschap of een Belgische persoon die met deze vennootschap verbonden is in de zin van artikel 11 of een buitenlandse dochtervennootschap van een Belgische vennootschap die onderworpen is aan de wettelijke controle van haar jaarrekening, bedoeld in de

(10) Advies van de Raad van het IBR van 18 september 2002 op het voorontwerp van koninklijk besluit tot uitvoering van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen en tot wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen (versie die op 13 september 2002 door de Minister van Economie ter advies werd voorgelegd aan het IBR); dit advies van de Raad van het IBR wordt meegeedeeld in bijlage bij het Jaarverslag, 2002, p. 280.

artikelen 142 tot 146 van het Wetboek van vennootschappen, tijdens hun mandaat of gedurende twee jaar voorafgaand aan hun benoeming, de bestemming is geweest van één of meer andere prestaties dan die welke krachtens de wet worden toevertrouwd aan de commissaris en worden uitgevoerd door hem of door een persoon met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of door een met de commissaris verbonden vennootschap of persoon zoals bepaald in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen.

De wet *corporate governance* voorziet dat de Koning, bij besluit vastgelegd na overleg in de Ministerraad genomen op initiatief van de Minister van Economie en van de Minister van Justitie, na advies van de HREB en van het IBR, limitatief de prestaties bepaalt die van aard zijn de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang te brengen.

De Raad van het IBR (11) en de HREB (12) brachten adviezen uit op het voorontwerp van koninklijk besluit dat de Minister van Economie op 13 september 2002 met een verzoek tot advies overhandigde. Het koninklijk besluit van 4 april 2003 bepaalt de limitatieve lijst van prestaties die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van de commissaris (13).

f. Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris

13.- De wet *corporate governance* voorziet de oprichting van een Advies- en controlecomité met zetel te Brussel en met rechtspersoonlijkheid.

Krachtens de wet is dit Comité samengesteld uit leden onafhankelijk van het beroep van bedrijfsrevisor en benoemd door de Koning op voordracht van de Minister van Economie en van de Minister van Justitie voor een hernieuwbare periode van vijf jaar. Artikel 458 van het Strafwetboek, betreffende het beroepsgeheim, is van toepassing op de leden van het Comité.

14.- Het Comité is bevoegd om:

1° op verzoek van de commissaris een voorafgaandelijk advies te verstrekken over de verenigbaarheid van een prestatie met de onafhankelijkheid van de uitoefening van zijn functies als commissaris; het Comité is meer bepaald bevoegd om vooraf een toelating aan de commissaris te geven in het kader van de hoger uiteengezette “one to one”-regel (14);

(11) IBR, Advies van de Raad van het IBR van 18 september 2002 op het voorontwerp van koninklijk besluit tot uitvoering van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen en tot wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen (versie op 13 september 2002 door de Minister van Economie ter advies aan het IBR voorgelegd), *Jaarverslag*, 2002, p. 270-281.

(12) HREB, Advies van 24 oktober 2002 betreffende het ontwerp van koninklijk besluit tot uitvoering van artikel 133, negende lid, van het Wetboek van vennootschappen en tot wijziging het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, beschikbaar op de website van de HREB op het adres www.cspe-hreb.be

(13) *Infra*, nrs. 22 tot 27.

(14) *Supra*, nr. 10.

2° een zaak betreffende de onafhankelijkheid van de uitoefening van de functie van commissaris aanhangig te maken bij het bevoegde tuchtorgaan van het IBR; daartoe kan het Comité alle nuttige informatie bij het IBR opvragen.

15.- De wet machtigt de Koning om de samenstelling, de organisatie, de werking en de financieringswijze van dit Comité, alsook de vergoeding van zijn leden, te bepalen. In tegenstelling tot het koninklijk besluit betreffende de limitatieve lijst van prestaties die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van de commissaris, voorziet de wet *corporate governance* niet de raadpleging van het IBR en van de HREB betreffende het koninklijk besluit ter invoering van het Comité voor advies en controle, waarover trouwens niet moet worden overlegd in de Ministerraad.

Op 4 oktober 2002 bracht de HREB op eigen initiatief een advies uit over de samenstelling, de organisatie, de werking en de financieringswijze van dit Comité. Het koninklijk besluit van 4 april 2003, zoals gewijzigd door het koninklijk besluit van 16 juni 2003, beoogt de oprichting van het Advies- en controlecomité (15).

g. Vermelding van de honoraria in het jaarverslag

16.- De wet *corporate governance* voorziet dat het jaarverslag dat wordt beoogd in artikel 95 van het Wetboek van vennootschappen (16) en dat de raad van bestuur van de gecontroleerde vennootschap voorlegt, volgens de door de Koning bepaalde categorieën, het voorwerp en de bezoldigingen moet vermelden die verband houden met:

1° de uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten die de commissaris vervult binnen de vennootschap waarvan hij de jaarrekening controleert of van een Belgische vennootschap of een Belgische persoon verbonden met deze vennootschap in de zin van artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen of aan een buitenlandse dochtervennootschap van een Belgische vennootschap die aan de wettelijke controle van haar jaarrekening is onderworpen; en

2° de taken, mandaten of opdrachten uitgevoerd door een persoon met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve (17) in samenwerkingsverband staat of door een met de com-

(15) *Infra*, nrs. 28 tot 36.

(16) Artikel 5 van de wet *corporate governance* gebruikt in het Frans de term “*rapport annuel*”, terwijl artikel 95 van het Wetboek van vennootschappen in het Frans de term “*rapport de gestion*” gebruikt.

(17) De term “*d’office*” wordt gebruikt in de Franse tekst van artikel 5 van de wet *corporate governance*, tot wijziging van artikel 134, § 4, van het Wetboek van vennootschappen. Het gaat hier duidelijk om een verkeerde vertaling van de term “*beroepshalve*” (“*sous l’angle professionnel*”), die in de Nederlandse tekst wordt gebruikt.

missaris verbonden vennootschappen of persoon zoals bepaald in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen binnen de vennootschap waarvan de commissaris de jaarrekening controleert of een Belgische vennootschap of een Belgische persoon die met deze vennootschap verbonden is in de zin van artikel 11 of een buitenlandse dochtervennootschap van een Belgische vennootschap die aan de wettelijke controle van haar jaarrekening is onderworpen, bedoeld in de artikelen 142 en 146 van het Wetboek van vennootschappen.

17.- In vergelijking met de vroegere wet, voorziet de wet *corporate governance* welke de vennootschappen en personen zijn, andere dan de gecontroleerde vennootschap, waaromtrent de uitzonderlijke werkzaamheden in het jaarverslag moeten worden vermeld.

De wet machtigt de Koning om, via koninklijk besluit, de categorieën dienstprestaties te bepalen die in het jaarverslag moeten worden vermeld.

h. Inwerkingtreding en overgangsbepalingen

18.- Artikel 55 van de wet *corporate governance* voorziet dat de Koning de datum van inwerkingtreding van de artikelen 4 en 5 betreffende de onafhankelijkheid van de commissaris bepaalt.

De wettelijke en reglementaire bepalingen betreffende de samenstelling en de werking van het Advies- en controlecomité treden in werking op de dag van de publicatie van het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het Comité, zijnde 19 mei 2003 (18). De bepalingen betreffende de bevoegdheden inzake advies en indiening van een tuchtdossier door het Comité treden in werking op 1 september 2003 (19). Alle andere bepalingen betreffende de onafhankelijkheid van de commissaris treden in werking op 1 oktober 2003 (20).

De bepalingen betreffende de *cooling-off period* van twee jaar en de beperking van de non-auditdiensten gelden voor de prestaties en situaties *ontstaan* na 1 oktober 2003, datum van de inwerkingtreding (21).

19.- De “one to one”-regel (*supra*, nrs. 8 tot 11) geldt voor de “*bezoldigingen die betrekking hebben op diensten, opdrachten en mandaten gepresteerd vanaf het begin van de mandaten van de commissaris die een aanvang nemen na [1 oktober 2003]*”, datum van de inwerkingtreding (22).

(18) Art. 10 van het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het Comité.

(19) Art. 10 van het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het Comité.

(20) Art. 10 van het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het Comité en art. 4 van het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen.

(21) Art. 55, § 2, van de wet van 2 augustus 2002 *corporate governance*.

(22) Art. 4, derde lid, van het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen.

De bepalingen betreffende de vermelding van de honoraria en de non-audit-diensten in het jaarverslag gelden voor de jaarverslagen van de boekjaren die beginnen na 1 oktober 2003, datum van de inwerkingtreding (23).

C. Koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren

20.- De wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat voorziet de herziening van het koninklijk besluit van 16 maart 1957 tot invoering van het tuchtreglement van het IBR, gewijzigd bij koninklijk besluit van 2 oktober 1961. In uitvoering van deze wet, definieert het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren het begrip “*persoon waarmee een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat*” en bevat een Hoofdstuk III dat handelt over de “*bijzondere regels inzake onafhankelijkheid bij het uitvoeren van een revisorale opdracht*”.

Het begrip “*persoon waarmee een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat*” wordt gedefinieerd als “*elke persoon waarmee de bedrijfsrevisor een georganiseerd beroepsmatig samenwerkingsverband heeft aangegaan; aan deze begripsomschrijving worden in elke geval vermoed te beantwoorden, elke vennootschap die ertoe strekt het beroep uit te oefenen, elke overeenkomst die het recht inhoudt een gemeenschappelijke benaming te gebruiken of eraan te refereren, of die een verbintenis tot wederkerige aanbeveling omvat*” (24).

Hoofdstuk III van het koninklijk besluit van 10 januari 1994, betreffende de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor, voorziet bepalingen die meer bepaald betrekking hebben op de financiële belangen, de familiale banden, de honoraria en bepaalde functies of opdrachten die worden verleend in de entiteit bij wie de revisorale opdracht wordt uitgevoerd (25).

Wat betreft de onafhankelijkheid, voorziet het verslag aan de Koning voorafgaand aan het koninklijk besluit wat volgt:

“De vraag naar de mogelijkheid of zelfs de wenselijkheid om een juridische definitie te formuleren voor een bij uitstek persoonlijk begrip als de onafhankelijkheid, kan gesteld worden.

Ongeacht de toestand waar het probleem ter sprake komt, houdt de onafhankelijkheid verband met de persoonlijkheid van de beroepsbeoefenaar, zijn bekwaamheid, zijn karakter en zijn opvatting over zijn maatschappelijke rol.” (26).

(23) Art. 55, § 3, van de wet van 2 augustus 2002 *corporate governance*.

(24) Artikel 1, 5°, van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

(25) *Infra*, nr. 82 e.v.

(26) Verslag aan de Koning voorafgaand aan het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, *Belgisch Staatsblad*, 18 januari 1994, elfde en twaalfde lid, eveneens verschenen in IBR, *Vademecum*, 2002, p. 90.

21.- In tegenstelling tot de bepalingen over de onafhankelijkheid van het koninklijk besluit van 30 januari 2001, zoals gewijzigd door het koninklijk besluit van 4 april 2003, zijn de regels van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 niet enkel van toepassing op het mandaat van commissaris, maar ook op het geheel van de andere revisorale opdrachten. Het besluit van 10 januari 1994 definieert de revisorale opdrachten als zijnde: *“onverminderd het bepaalde in artikel 3 van de wet, elke opdracht die er toe 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; dit begrip omvat eveneens de ontleding en de verklaring van de economische en financiële inlichtingen aan de leden van de ondernemingsraad”*. Artikel 3 van de wet van 22 juli 1953 voorziet dat *“de bedrijfsrevisor als hoofdtaak heeft alle opdrachten uit te voeren die bij of krachtens de wet aan de bedrijfsrevisoren uitsluitend zijn toevertrouwd en op algemene wijze, alle controleopdrachten te vervullen met betrekking tot boekhoudkundige staten van ondernemingen, verricht met toepassing van of krachtens de wet”*.

D. Koninklijk besluit van 30 januari 2001, zoals gewijzigd door het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen

a. Beginsel vervat in de wet *corporate governance*

22.- De wet *corporate governance* voorziet meer bepaald dat de commissarissen zich niet onafhankelijk kunnen verklaren wanneer de vennootschap waarvan zij de rekeningen controleren, tijdens hun mandaat *of gedurende twee jaar voorafgaand aan hun benoeming* de bestemming is geweest van één of meer andere prestaties dan die welke krachtens de wet werden toevertrouwd aan de commissaris en die limitatief zijn opgesomd in een koninklijk besluit van 4 april 2003. De Raad van het IBR en de HREB hebben respectievelijk op 18 september (27) en op 24 oktober 2002 (28) een advies betreffende het voorontwerp van koninklijk besluit uitgebracht.

Het toepassingsgebied van deze bepalingen inzake de onafhankelijkheid van de commissaris is uitgebreid:

- wat betreft de commissaris, tot personen met wie hij een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsver-

(27) IBR, Advies van de Raad van het IBR van 18 september 2002 op het voorontwerp van koninklijk besluit tot uitvoering van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen en tot wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen (versie, op 13 september 2002 door de Minister van Economie ter advies meegedeeld aan het IBR), *Jaarverslag*, 2002, p. 270-281.

(28) HREB, Advies van 24 oktober 2002 betreffende het ontwerp van koninklijk besluit tot uitvoering van artikel 133, negende lid, van het Wetboek van vennootschappen en tot wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, beschikbaar op de website van de HREB op het adres www.cspe-hreb.be

band (29) staat of de met de commissaris verbonden vennootschappen of personen zoals bepaald in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen (hierna “*de commissaris en de personen met wie hij samenwerkt*”); en

- wat betreft de vennootschap waarvan de rekeningen door de commissaris worden gecontroleerd (hierna “*de gecontroleerde vennootschap*”) tot de vennootschappen of personen die in België verbonden zijn met de gecontroleerde vennootschap in de zin van artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen en tot de Belgische en buitenlandse dochtervennootschappen van de gecontroleerde vennootschap.

23.- De Minister van Economie en de Minister van Justitie hadden het IBR in oktober 2001 geraadpleegd over een voorontwerp van koninklijk besluit, te nemen in uitvoering van de wet van 2 augustus 2002 (toen nog in ontwerpfasen). De Raad van het IBR bracht zijn advies uit op 7 december 2001. Dit advies staat integraal in het Jaarverslag 2001 van het IBR (30). De HREB, die eveneens werd geraadpleegd, bracht zijn advies uit op 25 januari 2002 (31).

De Minister van Economie raadpleegde het IBR op 13 september 2002 over een tweede versie van het voorontwerp van koninklijk besluit, te nemen in uitvoering van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen, zoals gewijzigd door artikel 4 van de wet van 2 augustus 2002 (nog niet van kracht). De Raad van het IBR bracht een advies uit op zijn buitengewone vergadering van 18 september 2002 (32). De HREB, eveneens geraadpleegd over dit tweede voorontwerp van koninklijk besluit krachtens de wet van 2 augustus 2002, bracht zijn advies uit op 24 oktober 2002 (33).

b. Definitie van samenwerkingsverband

24.- Het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen, definieert het beroepsmatige samenwerkingsverband om te bepalen welke personen, met inbegrip van de commissaris, onder het toepassingsgebied vallen. Deze definitie heeft enkel betrekking op de non-auditdiensten die verband houden met de onafhankelijkheidsregels van de commissaris (art. 133 W. Venn.). Ze verschilt van de formulering die wordt gebruikt om de samenwerkingsverbanden te beschrijven voor het geheel van de revisorale opdrachten, vermeld in artikel 1 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plich-

(29) *Infra*, nr. 24.

(30) IBR, *Jaarverslag*, 2001, p. 293-316.

(31) HREB, Advies van 25 januari 2002 betreffende het voorontwerp van koninklijk besluit tot uitvoering van artikel 133 (ontwerp) van het Wetboek van vennootschappen, www.cspe-hreb.be

(32) Het advies van de Raad van het IBR van 18 september 2002 wordt integraal weergegeven in de bijlage bij het Jaarverslag, 2002, p. 271-281.

(33) HREB, Advies van 24 oktober 2002 betreffende het ontwerp van koninklijk besluit tot uitvoering van artikel 133, negende lid, van het Wetboek van vennootschappen en tot wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, www.cspe-hreb.be

ten van de bedrijfsrevisoren. De definitie van het besluit van 4 april 2003 verschilt ook van de formulering van de definitie van het netwerk, die de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002 voorziet. Zoals bepaald in dit besluit, wordt volgend samenwerkingsverband, georganiseerd door een commissaris met een natuurlijke persoon of rechtspersoon als een beroepshalve samenwerkingsverband beschouwd:

“1° elke vennootschap die ertoe strekt het beroep van bedrijfsrevisor uit te oefenen en waarin de commissaris aandeelhouder, vennoot, bestuurder of zaakvoerder is;

2° elke vereniging of vennootschap in de zin van artikel 8, § 4 van de wet van 22 juli 1953 gevormd tussen één of meer commissarissen en andere personen die niet de hoedanigheid van bedrijfsrevisor bezitten noch een gelijkwaardig erkende hoedanigheid;

3° elke vennootschap of persoon waarmee de vennootschap of de vereniging zoals bedoeld in 1° of 2° verbonden is in de zin van artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen;

4° elke functie van vennoot, aandeelhouder, bestuurder, zaakvoerder, beheerder of lid van de vennootschap, vereniging of persoon vermeld onder 1° tot en met 3°, die van het bij de controleopdracht betrokken team deel uitmaakt;

5° elke arbeidsovereenkomst door de commissaris gesloten met een bedrijfsrevisor;

6° elke bedrijfsrevisor waarmee de vennootschap, vereniging of persoon zoals bedoeld in 1°, 2° of 3° een arbeidsovereenkomst heeft gesloten;

7° elke overeenkomst die het recht inhoudt een gemeenschappelijke benaming te gebruiken of ernaar te verwijzen;

8° elke overeenkomst die een verbintenis tot wederkerige aanbeveling omvat;

9° elke overeenkomst of vennootschap die ertoe strekt professionele middelen in gemeenschap te brengen” (34).

Deze definitie herneemt het voorstel dat de HREB in zijn advies van 24 oktober 2002 over het voorontwerp van koninklijk besluit (dat voornoemd besluit van 4 april 2003 is geworden) formuleerde.

(34) Artikel 183^{quinquies} van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, ingevoegd door artikel 2 van het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen.

- c. Limitatieve lijst van de prestaties die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van de commissaris

25.- Krachtens het koninklijk besluit van 4 april 2003 mag de commissaris zich niet onafhankelijk verklaren wanneer hij of iemand met wie hij samenwerkt:

“1° in de gecontroleerde vennootschap een beslissing neemt of in de besluitvorming tussenkomt;

2° bijstand verleent of deelneemt aan de voorbereiding of het voeren van de boekhouding of aan de opstelling van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap;

3° instaat voor de opstelling, de ontwikkeling, de invoering en het beheer van technologische systemen van financiële informatie in de gecontroleerde vennootschap;

4° instaat voor het waarderen van de elementen van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap indien deze een belangrijk element vormen van de jaarrekening;

5° deelneemt aan de interne auditfunctie;

6° de gecontroleerde vennootschap vertegenwoordigt bij de afwikkeling van fiscale of andere geschillen;

7° tussenkomt in de werving van personen die deel uitmaken van een orgaan of van het leidinggevend personeel van de gecontroleerde vennootschap” (35).

26.- In zijn advies van 18 september 2002 (36) stelt de Raad van het IBR meer bepaald voor om de terminologie van de prestaties aan te passen zodat deze zou overeenstemmen met de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002.

Het advies bevat verder een voorstel tot invoering van een *de minimis-regel*, om rekening te houden met materialiteitsdrempels.

Verder voorzag het IBR de redactie van regels om de andere bepalingen van de Europese Aanbeveling ten uitvoer te brengen (37).

(35) Artikel 183^{ter} van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, ingevoegd door artikel 2 van het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen; zie ook *infra* nrs. 97 tot 108.

(36) IBR, *Jaarverslag*, 2002, p. 274-276.

(37) IBR, *Jaarverslag*, 2002, p. 35.

d. Inwerkingtreding en overgangsbepalingen

27.- Alle bepalingen betreffende de diensten die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van de commissaris treden in werking op 1 oktober 2003 (38).

Deze bepalingen gelden voor de prestaties en situaties die zijn ontstaan na 1 oktober 2003, datum van de inwerkingtreding (39).

E. Koninklijk besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris

28.- De wet *corporate governance* voorziet de oprichting van een Advies- en controlecomité met zetel in Brussel en met rechtspersoonlijkheid. Dit Comité is samengesteld uit leden onafhankelijk van het beroep van bedrijfsrevisor en benoemd door de Koning op voordracht van de Minister van Economie en de Minister van Justitie voor een hernieuwbare periode van vijf jaar. Het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het Comité, zoals gewijzigd door het koninklijk besluit van 16 juni 2003, bepaalt dat dit Comité negen leden telt, die niet tot het beroep van bedrijfsrevisor mogen behoren en geen deel mogen uitmaken van de HREB.

Het besluit voorziet dat de HREB en het IBR elk een effectieve en een plaatsvervangende deskundige aanduiden. Deze deskundigen worden door de Voorzitter van het Comité uitgenodigd om de vergaderingen bij te wonen, maar ze mogen niet deelnemen aan de besluitvorming.

Artikel 458 van het Strafwetboek betreffende het beroepsgeheim is van toepassing op de leden van het Comité en op de deskundigen.

29.- Het Comité is bevoegd om:

- 1° op verzoek van de commissaris een voorafgaandelijk advies te verstrekken over de verenigbaarheid van een prestatie met de onafhankelijkheid van de uitoefening van zijn functies als commissaris; het Comité is eveneens bevoegd om toelatingen te geven in het kader van de “one to one”-regel (40);
- 2° een zaak betreffende de onafhankelijkheid van de uitoefening van de functie van commissaris aanhangig te maken bij het bevoegde tuchtorgaan bij het IBR; daartoe kan het Comité alle nuttige informatie bij het IBR opvragen.

(38) Art. 10 van het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het Comité en art. 4 van het koninklijk besluit betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen.

(39) Art. 55, § 2, van de wet van 2 augustus 2002 *corporate governance*; volgens de overheersende interpretatie die schijnt te worden afgeleid, dienen de onverenigbare diensten die worden geleverd op het ogenblik waarop de wet van kracht wordt, ten laatste op het ogenblik van de volgende verlenging van het mandaat van de commissaris te worden beëindigd.

(40) *Supra*, nrs. 8 tot 10.

30.- Het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het Comité bepaalt de samenstelling, de organisatie, de werking en de financieringswijze.

De HREB bracht op 4 oktober 2002 op eigen initiatief een advies uit wat betreft de samenstelling, de organisatie, de werking en de financieringswijze van dit Comité (41).

31.- Wat betreft de werking, kan de Voorzitter van het Comité bijkomende informatie vragen aan de commissaris die een verzoek tot advies indient. Hij moet deze informatie binnen de drie werkdagen meedelen aan het Comité. Het Comité brengt een advies uit binnen de vijftien werkdagen (42).

32.- Bij verwijzing van een commissaris naar de tuchtorganen, kan de Voorzitter van het Comité *“bijkomende inlichtingen vorderen die hij nuttig acht voor de beoordeling om een tuchtprocedure in te leiden tegen een lid van het [IBR]”* (43). Wanneer de informatie betrekking heeft op een commissaris, deelt de Voorzitter van het IBR of zijn vertegenwoordiger deze binnen de vijf werkdagen mee (44). De informatie wordt binnen de maand meegedeeld indien ze betrekking heeft op het beroep als geheel (45).

33.- De Voorzitter van het Comité kan een schriftelijke procedure voorstellen en moet binnen de vijf werkdagen beschikken over de eventuele opmerkingen van de leden van het Comité en van de deskundigen. Bij ontstentenis van een akkoord wordt er een vergadering bijeengeroepen (46).

De commissaris wordt, hetzij op zijn verzoek, hetzij op verzoek van het Comité gehoord. De Voorzitter van het Comité deelt het advies mee aan de commissaris (47) en, anoniem en beknopt, aan de HREB (48).

Het Comité deelt de beslissing om een commissaris naar de tuchtorganen te verwijzen mee aan de Voorzitter van het IBR, aan de betrokken revisor en aan de Voorzitter van de HREB (49).

In het geval van een eventuele gemeenschappelijke verwijzing naar de tuchtorganen, overleggen de Voorzitter van het Comité en de Voorzitter van de HREB (50).

(41) HREB, Advies op eigen initiatief verstrekt door de Hoge Raad inzake het op te richten externe controleorgaan in toepassing van het tiende lid van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen, www.cspe-hreb.be

(42) Art. 2, zevende lid, van het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het Comité voor advies en controle op de onafhankelijkheid van de commissaris (hierna het besluit ‘tot oprichting van het Comité’).

(43) Art. 2, achtste lid, van het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het Comité.

(44) Art. 2, achtste lid, van het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het Comité.

(45) Art. 2, achtste lid, van het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het Comité.

(46) Art. 4, vijfde lid, van het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het Comité.

(47) Art. 4, zevende lid, van het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het Comité.

(48) Art. 4, negende en tiende lid, van het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het Comité.

(49) Art. 4, negende lid, van het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het Comité.

(50) Art. 4, elfde lid, van het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het Comité.

34.- De Voorzitter van het Comité publiceert de adviezen en beslissingen van het Comité, anoniem en na verwijdering van de elementen die onder het beroepsgeheim vallen (51).

35.- De werkingskosten van het Comité omvatten de zitpenningen van de leden en de aanwerving van wetenschappelijk personeel. Deze kosten worden gedeeltelijk gedekt door een bijdrage van het IBR (vastgelegd op € 60.000 voor het eerste jaar) en gedeeltelijk door een bijdrage van de ondernemingen (vastgelegd op € 0,50) die jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen neerleggen. Deze bijdragen mogen op jaarbasis niet meer bedragen dan € 300.000 (52).

36.- De wettelijke en reglementaire bepalingen betreffende de samenstelling en de werking van het Advies- en controlecomité treden in werking op de dag van publicatie van het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het Comité, zijnde 19 mei 2003 (53). De bepalingen betreffende de bevoegdheden inzake advies en de indiening van een tuchtdossier door het Comité zijn in werking getreden op 1 september 2003 (54).

2.1.2. Europese Commissie

A. Voorbereidende werkzaamheden van de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002

37.- Op 19 juli 2002 publiceerde de Europese Commissie haar Aanbeveling van 16 mei 2002 betreffende de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU (55). De tekst van de Aanbeveling wordt in bijlage bij onderhavige studie weergegeven.

Deze Aanbeveling is het vervolg van de werkzaamheden terzake die het *Committee on Auditing* van de Europese Commissie in 1998 startte. Het IBR en de HREB behoren tot de Belgische delegatie onder leiding van de vertegenwoordiger van de Minister van Economie bij het *Committee on Auditing* (56).

De Aanbeveling van 16 mei 2002 wil de basisbeginselen betreffende de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant vastleggen met het oog op een harmonisatie van deze beginselen in de Europese Unie in een periode van drie jaar. In de elfde overweging van haar Aanbeve-

(51) Art. 1, vijfde lid, van het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het Comité.

(52) Art. 9, derde lid, van het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het Comité.

(53) Art. 10 van het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het Comité.

(54) Art. 10 van het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het Comité.

(55) Europese Commissie, Aanbeveling van de Commissie van 16 mei 2002, *Onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen*, 2002/590/EG, Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen L 191, 19 juli 2002, p. 22-57; deze Aanbeveling is beschikbaar op de website van de Europese Commissie op het adres www.europa.eu.int/comm/internal_market/fir/company/audit/official/index.htm

(56) De werkzaamheden bij het *Committee on Auditing* van de Europese Commissie worden beschreven in het Jaarverslag 2002 van het IBR, p. 231-233.

ling benadrukt de Europese Commissie dat “een op een samenstel van beginselen gebaseerde benadering van de onafhankelijkheid van externe accountants [lees: commissaris] te verkiezen is boven een aanpak die op de uitvaardiging van gedetailleerde regels berust, omdat een dergelijke benadering voorziet in een stevig kader waarbinnen externe accountants hun optreden moeten verantwoorden”.

Deze conceptuele benadering sluit aan bij de benadering die de FEE in 1998 al beschreef in zijn *Common Core of Principles* (57). De Europese Aanbeveling houdt rekening met de recente ontwikkelingen in verband met de actualiteit, meer bepaald in Europa en de Verenigde Staten.

38.- De Raad van het IBR besteedde bijzondere aandacht aan de voorbereiding van dit document en van de praktische uitvoeringsmodaliteiten voor de bedrijfsrevisoren in België. De Raad van het IBR vestigde meer bepaald de aandacht van de leden van de Regering en van het Parlement in België op het belang van de werkzaamheden van de Europese Commissie en van een nood aan harmonisatie in de Europese Unie (58). De krachtlijnen van de Aanbeveling, die een algemeen kader en een beschrijving van bijzondere omstandigheden bevat, worden verder beschreven (59).

B. Algemeen kader

39.- De Aanbeveling van 16 mei 2002 voorziet dat de commissaris zowel qua geesteshouding als naar buiten toe onafhankelijk moet zijn en legt volgende beginselen voor volgende materies op:

- a. objectiviteit, integriteit en onafhankelijkheid;
- b. verantwoordelijkheid van de commissaris zelf en van degenen die in een zodanige positie verkeren dat zij de uitkomst van de wettelijke controle kunnen beïnvloeden;
- c. identificatie van de bedreigingen van en risico's voor de onafhankelijkheid van de commissaris;
- d. invoering van veiligheidsmaatregelen, met inbegrip van verbodsmaatregelen, beperkingen, informatieverplichtingen en andere gedragsregels en procedures:
 - sommige veiligheidsmaatregelen hebben betrekking op de gecontroleerde eenheden (gevolgen van de controlestructuur voor de beoorde-

(57) FEE, *Indépendance et Objectivité du Contrôleur Légal des Comptes – Corps de Principes Essentiels Pour l’Orientation de la Profession Européenne*, juli 1998; zie ook: IBR, *Jaarverslag*, 1998, p. 25-29; IBR, *Jaarverslag*, 2000, p. 49.

(58) Cf. IBR, *Jaarverslag*, 2002, p. 28.

(59) *Infra*, nrs. 39 en 41.

ling van het onafhankelijkheidsrisico; betrokkenheid van het controleorgaan);

- andere veiligheidsmaatregelen verwijzen naar de Europese Aanbeveling van 15 november 2000 over de kwaliteitsborging (60);
 - de Aanbeveling bevat verder algemene veiligheidsmaatregelen van de commissaris, inzake eigendom van en zeggenschap over revisorenkantoren en het interne veiligheidssysteem van het revisorenkantoor;
- e. regels van openbaarmaking van honoraria, in het bijzonder wat de non-auditdiensten betreft.

C. Bijzondere omstandigheden

40.- De Aanbeveling bevat de uitvoeringsmodaliteiten van de basisbeginselen onder het luik “bijzondere omstandigheden”. Deze omstandigheden hebben betrekking op volgende situaties:

- a. financiële belangen;
- b. zakelijke relaties;
- c. uitoefening van een dienstbetrekking bij de gecontroleerde vennootschap: de uitoefening van een dienstbetrekking van de commissaris bij de gecontroleerde vennootschap is verboden tijdens de duur van het mandaat; de uitoefening van een dienstbetrekking van een lid van het bij de controleopdracht betrokken team bij de gecontroleerde vennootschap vereist de invoering van veiligheidsmaatregelen; de commissaris mag het revisorenkantoor niet verlaten om een essentiële directiefunctie bij de gecontroleerde vennootschap te bekleden gedurende een periode van twee jaar volgend op het einde van zijn mandaat (“*cooling-off period*”) (61);
- d. uitoefening van een directie- of toezichtsfunctie bij de gecontroleerde vennootschap;
- e. indiensttreding bij het revisorenkantoor;
- f. familiale en andere persoonlijke banden;
- g. non-auditdiensten: de Aanbeveling verduidelijkt meer bepaald dat de commissaris niet betrokken mag zijn bij de besluitvorming in naam van de

(60) Europese Commissie, Aanbeveling van de Commissie inzake de “*Waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle van de rekeningen in de Europese Unie*”, C(2000) van 15 november 2002; dit document is integraal opgenomen als bijlage bij het Jaarverslag 2000 van het IBR, p. 378-385 en in het Vademecum 2002 van het IBR, p. 161-167.

(61) Zie ook *supra*, nr. 6 en *infra*, nrs. 89 en 90.

gecontroleerde vennootschap; de Aanbeveling voorziet verder veiligheidsmaatregelen (in bepaalde gevallen is het verbod de enige maatregel) voor een reeks specifieke situaties:

- opstelling van boekhouding en financiële staten;
 - ontwerpen en invoeren van financiële informatietechnologiesystemen;
 - diensten op het gebied van waardebepaling;
 - deelname aan de interne controle;
 - optreden voor de gecontroleerde vennootschap bij de beslechting van geschillen;
 - indienstneming van hogere kaderleden;
- h. honoraria voor auditdiensten en non-auditdiensten: de Aanbeveling analyseert volgende aangelegenheden:
- resultaatgebonden honoraria;
 - verhouding tussen totale honoraria en totale inkomsten;
 - achterstallige honoraria;
 - vaststelling van de honoraria;
- i. geschil tussen de commissaris en de gecontroleerde vennootschap;
- j. hoger personeel dat lange tijd aan eenzelfde opdracht meewerkt: de Aanbeveling voorziet een reeks veiligheidsmaatregelen, zoals de vervanging van de bij de uitvoering van de wettelijke controle met een essentiële taak belaste vennoten bij de revisorenvennootschap binnen de 7 jaar na hun opneming in het bij de controleopdracht betrokken team (“interne rotatie”).

D. Mededeling van de Europese Commissie van 21 mei 2003 tot versterking van de wettelijke controle

41.- In zijn Mededeling van 21 mei 2003 tot versterking van de wettelijke controle in de Europese Unie (62), stelt de Europese Commissie tien prioritaire acties voor om de kwaliteit van de wettelijke controle in de Europese Unie te verbeteren en te harmoniseren.

(62) www.europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/docs/2003-05-commreinforcement_nl.pdf

42.- De prioriteiten op korte termijn zijn:

- moderniseren van de Achtste Richtlijn betreffende het vennootschapsrecht (84/253/EEG) voor alle wettelijke controles, wat betreft het externe toezicht, de kwaliteitscontrole, de onafhankelijkheid en de andere ethische aspecten, de auditstandaarden, de tuchtsancties, de benoeming en het ontslag van de commissaris;
- versterken van het regelgevingsproces in de Europese Unie, via de oprichting van een regelgevend Comité voor rekeningscontrole, samengesteld uit vertegenwoordigers van de lidstaten en het behoud van het Adviescomité, samengesteld uit vertegenwoordigers van de lidstaten en van het beroep;
- intensiveren van de controle van buitenaf op het revisorenberoep, na analyse van de bestaande toezichtsystemen, uitwerking van gemeenschappelijke beginselen en invoering van een gemeenschappelijk coördinatiemechanisme;
- verplichte toepassing van de internationale auditstandaarden (ISAs) bij alle wettelijke rekeningcontroles in de Europese Unie, voor een invoering in 2005.

43.- De prioriteiten op middellange termijn zijn:

- verbeteren van de tuchtregelingen, meer bepaald via een samenwerking in grensoverschrijdende dossiers, na evaluatie van de nationale tuchtregelingen om gemeenschappelijke benaderingen te ontwikkelen;
- verbeteren van de transparantie van revisorenkantoren en de netwerken waartoe zij behoren, via de vereisten voor informatieverschaffing door de revisorenkantoren die hun relaties met hun internationale netwerken dekken;
- versterken van de auditcomités in het kader van *corporate governance*, met onderzoek van de situatie wat betreft de communicatie tussen de commissaris en de gecontroleerde vennootschap en wat betreft de betrokkenheid van de commissaris bij de beoordeling van interne controlesystemen;
- versterken van de onafhankelijkheid van de commissaris en de ethische gedragscode, na analyse van de invloeden van de non-auditdiensten en analyse van de bestaande ethische gedragscodes in de lidstaten en de Ethische Code van de IFAC;
- verder openstellen van de interne markt voor revisorenkantoren, door er naar te streven om de oprichting van revisorenkantoren en de erkenning van de beroepskwalificaties gemakkelijker te maken en dit na een onderzoek van de structuur van en de toegang tot de EU-auditmarkt;

- onderzoeken van de aansprakelijkheid van de revisor na een studie van het economische effect van de aansprakelijkheidsregelingen voor revisoren in de Europese Unie.

44.- De Mededeling heeft als doelstelling de ontwikkeling van een eenheidsmarkt die ongeveer 7.000 beursgenoteerde vennootschappen telt en waar jaarlijks ongeveer twee miljoen controleopdrachten worden uitgevoerd.

Deze prioriteiten passen in de dialoog tussen de Europese Unie en de Verenigde Staten om de extraterritoriale effecten van de wetgeving van de Verenigde Staten te beperken met het oog op een wederzijdse erkenning, steunend op wettelijke controles van een gelijkwaardig niveau.

In deze context kondigt de Europese Commissie de modernisering aan van de Achtste Richtlijn betreffende het vennootschapsrecht, meer bepaald betreffende de onafhankelijkheid van de commissaris.

2.1.3. In het buitenland

A. Verenigde Staten

a. Securities Exchange Act – Sarbanes-Oxley Act

45.- Op 30 juli 2002 werd in de Verenigde Staten de *Sarbanes-Oxley Act* (63) goedgekeurd. Deze wet bevat talrijke bepalingen inzake *corporate governance*, ook met betrekking tot de onafhankelijkheid van de externe auditor in de Verenigde Staten. Naar aanleiding van de recente schandalen wil deze wet de geloofwaardigheid van de financiële markten versterken. Ze bevat bepalingen in volgende materies:

- oprichting van een toezichthoudend orgaan (*Public Company Accounting Oversight Board*, afgekort PCAOB);
- regels inzake de onafhankelijkheid van de externe auditeur;
- aansprakelijkheid van de bedrijfsleiders;
- verbetering van de mededeling van de financiële informatie;
- wijzen om belangenconflicten bij financiële analisten op te lossen;
- middelen en bevoegdheden van de *Securities and Exchange Commission* (SEC);

(63) *Sarbanes-Oxley Act*, 30 July 2002, Pub. L. 107-204, 116 Stat. 745 (2002), beschikbaar op het internetadres frwebgate.access.gpo.gov/cgi-bin/getdoc.cgi?dbname=107_cong_bills&docid=f:h3763enr.txt.pdf

- studies en verslagen betreffende de revisorenkantoren, de ratingkantoren (*rating agencies*) en de zakenbanken (*investment banking*);
- strafrechtelijke sancties, meer bepaald voor het vernietigen van documenten;
- ondertekening door de *Chief Executive Officer* van de belastingaangifte van de vennootschap.

46.- Wat betreft de externe auditoren maken de nieuwe bepalingen de SEC bevoegd om de onafhankelijkheidsregels van de externe auditoren van beurs-genoteerde vennootschappen te verduidelijken. Op 21 november 2000 (64) bracht de SEC al een reeks regels terzake uit. Sinds 1997 werden er talrijke debatten gevoerd binnen de *Independence Standards Board* (ISB), uitgaande van de SEC en het *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) (65).

b. SEC Rules (66)

47.- In uitvoering van de wet *Sarbanes-Oxley* publiceerde de SEC op 2 december 2002 een ontwerp van regelgeving ter versterking van de onafhankelijkheid van de externe auditors op zijn website met het verzoek om alle opmerkingen tegen ten laatste 13 januari 2003 mee te delen (67). De Europese Commissie reageerde op de voorstellen van de SEC.

De nieuwe regels die de SEC voorstelt, streven naar het:

- herzien van de vorige regels die de SEC vaststelde voor de non-auditdiensten;
- definiëren van de rol van het auditcomité wat betreft de toekenning van auditdiensten en non-auditdiensten;
- voorzien van verbodsmaatregelen voor het uitvoeren van controleopdrachten door de vennoot die verantwoordelijk was voor het controleteam gedurende een periode van meer dan vijf jaar;
- verbieden voor sommige externe auditors om binnen een periode van één jaar in dienst te treden van een gecontroleerde vennootschap ("*cooling-off period*");

(64) SEC, *Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements*, 17 CFR Parts 210 and 240, Verenigde Staten, 21 november 2000, beschikbaar op de website van de SEC op het adres www.sec.gov/rules/final/33-7919.htm; een overzicht van deze regels staat in het Jaarverslag 2000 van het IBR, p. 49-56.

(65) *Independence Standards Board* (ISB), "*Statement of Independence Concepts, A Conceptual Framework for Auditor Independence*", november 2000, www.cpaindependence.org; zie ook de aanbevelingen van de *Public Oversight Board* in de Verenigde Staten (POB), "*The Panel on audit effectiveness report and recommendations*", 31 augustus 2000, Verenigde Staten, www.pobauditpanel.org

(66) Beschikbaar op internet op het adres www.sec.gov/rules/final/33-8183.htm

(67) www.sec.gov/rules/proposed/33-8154.htm#P48_4508

- voorzien van bepaalde mededelingen tussen de externe auditeur en het auditcomité van de gecontroleerde vennootschap.

48.- Naar aanleiding van de consultatieronde voerde de SEC, krachtens de wet *Sarbanes-Oxley*, op 28 januari 2003 de nieuwe regels in. Deze regels bevatten beperkingen betreffende de:

- financiële belangen;
- arbeidsrelaties;
- zakelijke relaties;
- non-auditdiensten (boekhouding, informaticadiensten, diensten op het gebied van waardebepaling, actuariële diensten, interne audit, leidinggevende functies, indienstneming van personeelsleden, financiële bemiddeling en vertegenwoordiging in een geschil).

49.- De regels van de SEC beogen situaties van:

- belangenconflicten of gemeenschappelijk belang met de gecontroleerde vennootschap;
- risico dat de externe auditeur zijn eigen werk controleert;
- functie van directie of tewerkgestelde;
- belangenbehartiging van de gecontroleerde vennootschap (*advocacy*).

B. Frankrijk

50.- In Frankrijk bracht het *Comité de déontologie et de l'indépendance des commissaires aux comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne* (CDI) in 2001 aanbevelingen uit (68). Het CDI is een adviescomité, opgericht bij de *Commission des opérations de bourse* (COB) en de *Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes* (CNCC).

Artikel 104 van de Franse wet van 1 augustus 2003 op de financiële veiligheid, die het handelswetboek (*Code de commerce*) wijzigt, versterkt de onafhankelijkheidsregels van de commissaris (69).

De nieuwe bepalingen voorzien meer bepaald dat “*de commissaris rechtstreeks, noch onrechtstreeks enig belang mag nemen, ontvangen of houden bij de persoon van wie hij de rekeningen moet controleren of bij een persoon die deze controleert of die door hem wordt gecontroleerd [...] (vrije vertaling)*” (70).

(68) *Comité de déontologie et de l'indépendance des commissaires aux comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne* (CDI), *Jaarverslag*, 1999-2000, Frankrijk, 7 februari 2001, www.cob.fr

(69) Wet nr. 2003-706 van 1 augustus 2003 houdende de financiële veiligheid, *Journal Officiel* (Frankrijk), nr. 177, 2 augustus 2003, p. 13220 e.v.

(70) Artikel L. 822-9, laatste lid van de *Code de commerce* (Frankrijk), aangevuld door artikel 104 van de wet van 1 augustus 2003 houdende de financiële veiligheid.

Verder moet de deontologische code een definitie geven van “*de persoonlijke, financiële en professionele banden die samenvallen met of dateren van voor de taak van de commissaris en die onverenigbaar zijn met de uitoefening van dit mandaat. De code bepaalt in het bijzonder de situaties waarin de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang wordt gebracht, indien hij tot een nationaal of internationaal multidisciplinair netwerk behoort, waarvan de leden een gemeenschappelijk economisch belang hebben, voor de dienstverlening aan een gecontroleerde persoon of die [...] de persoon controleert waarvan de rekeningen door deze commissaris worden gecertificeerd. De deontologische code bepaalt eveneens de aan te brengen beperkingen voor het bezit van financiële belangen door werknemers of medewerkers van de commissaris in de vennootschappen waarvan hij de rekeningen certificeert (vrije vertaling).*” (71).

51.- De nieuwe bepalingen voorzien verder wat volgt:

“De commissaris mag de persoon die hem belast heeft met de certificering van zijn rekeningen of de personen die hem controleren of die door hem worden gecontroleerd [...] geen advies geven of andere dienstverlening leveren die niet onder de handelingen vallen die rechtstreeks verbonden zijn met de taak van commissaris, zoals deze door de beroepsnormen worden gedefinieerd [...].

Wanneer een commissaris deel uitmaakt van een nationaal of internationaal netwerk, waarvan de leden een gemeenschappelijk economisch belang hebben en de wettelijke controle van de rekeningen niet zijn exclusieve activiteit is, mag hij de rekeningen niet certificeren van een persoon die, krachtens een contract met dit netwerk of een lid van dit netwerk, diensten ontvangt die niet rechtstreeks verband houden met de opdracht van de commissaris volgens de beoordeling van de ‘Haut Conseil du commissariat aux comptes’ [...] (vrije vertaling).” (72).

De toepassing van deze bepalingen vereist de definitie van belangrijke begrippen via de deontologische code en de beroepsnormen die van toepassing zijn in Frankrijk.

52.- De Franse wet voorziet verder dat:

“De commissarissen en de ondertekenende leden van een vennootschap van commissarissen niet benoemd mogen worden tot bedrijfsleiders of werknemers van de rechtspersonen die ze controleren, voor afloop van een periode van vijf jaar na de stopzetting van hun functies.

(71) Artikel L. 822-11.-I, tweede lid, van de *Code de commerce* (Frankrijk), aangevuld door artikel 104 van de wet van 1 augustus 2003 houdende de financiële veiligheid.

(72) Artikel L. 822-11.-II, eerste en tweede lid, van de *Code de commerce* (Frankrijk), aangevuld door artikel 104 van de wet van 1 augustus 2003 houdende de financiële veiligheid.

Tijdens dezelfde periode mogen ze dezelfde functies niet waarnemen in een rechtspersoon die door de entiteit waarvan ze de rekeningen hebben gecertificeerd wordt gecontroleerd of die deze entiteit controleert [...] (vrije vertaling).” (73).

Artikel 109 van de wet van 1 augustus 2003 betreffende de financiële veiligheid voorziet dat *“in het kader van zijn benoeming licht de commissaris de persoon van wie hij de rekeningen gaat certificeren, schriftelijk in over zijn aansluiting bij een nationaal of internationaal netwerk, waarvan de wettelijke controle van de rekeningen niet de exclusieve activiteit is en waarvan de leden een gemeenschappelijk economisch belang hebben. Indien nodig deelt hij ook het globaal bedrag mee van de honoraria die dit netwerk ontvangt uit hoofde van opdrachten die niet rechtstreeks verband houden met de taak van commissaris en die dit netwerk uitvoert voor een rechtspersoon die wordt gecontroleerd door de persoon van wie de commissaris de rekeningen gaat certificeren of die deze persoon controleert [...]. Deze informatie wordt opgenomen in de documenten die ter beschikking worden gesteld van de aandeelhouders [...]. De commissaris werkt deze documenten jaarlijks bij en ze zijn ter beschikking van de vennoten en aandeelhouders en, voor verenigingen, leden en schenkers op de zetel van de persoon van wie hij de rekeningen certificeert (vrije vertaling).” (74)*

(73) Artikel L. 822-12, van de *Code de commerce* (Frankrijk), aangevuld door artikel 104 van de wet van 1 augustus 2003 houdende de financiële veiligheid.

(74) Artikel L. 820-3, van de *Code de commerce* (Frankrijk), gewijzigd door artikel 109 van de wet van 1 augustus 2003 betreffende de financiële veiligheid.

2.2. BRONNEN DIE UITGAAN VAN HET BEROEP

2.2.1. IFAC

A. Inleiding

53.- Op voorstel van zijn Ethisch Comité – waartoe de Past Voorzitter van het IBR, de heer J.-F. CATS, ook verkozen lid van de Raad van de IFAC in 2002 behoort – keurde de *International Federation of Accountants* (IFAC) in november 2001 een amendement aan de Ethische Code van de IFAC goed, in het bijzonder met een nieuwe afdeling 8 betreffende de onafhankelijkheid van externe auditors (*auditor*) (75), of de commissaris in België. De IFAC had een consultatieronde voor dit document georganiseerd op zijn website (76) en verzamelde opmerkingen tot 30 juni 2001. De bepalingen van november 2001 willen de onafhankelijkheidsregels van de externe auditors op internationaal niveau verduidelijken. Ze zijn vanaf 31 december 2004 van toepassing op de verslagen van de externe auditors (77).

Deze wijzigingen houden rekening met de onafhankelijkheidsregels van de auditors van beursgenoteerde vennootschappen in de Verenigde Staten, die de *Securities and Exchange Commission* (SEC) op 21 november 2000 vastlegde.

B. Benadering

54.- Afdeling 8 van de Ethische Code van de IFAC over de onafhankelijkheid combineert twee benaderingen: de conceptuele benadering, geïnspireerd door de *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE) in zijn *Common Core of Principles* van 1998, en de benadering bestaande uit de definitie van een lijst van prestaties en situaties die een risico inhouden voor de onafhankelijkheid van de auditor.

Het objectief van de Ethische Code van de IFAC bestaat er in de risico's te definiëren die de onafhankelijkheid in het gedrang kunnen brengen en de veiligheidsmaatregelen die moeten worden getroffen wanneer deze risico's betekenisvol zijn.

Afdeling 8 bevat verder het beginsel volgens hetwelk bepaalde onafhankelijkheidsrisico's zo betekenisvol zijn, dat het weigeren van de opdracht de enige mogelijke maatregel is. Afdeling 8 bevat in dit opzicht voorbeelden van situaties en non-auditdiensten die onverenigbaar zijn met het onafhankelijkheidsprincipe.

(75) *International Federation of Accountants* (IFAC), “*Code of Ethics for Professional Accountants*”, november 2001, www.ifac.org

(76) www.ifac.org

(77) IFAC, *Code of Ethics*, § 8.48.

C. Structuur van afdeling 8 van de Ethische Code van de IFAC

55.- Afdeling 8 van de Ethische Code van de IFAC bevat:

- a) een conceptuele benadering (*conceptual framework*) (78): afdeling 8 bepaalt de beginselen betreffende de onafhankelijkheid. Het is de bedoeling om:
 - de onafhankelijkheidsrisico's te identificeren en te evalueren;
 - te evalueren of deze risico's veelbetekenend zijn; en
 - indien dit het geval is, veiligheidsmaatregelen in te voeren om het onafhankelijkheidsrisico in het algemeen belang tot een passend minimum te beperken (79).
- In bepaalde situaties ontstaan de veiligheidsmaatregelen niet om het risico te verkleinen. In dat geval stelt de Ethische Code als enige mogelijke oplossing:
 - de activiteiten weigeren of afstand doen van de belangen die een inbreuk zouden zijn op de onafhankelijkheid, of
 - afzien van de wettelijke controleopdracht van de rekeningen (80);
- b) een praktische benadering: de Ethische Code past de beginselen toe op specifieke situaties; de Code bevat een lijst beperkingen en verboden voor sommige prestaties die niet verenigbaar zijn met het onafhankelijkheidsprincipe.

D. Beginselen

56.- Afdeling 8 van de Ethische Code maakt het onderscheid tussen de onafhankelijkheid qua geesteshouding (geesteshouding waarin de auditor zich bevindt) en de onafhankelijkheid naar buiten toe (meer bepaald ten opzichte van de bestemmelingen van het verslag van de auditor, zoals de aandeelhouders) (81).

Onverminderd de toepasselijke nationale wetgeving, voorziet afdeling 8 dat de beroepsorganisaties die lid zijn van de IFAC een minder beperkend stelsel kunnen voorzien voor auditors van vennootschappen die niet beursgenoteerd zijn. Indien het land dergelijk onderscheid niet maakt, is de Ethische Code van de IFAC van toepassing op alle vennootschappen (82).

Er worden meerdere onafhankelijkheidsrisico's geïdentificeerd, waarvoor veiligheidsmaatregelen nodig zijn, meer bepaald in volgende gevallen:

- eigenbelang (*self-interest threat*) (83)
- zelfcontrole (*self-review threat*) (84)

(78) IFAC, *Code of Ethics*, §§ 8.8 tot 8.12.

(79) IFAC, *Code of Ethics*, § 8.20, eerste lid.

(80) IFAC, *Code of Ethics*, § 8.20, tweede lid.

(81) IFAC, *Code of Ethics*, § 8.8.

(82) IFAC, *Code of Ethics*, § 8.24.

(83) IFAC, *Code of Ethics*, § 8.29.

(84) IFAC, *Code of Ethics*, § 8.30.

- vertegenwoordiging van een gecontroleerde eenheid (*advocacy threat*) (85)
- te grote familiariteit (*familiarity threat*) (86)
- intimidatie door de gecontroleerde entiteit (*intimidation threat*) (87).

57.- Voor betekenisvolle onafhankelijkheidsrisico's zijn er drie categorieën veiligheidsmaatregelen:

- de veiligheidsmaatregelen die werden ingevoerd door de wetgever en door het beroep, zoals de onafhankelijkheidsregels, de toegang tot het beroep, de permanente vorming, de normen en aanbevelingen, het toezicht, de kwaliteitscontrole en de tuchtprocedures (88);
- de veiligheidsmaatregelen binnen de gecontroleerde entiteit, zoals de benoemingsprocedure van de commissaris en de structuur van *corporate governance* (89); en
- de veiligheidsmaatregelen verbonden aan het systeem en aan de procedures die in het revisorenkantoor gelden, zoals meer bepaald de procedures voor tenuitvoerlegging van en toezicht op de kwaliteitscontrole, de gedocumenteerde interne gedragsregels inzake onafhankelijkheid, de interne mededeling van deze procedures en de aanduiding van een verantwoordelijke voor het interne toezicht op deze procedures (90).

Wanneer de veiligheidsmaatregelen niet volstaan om het onafhankelijkheidsrisico tot een aanvaardbaar niveau te beperken, is de weigering van de opdracht de enige mogelijke oplossing (91).

E. Toepassing van de beginselen op specifieke situaties

58.- Afdeling 8 bevat voorbeelden van de toepassing van de onafhankelijkheidsprincipes, meer bepaald op volgende specifieke situaties:

- a) financiële belangen (92)
- b) leningen en garanties (93)
- c) langdurige zakelijke relaties (94)
- d) familiale en persoonlijke banden (95)
- e) indiensttreding (96)
- f) recente opdrachten (97)
- g) functie van directie of lid van de raad van bestuur van de gecontroleerde vennootschap (98)

(85) IFAC, *Code of Ethics*, § 8.31.

(86) IFAC, *Code of Ethics*, § 8.32.

(87) IFAC, *Code of Ethics*, § 8.33.

(88) IFAC, *Code of Ethics*, § 8.37.

(89) IFAC, *Code of Ethics*, § 8.38.

(90) IFAC, *Code of Ethics*, § 8.41.

(91) IFAC, *Code of Ethics*, § 8.43.

(92) IFAC, *Code of Ethics*, §§ 8.102 tot 8.123.

(93) IFAC, *Code of Ethics*, §§ 8.124 tot 8.129.

(94) IFAC, *Code of Ethics*, §§ 8.130 tot 8.132.

(95) IFAC, *Code of Ethics*, §§ 8.133 tot 8.139.

(96) IFAC, *Code of Ethics*, §§ 8.140 tot 8.142.

(97) IFAC, *Code of Ethics*, §§ 8.143 tot 8.145.

(98) IFAC, *Code of Ethics*, §§ 8.146 tot 8.149.

- h) prestatie van een commissarismandaat van lange duur (99)
- i) veiligheidsmaatregelen voor volgende non-auditdiensten (100):
 - 1° voorbereiding van de jaarrekeningen en de financiële staten (101)
 - 2° waardebepaling (102)
 - 3° fiscale diensten (103)
 - 4° interne audit (104)
 - 5° informatietechnologiesystemen (105)
 - 6° detachering van personeel (106)
 - 7° vertegenwoordiging in geschillen (107)
 - 8° juridische diensten (108)
 - 9° indienstneming van bedrijfsleiders (109)
 - 10° financiële bemiddeling (110)
- j) honoraria (111)
- k) schenkingen en gastvrijheid (112)
- l) geschillen tussen de auditor en de gecontroleerde vennootschap (113).

Wat betreft de non-auditdiensten (114), identificeert afdeling 8 de onafhankelijkheidsrisico's die aanleiding geven tot de veiligheidsmaatregelen die ze beschrijft.

59.- Afdeling 8 geeft ten slotte enkele voorbeelden van non-auditdiensten waarvoor de onafhankelijkheidsrisico's zo betekenisvol zijn, dat enkel de weigering van de opdracht een voldoende maatregel is.

2.2.2. FEE

60.- In juli 1998 bracht de *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE) een *Common Core of Principles* in verband met de onafhankelijkheid (115).

In deze *Common Core of Principles* stelt de FEE vast dat “De prestatie van andere diensten bij eenzelfde cliënt biedt deze cliënt, en de gebruikers van de

(99) IFAC, *Code of Ethics*, §§ 8.150 tot 8.151.

(100) IFAC, *Code of Ethics*, §§ 8.155 tot 8.162.

(101) IFAC, *Code of Ethics*, §§ 8.163 tot 8.170.

(102) IFAC, *Code of Ethics*, §§ 8.171 tot 8.176.

(103) IFAC, *Code of Ethics*, § 8.177.

(104) IFAC, *Code of Ethics*, §§ 8.178 tot 8.183.

(105) IFAC, *Code of Ethics*, §§ 8.184 tot 8.188.

(106) IFAC, *Code of Ethics*, § 8.189.

(107) IFAC, *Code of Ethics*, §§ 8.190 tot 8.192.

(108) IFAC, *Code of Ethics*, §§ 8.193 tot 8.199.

(109) IFAC, *Code of Ethics*, § 8.200.

(110) IFAC, *Code of Ethics*, §§ 8.201 en 202.

(111) IFAC, *Code of Ethics*, §§ 8.203 tot 8.209.

(112) IFAC, *Code of Ethics*, § 8.210.

(113) IFAC, *Code of Ethics*, § 8.211.

(114) IFAC, *Code of Ethics*, §§ 8.155 tot 202.

(115) *Fédération des Experts Comptables Européens*, “*Indépendance et Objectivité du Contrôleur Légal des Comptes – Corps de Principes Essentiels Pour l’Orientation de la Profession Européenne*”, juli 1998; cf. IBR, *Jaarverslag*, 1998, p. 25-29.

financiële staten, voordelen omdat de wettelijke rekeningcontroleur dankzij de andere diensten die hij presteert, de zaken van zijn cliënt beter zal kunnen begrijpen en zijn controleopdracht beter zal kunnen uitvoeren (vrije vertaling).” (116).

In dit document voorziet de FEE een reeks veiligheidsmaatregelen die de onafhankelijkheid van de commissaris moeten garanderen.

De Europese Commissie nam deze conceptuele benadering over in haar Aanbeveling van 16 mei 2002 over de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de Europese Unie (117).

2.2.3. Nederland

61.- In Nederland publiceerde het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) in juni 2002 zijn aanbevelingen inzake de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant (118). De aanbevelingen van het NIVRA steunen op de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, waarnaar wordt verwezen (119). De aanbevelingen van het NIVRA zijn van toepassing sinds 1 januari 2003.

2.2.4. Verenigd Koninkrijk

62.- Op 12 juni en 7 oktober 2002 keurde het *Institute of Chartered Accountants in England and in Wales* (ICAEW) aanbevelingen voor de tenuitvoerlegging van de Europese Aanbeveling over de onafhankelijkheid goed (120).

Deze aanbevelingen voorzien meer bepaald in:

- een wachtperiode van twee jaar (*cooling-off period*) voor de verantwoordelijke vennoot;
- de rotatie van de vennoten;
- bepalingen betreffende de prestatie van non-auditdiensten door de auditor.

(116) *Fédération des Experts Comptables Européens, “Indépendance et Objectivité du Contrôleur Légal des Comptes – Corps de Principes Essentiels Pour l’Orientation de la Profession Européenne”, juli 1998, p. 42.*

(117) *Supra*, nr. 37.

(118) Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA)/NOvAA, “Onafhankelijkheid van de accountant-Concept”, juni 2002, Nederland, www.nivra.nl

(119) *Supra*, nrs. 37 tot 40.

(120) *Institute of Chartered Accountants in England and in Wales* (ICAEW), “Auditor independence recommendations”, 12 juni 2002 en “Additional Guidance on Independence for Auditors”, 7 oktober 2002, Verenigd Koninkrijk, www.icaew.co.uk

2.2.5. IBR

63.- De Raad van het IBR onderzocht de bepalingen van de Aanbeveling van de Europese Commissie van 16 mei 2002 aandachtig en vergeleek ze met de al bestaande bepalingen in België. De Raad van het IBR voorzag de redactie van regels voor een toepassing van alle bepalingen van de Europese Aanbeveling in deze materie (121).

(121) IBR, *Jaarverslag*, 2002, p. 35.

2.3. ENKELE DEFINITIES (122)

Assurance-opdracht (*Assurance Service*)

Opdracht waarbij een bedrijfsrevisor een object van onderzoek waarvoor een andere partij verantwoordelijk is, toetst of evalueert aan de hand van relevante criteria en omtrent dat object van onderzoek een conclusie formuleert die de gecontroleerde entiteit een bepaalde mate van zekerheid verschaft.

Bedrijfsrevisor

Lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Persoon waarvan de hoofdtaak bestaat uit de uitvoering van controleopdrachten (123).

Bij de revisorenvennootschap met een essentiële taak belaste vennoot

Een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot van het bij de controleopdracht betrokken team (met inbegrip van de voor de controleopdracht verantwoordelijke vennoot) die op groepsniveau verslag moet uitbrengen over belangrijke aangelegenheden, zoals grote dochterondernemingen of afdelingen van de gecontroleerde entiteit of ernstige risicofactoren die met de wettelijke controle van deze cliënt samenhangen.

Bij de wettelijke controle betrokken team

Alle personen, ongeacht hun juridische relatie met de commissaris of met de revisorenvennootschap, die rechtstreeks betrokken zijn bij de aanvaarding en uitvoering van een bepaalde wettelijke controle. Het betreft het controleteam, in dienstverband of in onderaanneming werkende beroepsbeoefenaars uit andere vakgebieden die bij de wettelijke controle betrokken zijn (b.v. juristen, actuarissen, belastingdeskundigen, IT-deskundigen en deskundigen op het gebied van kasbeheer, enz.), en degenen die instaan voor de kwaliteitscontrole of rechtstreeks toezicht houden op de controleopdracht.

Bureau

Een geografische of in de praktijk autonome subgroep van een revisorenvennootschap of netwerk waarbinnen een bij de uitvoering van de wettelijke controle met een essentiële taak belaste vennoot voornamelijk werkzaam is. Eén van de belangrijkste criteria om een dergelijke subgroep te identificeren, is de nauwe werkrelatie tussen de leden die ertoe behoren (b.v. werkzaam op dezelfde terreinen of voor dezelfde cliënten). Daarbij dient er in het bijzonder

(122) Onderhavige definities zijn gebaseerd op de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002 op de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant, als bijlage opgenomen bij onderhavige studie.

(123) Artikel 3 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren.

rekening mee te worden gehouden dat de werkrelaties als gevolg van de technische ontwikkeling en de toenemende multinationale activiteiten van gecontroleerde cliënten, steeds meer een “virtueel” karakter aannemen. Bij kleinere personenvennootschappen kan het “bureau” de gehele revisorenvennootschap omvatten. In dat geval zijn de geldende voorschriften op alle vennoten en werknemers van toepassing.

Controleopdrachten

Opdrachten waarvan de uitvoering bij wet of krachtens de wet aan de bedrijfsrevisoren uitsluitend zijn toevertrouwd en op algemene wijze, alle controleopdrachten met betrekking tot boekhoudkundige staten van ondernemingen, verricht met toepassing van of krachtens de wet (124).

Controleorgaan

Een instantie of groep personen die deel uitmaakt van de bestuurlijke en controlestructuur van de gecontroleerde entiteit, die tot taak heeft toezicht te houden op het management op trustbasis voor beleggers/investeerders en, indien de nationale wetgeving zulks voorschrijft, voor andere belanghebbenden zoals werknemers, en die geheel of ten minste gedeeltelijk is samengesteld uit andere personen dan bestuursleden; het betreft organen zoals een toezichthoudend orgaan, een auditcomité of een groep van niet bij het dagelijkse bestuur betrokken directeuren of externe leden van de raad van bestuur.

Controleteam

Alle beroepsbeoefenaars van de controle, ongeacht hun juridische relatie met de commissaris natuurlijke persoon of met de revisorenvennootschap, die voor de uitvoering van een bepaalde wettelijke controle worden ingezet om de controletaak te verrichten, zoals voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde venno(o)t(en), controleleider(s) en controlepersoneel.

Essentiële bestuursfunctie

Elke functie bij de gecontroleerde entiteit die verantwoordelijkheid inhoudt voor fundamentele bestuursbeslissingen van de gecontroleerde entiteit, zoals bijvoorbeeld directeur-generaal of financieel directeur. Deze bestuursbevoegdheid moet het tevens mogelijk maken invloed uit te oefenen op grondslagen voor de financiële verslaggeving en op de opstelling van de jaarrekening van de gecontroleerde entiteit. Onder essentiële bestuursfunctie wordt tevens verstaan elke contractuele en feitelijke regeling die een persoon in realiteit in staat stelt deze bestuursfunctie op een andere manier uit te oefenen, b.v. via een overeenkomst voor het verlenen van adviesdiensten.

(124) Artikel 3 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren.

Gecontroleerde entiteit

Rechtspersoon waarin de commissaris de wettelijke controle uitvoert.

Hiërarchische structuur

Omvat alle personen die op het niveau van een bureau of op landelijk, regionaal of mondiaal niveau een directe controlerende, bestuurlijke, geldelijke of andere toezichthoudende verantwoordelijkheid dragen in verband met een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot van de revisorenvennootschap of het controleteam, dan wel ten aanzien van de uitvoering van de wettelijke controle. Het betreft alle vennoten, directeuren en aandeelhouders die de prestatiebeoordeling van een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot van de revisorenvennootschap of van het controleteam opstellen, verifiëren of rechtstreeks kunnen beïnvloeden of anderzijds de beloning ervan bepalen als gevolg van hun betrokkenheid bij de controleopdracht.

Instellingen van openbaar belang

Kredietinstellingen, verzekeringsmaatschappijen, beleggingsondernemingen, instellingen voor collectieve belegging in effecten (icbe's), pensioenfondsen en beursgenoteerde vennootschappen, enz.

Netwerk

Elke persoon waarmee de bedrijfsrevisor een georganiseerd beroepsmatig samenwerkingsverband heeft aangegaan; aan deze begripsomschrijving worden in elk geval vermoed te beantwoorden, elke vennootschap die ertoe strekt het beroep uit te oefenen, elke overeenkomst die het recht inhoudt een gemeenschappelijke benaming te gebruiken of eraan te refereren, of die een verbintenis tot wederkerige aanbeveling omvat (125).

Revisorenvennootschappen

De vennootschappen naar Belgisch recht, bedoeld in de artikelen 4*bis* en 33, § 1, van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, en de vennootschappen, rechtspersonen en verenigingen van revisoren naar buitenlands recht, bedoeld in artikel 4*ter* van diezelfde wet.

(125) Definitie van de samenwerkingsverbanden bedoeld in artikel 1, 5°, van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Vennoot

Een persoon binnen een revisorenvennootschap of netwerk die als persoon de eindverantwoordelijkheid draagt voor de werkzaamheden die in het kader van een opdracht tot het verlenen van auditdiensten of non-auditdiensten zijn verricht. Hij is doorgaans bevoegd om stukken namens de revisorenvennootschap te ondertekenen. Hij kan ook aandeelhouder of bestuurder/zaakvoerder van de revisorenvennootschap zijn.

Verbonden vennootschappen

Onder “met een vennootschap verbonden vennootschappen” wordt verstaan:

- a) de vennootschappen waarover zij een controlebevoegdheid uitoefent;
- b) de vennootschappen die een controlebevoegdheid over haar uitoefenen;
- c) de vennootschappen waarmee ze een consortium vormt;
- d) de andere vennootschappen die, bij weten van haar bestuursorgaan, onder de controle staan van de vennootschappen bedoeld in a), b) en c) (126).

Voor de wettelijke controle verantwoordelijke vennoot

De voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot die de eindverantwoordelijkheid draagt voor de wettelijke controle van een bepaalde gecontroleerde entiteit, de werkzaamheden van het controleteam en van de bij de wettelijke controle betrokken beoefenaars uit andere vakgebieden coördineert, erop toeziet dat deze werkzaamheden onderworpen zijn aan kwaliteitscontrole en, in voorkomend geval, zorg draagt voor de coördinatie van alle met een wettelijke controle verband houdende controlewerkzaamheden van een netwerk, met name bij geconsolideerde jaarrekeningen waarbij verschillende voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoten verschillende verantwoordelijkheden dragen ten aanzien van de wettelijke controles van de te consolideren eenheden.

(126) Artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen.

3. ALGEMEEN KADER

3.1. CONCEPTUELE BENADERING

64.- De bepalingen van de Aanbeveling van de Europese Commissie van 16 mei 2002 over “*de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen*” (hierna “*de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002*”) hebben betrekking op de bedrijfsrevisoren in het kader van de uitoefening van een mandaat van commissaris. De meeste van deze bepalingen sluiten aan op de regels van de Belgische wetgeving en regelgeving, meer bepaald via de artikelen 133 en volgende (127) van het Wetboek van vennootschappen, de artikelen 184 en volgende van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, (128) de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren en het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Per thema gaan we de bepalingen van de Europese Aanbeveling aanhalen en vergelijken met de Belgische bepalingen.

De Europese Aanbeveling van 16 mei 2002 bevat een algemeen kader, gevolgd door een analyse van de bijzondere omstandigheden.

65.- Krachtens het algemeen kader van de Europese Aanbeveling moet de commissaris, in de uitoefening van zijn mandaat, onafhankelijk zijn van de gecontroleerde entiteit, zowel qua geesteshouding als naar buiten toe. Een commissaris mag geen wettelijke controle uitvoeren wanneer er enige financiële, zakelijke, arbeids- of andere relatie tussen hem en de gecontroleerde entiteit bestaat (waaronder ook de verlening van bepaalde non-auditdiensten aan de gecontroleerde entiteit is begrepen), die naar het oordeel van een redelijk denkende en terzake kundige derde zijn onafhankelijkheid in het gedrang brengen (129).

Deze bepaling bekrachtigt de conceptuele benadering die de FEE al ontwikkelde in 1998 (130). In tegenstelling tot een benadering die bestaat uit het vastleggen van een lijst met regels (*cook book*) kan deze benadering alle situaties beoogen.

(127) Zoals gewijzigd door de artikelen 4 en 5 van de wet van 2 augustus 2002 houdende wijziging van het Wetboek van vennootschappen alsook 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, *Belgisch Staatsblad*, 22 augustus 2002.

(128) Zoals gewijzigd door het koninklijk besluit van 4 april 2003, genomen in uitvoering van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen, *Belgisch Staatsblad*, 19 mei 2003.

(129) Europese Commissie, Aanbeveling van de Commissie van 16 mei 2002, *Onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen*, 2002/590/CE, *Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen L*, 191, 19 juli 2002, p. 24, punt A; deze Aanbeveling, vermeld in bijlage bij onderhavige studie, is beschikbaar op de website van de Europese Commissie op het adres www.europa.eu.int/comm/internal_market/fr/company/audit/official/index.htm

(130) FEE, *Indépendance et Objectivité du Contrôleur Légal des Comptes – Corps de Principes Essentiels Pour l’Orientation de la Profession Européenne*, juli 1998; zie ook in dit opzicht: IBR, *Jaarverslag*, 1998, p. 25-29; IBR, *Jaarverslag*, 2000, p. 46.

66.- Het Wetboek van vennootschappen past deze benadering gedeeltelijk toe, via het principe dat *“Diegenen die zich in een positie bevinden die een onafhankelijke taakuitoefening, overeenkomstig de regels geldend voor het beroep van bedrijfsrevisoren, in het gedrang kan brengen, kunnen niet tot commissaris benoemd worden. De commissarissen moeten er op toezien dat zij na hun benoeming niet in een dergelijke positie worden geplaatst.”* (131). De wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren voorziet, voor alle controleopdrachten – met inbegrip van het mandaat van commissaris – dat *“Het is een bedrijfsrevisor niet toegelaten: [...]4° een werkzaamheid uit te oefenen die onverenigbaar is met de waardigheid of de onafhankelijkheid van zijn taak.”* (132).

(131) Artikel 133, eerste lid, van het Wetboek van vennootschappen.

(132) Artikel 7bis, 4°, van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren.

3.2. OBJECTIVITEIT, INTEGRITEIT EN ONAFHANKELIJKHEID

67.- De Europese Aanbeveling van 16 mei 2002 stelt dat:

- 1) objectiviteit en professionele integriteit dienen de basisbeginselen te zijn die aan een commissarisverklaring over een jaarrekening ten grondslag liggen; de commissaris kan het publiek er best van overtuigen dat een commissarismandaat conform deze beginselen is uitgevoerd door onafhankelijk op te treden en dit ook naar buiten toe te laten merken;
- 2) objectiviteit (als geesteshouding) leent zich niet voor externe verificatie en integriteit kan niet vooraf worden beoordeeld;
- 3) de beginselen en voorschriften betreffende de onafhankelijkheid van commissarissen moeten een redelijk denkende en terzake kundige derde in staat stellen zich een oordeel te vormen over de procedures en maatregelen die door een commissaris worden toegepast met het oog op het vermijden of ongedaan maken van feiten en situaties die bedreigingen of risico's voor zijn objectiviteit inhouden (133).

(133) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 24, punt A.1.

3.3. AANSPRAKELIJKHEID EN TOEPASSINGSGEBIED

68.- Krachtens de Europese Aanbeveling:

- 1) behoort het tot de verantwoordelijkheid van de commissaris erop toe te zien dat aan het onafhankelijkheidsvereiste is voldaan;
- 2) geldt het onafhankelijkheidsvereiste voor:
 - a) de commissaris zelf;
 - b) degenen die in een zodanige positie verkeren dat zij de uitkomst van de wettelijke controle kunnen beïnvloeden, namelijk:
 - i. alle personen die rechtstreeks bij de wettelijke controle betrokken zijn (het bij de controleopdracht betrokken team), met inbegrip van:
 1. de voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoten, de controleleiders en het personeel van de revisorenvennootschap (het controleteam);
 2. beroepsbeoefenaars uit andere vakgebieden die bij de wettelijke controle betrokken zijn (b.v. juristen, actuarissen, belastingdeskundigen, IT-deskundigen en deskundigen op het gebied van het kasbeheer);
 3. degenen die instaan voor de kwaliteitscontrole of rechtstreeks toezicht houden op de wettelijke controle;
 - ii. alle personen – zowel van de revisorenvennootschap zelf als van het netwerk waartoe de revisorenvennootschap behoort – die deel uitmaken van de hiërarchische structuur die voor de uitvoering van de wettelijke controle is opgezet;
 - iii. alle personen van de revisorenvennootschap of van het netwerk waartoe zij behoort, die om een andere reden in een zodanige positie kunnen verkeren dat zij de wettelijke controle kunnen beïnvloeden (134).

(134) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 25, punt A.2.

3.4. IDENTIFICATIE VAN DE ONAFHANKELIJKHEIDSRISICO'S

69.- Krachtens de Europese Aanbeveling:

- 1) de onafhankelijkheid van commissarissen kan aan allerlei bedreigingen blootstaan, zoals onder meer eigenbelang, zelfcontrole, belangenbehartiging, te grote familiariteit of te verregaand vertrouwen, en intimidatie;
- 2) om uit te maken hoe groot het risico is dat de onafhankelijkheid van een commissaris in het gedrang komt, dient te worden uitgegaan van de relevantie van deze bedreigingen, zowel afzonderlijk als tezamen, en van de gevolgen daarvan voor de onafhankelijkheid van de commissaris; hierbij zal rekening worden gehouden met de voor het desbetreffende commissarismandaat geldende specifieke omstandigheden;
- 3) bij de beoordeling van het onafhankelijkheidsrisico dient een commissaris terdege rekening te houden met:
 - a) de in de afgelopen jaren aan de gecontroleerde entiteit verleende diensten en de relaties met de gecontroleerde entiteit vóór de aanwijzing als commissaris; en
 - b) de tijdens de uitvoering van het commissarismandaat aan de gecontroleerde entiteit verleende diensten en met de gecontroleerde entiteit onderhouden relaties (135).

In dit opzicht moeten de regels van onverenigbaarheid tussen de onafhankelijkheid van de commissaris en de prestatie van een limitatieve lijst van diensten, krachtens artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen en van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, zoals gewijzigd door het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen, worden toegepast op de non-auditdiensten, verricht binnen de twee jaar voorafgaand aan de aanwijzing als commissaris (136).

(135) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 25, punt A.3.

(136) *Supra*, nr. 12.

3.5. VEILIGHEIDSMAAATREGELEN (137)

70.- Krachtens de Europese Aanbeveling:

- 1) er dienen verschillende soorten veiligheidsmaatregelen – zoals onder meer verbodsmaatregelen, restricties, andere gedragsregels en procedures, en informatieverplichtingen – te worden genomen om de bedreigingen voor de onafhankelijkheid van commissarissen af te zwakken of weg te nemen (138);
- 2) het bestaan van diverse veiligheidsmaatregelen en de doeltreffendheid ervan hebben gevolgen voor de omvang van het onafhankelijkheidsrisico (139).

3.5.1. Veiligheidsmaatregelen van gecontroleerde entiteiten

A. *Gevolgen van de controlestructuur voor de beoordeling van het onafhankelijkheidsrisico*

71.- Krachtens de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002 dient de commissaris na te gaan of de controlestructuur van de gecontroleerde entiteit afdoende waarborgen biedt om de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid te beperken en hoe deze waarborgen functioneren. Dergelijke waarborgen omvatten met name:

- 1) de aanwijzing van de commissaris door personen die geen deel uitmaken van het management van de gecontroleerde entiteit; het Wetboek van vennootschappen voorziet in dit opzicht dat de commissaris wordt benoemd door de algemene vergadering (140);
- 2) de controle- en communicatieprocedures die binnen de gecontroleerde entiteit op het commissarismandaat en andere door de revisorenvennootschap of het netwerk ervan aan deze entiteit verleende diensten van toepassing zijn (141); het Wetboek van vennootschappen voorziet in dit opzicht dat de commissaris en de personen waarmee hij samenwerkt, geen andere diensten mogen verrichten dan de opdrachten die krachtens de wet

(137) Het IBR overweegt de redactie van regels betreffende de onafhankelijkheid van de commissaris, die de bepalingen van de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002 ten uitvoer moeten leggen, meer bepaald de materies betreffende deugdelijk bestuur.

(138) *Zie supra*, nr. 68.

(139) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 25, punt A.4.

(140) Artikel 130 van het Wetboek van vennootschappen.

(141) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 25, punt A.4.1.1.

werden toevertrouwd aan de commissaris, indien het totale bedrag van de vergoedingen van de non-auditdiensten (behalve deze die verbonden zijn met de acquisitieaudits) hoger ligt dan de bezoldigingen voor het mandaat van commissaris, behoudens aanwijzing van een college van commissarissen, of de voorafgaande toelating van het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris of van het “*auditcomité, wanneer de statuten van de betrokken onderneming voorzien in de oprichting binnen de raad van bestuur van een dergelijk comité dat met name belast is met een permanent toezicht op de afgewerkte dossiers van de commissaris*” (142).

B. Betrokkenheid van het controleorgaan

72.- Krachtens de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002:

- 1) wanneer een instelling van openbaar belang een controle-orgaan bezit (143), dient de commissaris ten minste eenmaal per jaar,
 - a) het controleorgaan schriftelijk mededeling te doen van:
 - i. het totaalbedrag aan honoraria dat tijdens de verslagperiode door hemzelf, de revisorenvennootschap en de leden van het netwerk ervan aan de gecontroleerde entiteit en sommige van de met deze entiteit verbonden partijen is aangerekend voor de verlening van diensten; dit totaalbedrag moet worden uitgesplitst naar meerdere grote categorieën diensten: verdere assurance-opdrachten, belastingadviesdiensten en andere opdrachten buiten het commissarismandaat; deze laatste categorie dient verder in subcategorieën te worden onderverdeeld voorzover deze categorie componenten bevat die wezenlijk van elkaar verschillen; voor elk van deze (sub)categorieën diensten moeten zowel de in rekening gebrachte en contractueel vastgelegde bedragen als de bestaande voorstellen of offertes voor toekomstige dienstverleningsopdrachten afzonderlijk worden belicht;
 - ii. alle nadere bijzonderheden over alle relaties tussen, enerzijds, hemzelf, de revisorenvennootschap en de leden van het netwerk ervan, en, anderzijds, de gecontroleerde entiteit en sommige met deze entiteit verbonden vennootschappen waarvan volgens de commissaris redelijkerwijze mag worden aangenomen dat zij afbreuk kunnen doen aan zijn onafhankelijkheid en objectiviteit;
 - iii. de in verband daarmee genomen veiligheidsmaatregelen;

(142) Artikel 133, zesde lid, van het Wetboek van vennootschappen; cf. *supra*, nrs. 8 tot 11.

(143) *Supra*, nr. 71.

- b) schriftelijk te bevestigen dat hij, naar zijn professioneel oordeel, daadwerkelijk onafhankelijk is in de zin van de wettelijke, reglementaire en regelgevende voorschriften en zijn objectiviteit niet is aangetast, of daarentegen te kennen geven dat hij vreest dat zijn onafhankelijkheid en objectiviteit in het gedrang kunnen komen;
 - c) deze aangelegenheden met het controleorgaan van de gecontroleerde entiteit te bespreken;
- 2) wanneer een gecontroleerde entiteit die geen instelling van openbaar belang is een controleorgaan bezit, dient de commissaris te overwegen of het niet dienstig is vergelijkbare maatregelen te nemen (144).

73.- Hier moet trouwens rekening worden gehouden met ISA-260 betreffende “Het communiceren van auditpunten met personen belast met het deugdelijk bestuur”. Het IBR overweegt om de ISAs tegen 2005 toepasselijk te maken via de aanpassing van de aanbevelingen aan de structuur van de internationale standaarden, rekening houdend met de evoluties op Europees niveau en de situatie in de andere lidstaten (145).

3.5.2. Kwaliteitsborging

74.- De Europese Aanbeveling van 16 mei 2002 voorziet dat de kwaliteitsborgingstelsels voldoen aan de minimumvereisten neergelegd in de Aanbeveling van de Europese Commissie van 15 november 2000 inzake de “*Waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle van de rekeningen in de Europese Unie*” (146), verplichte mechanismen zijn die ertoe bijdragen dat wettelijke controleurs op het niveau van de lidstaten het onafhankelijkheidsvereiste in acht nemen (147).

75.- De normen van het IBR betreffende de kwaliteitscontrole werden aangepast om te voldoen aan de minimumvereisten neergelegd in de Aanbeveling van de Europese Commissie terzake en beogen het respect van het onafhankelijkheidsvereiste door de bedrijfsrevisoren (148).

3.5.3. Algemene veiligheidsmaatregelen van de commissaris

A. Eigendom van en zeggenschap over revisorenvennootschappen

76.- De Europese Aanbeveling van 16 mei 2002 voorziet dat indien de commissaris een revisorenvennootschap is, ten minste de meerderheid van de stem-

(144) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 25 en 26, punt A.4.1.2.

(145) IBR, *Jaarverslag*, 2002, p. 183 tot 191.

(146) *Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen* L. 91, 31 maart 2001.

(147) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 26, punt A.4.2.

(148) IBR, *Jaarverslag*, 2002, p. 300-308.

rechten van deze vennootschap (50 % plus 1 stem) in het bezit zijn van personen die gemachtigd zijn om binnen de Europese Unie wettelijke controles te verrichten (de “wettelijke controleurs” (149)). De Aanbeveling verduidelijkt verder dat de wettelijke statuten van een commissaris bepalingen dienen te bevatten om te voorkomen dat een eigenaar die geen revisor is, zeggenschap over de revisorenvennootschap kan verwerven (150).

77.- Krachtens de Belgische wetgeving moeten alle vennoten, zaakvoerders en bestuurders van de revisorenvennootschap de hoedanigheid van bedrijfsrevisor hebben of in het buitenland een hoedanigheid hebben die door de Koning, ter uitvoering van internationale verdragen waarbij België partij is of mits wederkerigheid, als gelijkwaardig met deze van bedrijfsrevisor is erkend (151). De bepalingen van de Belgische wet voldoen op deze manier aan deze van de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002.

B. Het interne veiligheidssysteem van de revisorenvennootschap

78.- Krachtens de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002:

- 1) dient een commissaris een veiligheidssysteem op te zetten en in stand te houden dat een geïntegreerd deel uitmaakt van de algemene bestuurlijke en interne-controlestructuur van het kantoor;
- 2) dient de werking van een dergelijk systeem op schrift te zijn gesteld, zodat het met behulp van kwaliteitsborgingstelsels kan worden getoetst (152);
- 3) dient het veiligheidssysteem van een revisorenvennootschap algemeen aangenomen het volgende te omvatten:
 - a) schriftelijke gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid die aansluiten bij de vigerende onafhankelijkheidsnormen, de bedreigingen voor de onafhankelijkheid signaleren en in passende veiligheidsmaatregelen voorzien;
 - b) een actieve en tijdige mededeling van deze gedragslijnen en van eventuele wijzigingen ervan aan elke vennoot, bestuurder en werknemer, onder meer door de regelmatige organisatie van opleidingscursussen en voorlichtingscampagnes terzake;

(149) De Europese Aanbeveling van 16 mei 2002 definieert voor A.4.3.1., de “wettelijke controleurs” als “alle natuurlijke personen dan wel rechtspersonen of andere vormen van vennootschappen, kantoren of maatschappen die overeenkomstig het bepaalde in de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht (84/253/EEG) van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten de toelating hebben om wettelijke controles te verrichten” (Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 26, punt A.4.3.1., voetnoot (2)).

(150) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 26, punt A.4.3.1.

(151) Artikel 33, § 1, 2°, van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren.

(152) *Supra*, nrs. 74 en 75.

- c) passende procedures die door vennoten, bestuurders en werknemers dienen te worden gevolgd om zowel in normale als in bijzondere omstandigheden aan de onafhankelijkheidsnormen te voldoen;
- d) de aanwijzing van beroepsbeoefenaars uit de hoogste bestuurskringen (vennoten) voor het bijwerken van de uitgestippelde gedragslijnen, de tijdige mededeling van deze bijwerkingen en de controle van de adequate werking van het veiligheidssysteem;
- e) een verslag betreffende elke gecontroleerde entiteit waarin de conclusies zijn samengevat die zijn getrokken uit de beoordeling van de bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de commissaris en uit de daarmee samenhangende evaluatie van het onafhankelijkheidsrisico; deze conclusies dienen tevens te worden gemotiveerd; indien ernstige bedreigingen worden vastgesteld, dient in het verslag ook een overzicht te worden gegeven van de stappen die zijn of zullen worden ondernomen om het onafhankelijkheidsrisico te vermijden dan wel ongedaan te maken, of om het althans tot een aanvaardbaar minimum te beperken;
- f) intern toezicht op de naleving van de gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid (153).

(153) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 26, punt A.4.3.2.

3.6. OPENBAARMAKING VAN HONORARIA

79.- De Europese Aanbeveling van 16 mei 2002 voorziet dat wanneer een commissaris of – indien de commissaris een natuurlijke persoon is – een revisorenvennootschap waaraan hij verbonden is of waarvan hij vennoot is, honoraria van een gecontroleerde entiteit heeft ontvangen voor diensten (audit-diensten en non-auditdiensten) die gedurende de verslagperiode van de entiteit zijn verleend, al deze honoraria op passende wijze openbaar dienen te worden gemaakt (154). De Europese Aanbeveling verduidelijkt verder dat de lidstaten of hun toezichthoudende instanties deze openbaarmaking verplicht dienen te stellen voorzover de jaarrekening van een gecontroleerde entiteit overeenkomstig hun nationaal recht moet worden bekendgemaakt (155).

80.- Het Wetboek van vennootschappen voorziet hier dat het bestuursorgaan van de gecontroleerde vennootschap volgende punten in zijn jaarverslag moet opnemen:

- a) het voorwerp en de bezoldiging verbonden aan uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten uitgevoerd door de commissaris binnen de vennootschap waarvan hij de jaarrekening controleert of een Belgische vennootschap of een Belgische persoon die met deze vennootschap is verbonden in de zin van artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen, of een buitenlandse dochtervennootschap van een Belgische vennootschap die onderworpen is aan de wettelijke controle van haar jaarrekening, bedoeld in de artikelen 142 en 146 van het Wetboek van vennootschappen (156);

en

- b) het voorwerp en de bezoldiging verbonden aan taken, mandaten of opdrachten uitgevoerd door een persoon met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft gesloten of met wie hij beroepshalve (157) in samenwerkingsverband staat of door een met de commissaris verbonden vennootschap of persoon zoals bepaald in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen, binnen de vennootschap waarvan de commissaris de jaarrekening controleert of een Belgische vennootschap of een Belgische persoon die met deze vennootschap is verbonden in de zin van artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen of een buitenlandse dochtervennootschap van een Belgische vennootschap die onderworpen is aan de

(154) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 27, punt 5.1.

(155) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 27, punt 5.2.

(156) Artikel 134, § 2, van het Wetboek van vennootschappen, zoals gewijzigd door artikel 5 van de wet van 2 augustus 2002, van toepassing op de jaarverslagen voor boekjaren vanaf 1 oktober 2003, datum van de inwerkingtreding.

(157) De term “*d’office*” in de Franse versie van artikel 5 van de wet van 2 augustus 2002 *corporate governance* is hoogstwaarschijnlijk een materiële fout, de Nederlandse term is “*beroepshalve*” en moet worden gelezen als “*sous l’angle professionnel*”.

wettelijke controle van haar jaarrekening, bedoeld in de artikelen 142 en 146 van het Wetboek van vennootschappen (158).

De Koning is gemachtigd om de categorieën te bepalen volgens welke het voorwerp en de bezoldigingen voor de uitzonderlijke prestaties of de bijzondere opdrachten in het jaarverslag moeten worden vermeld (159).

81.- Krachtens de Europese aanbeveling van 16 mei 2002:

- 1) dient de totale bezoldiging te worden uitgesplitst in verschillende categorieën: verdere assurance-opdrachten, belastingadviesdiensten en andere opdrachten buiten het commissarismandaat; deze laatste categorie moet verder in subcategorieën worden uitgesplitst voorzover deze categorie componenten bevat die wezenlijk van elkaar verschillen; voor elk van deze (sub)categorieën dient tevens het bedrag te worden vermeld dat betrekking heeft op de overeenkomstige (sub)categorie van de voorafgaande verslagperiode; voorts moet een procentuele verdeling van de honoraria over de (sub)categorieën worden verstrekt (160);
- 2) bij een wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening moeten de honoraria die de commissaris en de leden van zijn netwerk hebben ontvangen voor de diensten die zij aan de gecontroleerde entiteit en zijn geconsolideerde entiteiten hebben verleend, op dezelfde wijze worden bekendgemaakt (161).

(158) Artikel 134, § 4, van het Wetboek van vennootschappen, zoals gewijzigd door artikel 5 van de wet van 2 augustus 2002 van toepassing op de jaarverslagen voor boekjaren vanaf 1 oktober 2003, datum van de inwerkingtreding.

(159) Artikel 134, §§ 2 en 4, van het Wetboek van vennootschappen.

(160) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 27, punt 5.3.

(161) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 27, punt 5.4.

4. THEMATISCHE BENADERING - BIJZONDERE OMSTANDIGHEDEN

4.1. FINANCIËLE BELANGEN

82.- Krachtens de Europese Aanbeveling:

- 1) een bestaand of potentieel, direct of indirect financieel belang in de gecontroleerde entiteit of de met deze entiteit verbonden partijen, met inbegrip van enigerlei afgeleid instrument dat daar rechtstreeks mee verband houdt, kan een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de commissaris indien het wordt aangehouden door hemzelf of door enigerlei andere persoon die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden (162); de commissaris moet de ernst van een dergelijke bedreiging beoordelen, nagaan met welke veiligheidsmaatregelen het daaraan verbonden onafhankelijkheidsrisico kan worden beperkt, en alle stappen ondernemen die hij nodig acht; dit kan zelfs gaan tot weigering of neerlegging van het commissarismandaat, dan wel uitsluiting van de betrokken persoon van deelneming aan het controleteam. Waar mogelijk, en met name bij entiteiten die instellingen van openbaar belang zijn, dient de commissaris ernaar te streven het controleorgaan bij het evaluatieproces te betrekken (163);
- 2) het bezit van een financieel belang in de gecontroleerde entiteit of de met deze entiteit verbonden partijen is onverenigbaar met de onafhankelijkheid van de commissaris wanneer:
 - a) de commissaris, de revisorenvennootschap of elk ander lid van het bij de controleopdracht betrokken team of van de hiërarchische structuur, of een vennoot van de revisorenvennootschap of het netwerk ervan die werkzaam is in een bureau dat in belangrijke mate aan de wettelijke controle meewerkt:
 - i. een direct financieel belang in de gecontroleerde entiteit bezit; of
 - ii. een indirect financieel belang in de gecontroleerde entiteit bezit dat voor één van beide partijen van grote betekenis is; of
 - iii. een (direct of indirect) financieel belang in de met deze entiteit verbonden partijen bezit, dat voor één van de partijen van grote betekenis is;
 - b) elke andere persoon die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden (164), een (direct of indirect) financieel belang in de gecontroleerde entiteit of de met deze entiteit verbonden partijen bezit dat voor één van de partijen van grote betekenis is;

(162) Elke andere persoon die onder het punt A.2. van de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002 valt.

(163) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 27, punt B.1.1.

(164) Die onder het punt A.2. van de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002 valt.

de bovenvermelde personen mogen derhalve geen financiële belangen van die aard bezitten; wanneer een dergelijk belang wordt verworven als gevolg van een externe gebeurtenis (b.v. erfenis, schenking, fusie van kantoren of vennootschappen, enz.), moet de betrokken persoon dit belang zo spoedig mogelijk van de hand doen, en uiterlijk binnen een maand nadat hij kennis heeft gekregen van het bestaan van het financiële belang en het recht heeft verworven zich ervan te ontdoen; intussen dienen aanvullende veiligheidsmaatregelen te worden genomen om de onafhankelijkheid van de commissaris te waarborgen, zoals bijvoorbeeld het onderwerpen van de controleopdrachten van de betrokken persoon aan een extra verificatie of uitsluiting van de betrokken persoon van deelneming aan de wezenlijke besluitvorming betreffende de wettelijke controle van de gecontroleerde cliënt (165); de Belgische regelgeving voorziet dat wanneer de bedrijfsrevisor ingevolge een schenking, legaat of nalatenschap, effecten van de gecontroleerde entiteit of van de met haar verbonden vennootschappen aanhoudt, hij daar zo vlug mogelijk een einde moet aan stellen (166);

- 3) ook een financieel belang van schijnbaar geringe betekenis in een gecontroleerde entiteit of de met deze entiteit verbonden partijen kan een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de commissaris; deze bedreiging zal des te groter en dus onaantvaardbaarder zijn als het belang niet volgens normale zakelijke voorwaarden is verworven of wordt aangehouden, dan wel niet op zakelijke, objectieve wijze tussen onafhankelijke partijen is verhandeld; het behoort tot de verantwoordelijkheid van de commissaris om uit te maken hoe groot het aan een dergelijk belang verbonden risico is en om ervoor te zorgen dat alle nodige stappen worden ondernomen om dit risico tot een minimum te beperken (167).

83.- De Belgische regelgeving, die van toepassing is op alle controleopdrachten – met inbegrip van het mandaat van commissaris – voorziet wat volgt:

- 1) buiten de honoraria die betrekking hebben op de geleverde diensten, mag een bedrijfsrevisor geen enkel financieel belang hebben in een onderneming, waarvan hij de jaarrekening of andere boekhoudkundige bescheiden controleert (168);
- 2) het is de bedrijfsrevisor verboden om de controle uit te voeren op de rekeningen van een vennootschap, wanneer hij voor zichzelf of voor zijn minderjarige kinderen aandelen of andere effecten uitgegeven door deze vennootschap of door met haar verbonden ondernemingen, aanhoudt; deze verbodsbepaling is niet toepasselijk wanneer de bedrijfsrevisor niet be-

(165) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 27, punt B.1.2.

(166) Artikel 10, § 4, van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

(167) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 27, punt B.1.3.

(168) Artikel 10, § 1, van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

trokken is bij het beheer van de aandelenportefeuille waarvan hij eigenaar is, indien het beheerscontract voorziet in de volledige autonomie van de beheerder en in een specifieke procedure voor de beëindiging van het contract (169);

- 3) de gecontroleerde onderneming mag de bedrijfsrevisor geen leningen of voorschotten toestaan, noch te zijnen behoeve waarborgen geven of stellen (170);
- 4) behoudens de vergoeding die werd vastgesteld overeenkomstig de wet, mag de bedrijfsrevisor geen andere vergoeding, noch voordeel ontvangen, die een rechtstreekse of onrechtstreekse vergoeding voor de revisorale opdracht zou inhouden, of die ertoe zou strekken hem een welwillende houding te doen aannemen; zijn echter niet verboden: de geringe voordelen waarvan wordt aanvaard dat zij tot de geplogenheden behoren tussen personen die elkaar vaak ontmoeten en die men hoffelijkheidshalve niet kan weigeren (171).

84.- De Commissie van Beroep bij het IBR sprak een tuchtsanctie uit tegen een bedrijfsrevisor die een controleverslag betreffende een inbreng in natura en een omzetting van een coöperatieve vennootschap in een naamloze vennootschap had opgesteld. De reden voor de veroordeling was dat de bedrijfsrevisor ook aandeelhouder was in de vennootschap waarin de inbreng in natura werd verwezenlijkt. Het ging om een inbreuk op artikel 8, § 1, en 18ter, § 1, 3°, van de wet van 22 juli 1953 (172).

(169) Artikel 10, § 2, van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

(170) Artikel 10, § 3, van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

(171) Artikel 11 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

(172) Commissie van Beroep van het IBR, dossier 033/90, vermeld in IBR, *Vademecum*, 2001, p. 385.

4.2. ZAKELIJKE RELATIES

85.- Krachtens de Europese Aanbeveling:

- 1) zakelijke relaties tussen, enerzijds, de commissaris, de revisorenvennootschap of enigerlei andere persoon die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden (173), en, anderzijds, de gecontroleerde entiteit, de met deze entiteit verbonden partijen of het management ervan kunnen aanleiding geven tot eventueel uit eigenbelang, belangenbehartiging of intimidatie voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de commissaris;
- 2) zakelijke relaties of verbintenissen tot het aanknopen van dergelijke relaties dienen te worden verboden, tenzij de relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en geen bedreiging van betekenis vormt voor de onafhankelijkheid van de commissaris; waar mogelijk, en met name bij entiteiten die instellingen van openbaar belang zijn, dient de commissaris ernaar te streven met het controleorgaan van de gecontroleerde entiteit de gevallen te bespreken waarin twijfel rijst over de vraag of een zakelijke relatie al dan niet past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en wel of geen bedreiging van betekenis vormt voor zijn onafhankelijkheid;
- 3) bovenstaande punten 1 en 2 zijn niet van toepassing op het mandaat van commissaris; met andere woorden, de uitoefening van een mandaat van commissaris wordt niet beschouwd als een zakelijke relatie in de zin van de voornoemde punten 1 en 2; noch de revisorenvennootschap, noch enig lid van het netwerk waartoe de vennootschap behoort, mogen echter het mandaat van commissaris uitoefenen ten opzichte van:
 - a) een eigenaar van de revisorenvennootschap; of
 - b) een met dergelijke eigenaar verbonden partij wanneer de eigenaar in een zodanige positie kan verkeren dat hij de besluitvorming van de revisorenvennootschap met betrekking tot de uitoefening van het commissarismandaat kan beïnvloeden; of
 - c) een entiteit waarbij elke persoon met een bestuurs- of controlefunctie in die entiteit in een zodanige positie kan verkeren dat hij de besluitvorming van de revisorenvennootschap met betrekking tot de uitoefening van het commissarismandaat kan beïnvloeden (174).

(173) Elke persoon die onder A.2. van de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002 valt.

(174) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 28, punt B.2.

4.3. ARBEIDSRELATIES

4.3.1. Uitoefening van een dienstbetrekking bij de gecontroleerde entiteit – *Cooling-off period*

A. Voor de uitvoering van de revisorale opdracht

86.- De Belgische regelgeving voorziet voor alle revisorale opdrachten, met inbegrip van het mandaat van commissaris, dat de bedrijfsrevisor geen enkele revisorale opdracht mag aanvaarden in een onderneming waar hij gedurende de drie voorafgaande jaren de functie van bestuurder, zaakvoerder, afgevaardigde voor het dagelijks bestuur of lid van het directiecomité bekleedt of heeft bekleedt. Een personeelslid of een stagiair van de bedrijfsrevisor, die zich in een dergelijke positie zou bevinden, mag geenszins bij de uitoefening van deze revisorale opdracht betrokken worden (175).

B. Tijdens de uitvoering van het mandaat van commissaris

87.- Krachtens de Europese Aanbeveling:

- 1) dubbel dienstverband van een persoon waarbij deze zowel bij de revisorenvennootschap (176) als bij de gecontroleerde entiteit of de met deze entiteit verbonden partijen in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden, dient verboden te zijn; ook detachering bij een gecontroleerde entiteit of bij één van de met deze entiteit verbonden partijen wordt als dubbel dienstverband aangemerkt; wanneer een werknemer van een revisorenvennootschap in het kader van een detachering bij een gecontroleerde entiteit werkzaam is geweest en wordt ingedeeld bij het bij de controleopdracht betrokken team waaraan de wettelijke controle van de betrokken entiteit wordt toevertrouwd, mag deze persoon niet worden belast met de controle van enigerlei functie of activiteit die hij tijdens zijn detachering diende uit te oefenen of te controleren (177);
- 2) in gevallen waarin een lid van het bij de controleopdracht betrokken team voornemens is de revisorenvennootschap te verlaten en bij een gecontroleerde entiteit in dienst te treden, dienen de gedragslijnen en procedures van de revisorenvennootschap (178) te voorzien in:
 - a) de verplichting voor alle leden van elk bij de controleopdracht betrokken team om de revisorenvennootschap onmiddellijk in kennis te stel-

(175) Artikel 12, § 1, van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

(176) Persoon die onder A.2. van de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002 valt.

(177) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 28, punt B.3.1.; zie ook B.5. van de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002.

(178) Cf. punt A.4.3. van de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002.

len van elke situatie die implicaties heeft voor hun potentiële functie bij de gecontroleerde entiteit;

- b) de onmiddellijke ontheffing van de wettelijke controle van een dergelijk lid van het bij de controleopdracht betrokken team; en
 - c) een onmiddellijke verificatie van de werkzaamheden betreffende de wettelijke controle die het ontslagnemende of voormalige lid van het bij de controleopdracht betrokken team in het kader van de lopende en/of recentste wettelijke controle heeft verricht; deze verificatie dient te worden uitgevoerd door een hogergeplaatste beroepsbeoefenaar; wanneer de persoon die bij de gecontroleerde entiteit in dienst treedt, een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot of de voor de controleopdracht verantwoordelijke vennoot is, dan moet de verificatie worden uitgevoerd door een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot die niet bij de wettelijke controle betrokken is; wanneer er als gevolg van de omvang van de revisorenvennootschap geen enkele vennoot is die niet bij de wettelijke controle is betrokken, kan het kantoor een andere bedrijfsrevisor vragen de vereiste verificatie te verrichten of de beroepsorganisatie, namelijk in België, het Instituut der Bedrijfsrevisoren om advies verzoeken (179);
- 3) wanneer een voormalig lid van het bij de controleopdracht betrokken team of een persoon die deel uitmaakte van de hiërarchische structuur, bij een gecontroleerde entiteit in dienst is getreden, moeten de gedragslijnen en procedures van de revisorenvennootschap waarborgen dat er geen banden van betekenis meer bestaan tussen de vennootschap en de betrokken persoon; dit houdt onder meer in dat:
- a) ongeacht of de betrokken persoon voordien bij de wettelijke controle betrokken was, alle uitstaande geldbedragen en andere vergelijkbare financiële tegoeden (met inbegrip van pensioenuitkeringen) volledig moeten zijn vereffend, tenzij deze vallen onder vaste afspraken die niet kunnen worden beïnvloed door enigerlei resterende banden tussen de betrokken persoon en de revisorenvennootschap;
 - b) de betrokken persoon niet meer mag deelnemen of mag lijken deel te nemen aan de bedrijfs- of beroepsactiviteiten van de revisorenvennootschap (180).

88.- De Belgische regelgeving voorziet als volgt voor alle revisorale opdrachten, met inbegrip van het mandaat van commissaris:

- 1) het is de bedrijfsrevisor verboden in een onderneming waar hij een revisorale opdracht uitvoert, of in een daarmee verbonden onderneming, een

(179) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 28, punt B.3.2.

(180) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 28, punt B.3.3.

andere taak, mandaat of opdracht dan revisorale opdracht te aanvaarden, die zal worden vervuld tijdens de duur van zijn mandaat of erna, en die van aard zou zijn de onafhankelijke uitoefening van zijn opdracht in het gedrang te brengen; het is onverschillig of voormelde controle binnen het kader van een commissarisopdracht wordt uitgeoefend (181);

- 2) 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 (182).

C. Na de uitoefening van het mandaat van commissaris

89.- De Europese Aanbeveling van 16 mei 2002 stelt dat wanneer een bij de uitvoering van de wettelijke controle met een essentiële taak belaste vennoot de revisorenvennootschap verlaat om bij de gecontroleerde entiteit een essentiële directiefunctie te gaan uitoefenen, wordt dit geacht aanleiding te geven tot een onaanvaardbaar hoog onafhankelijkheidsrisico; daarom moet een termijn van ten minste twee jaar verstreken zijn voordat een bij de uitvoering van de wettelijke controle met een essentiële taak belaste vennoot een essentiële directiefunctie kan aanvaarden (183).

90.- Het Wetboek van vennootschappen voorziet dat zij gedurende een tijdvak van twee jaar na het einde van hun mandaat van commissaris, noch in de vennootschap die aan hun controle is onderworpen, noch in een daarmee verbonden vennootschap of persoon zoals bepaald in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen, een mandaat van bestuurder, zaakvoerder of enige andere functie kunnen aanvaarden (184).

4.3.2. Uitoefening van een directie- of toezichtsfunctie bij een gecontroleerde entiteit

91.- Krachtens de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002:

- 1) een persoon die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden (185), mag geen lid zijn van een directie-orgaan (b.v. directiecomité) of een toezichtsorgaan (b.v. auditcomité)

(181) Artikel 12, § 3, van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

(182) Artikel 12, § 2, van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

(183) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 29, punt B.3.4.

(184) Artikel 133, derde lid, van het Wetboek van vennootschappen, zoals gewijzigd door artikel 4 van de wet van 2 augustus 2002, in werking op 1 oktober 2003; *cf. supra*, nr. 6.

(185) Persoon die onder A.2. van de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002 valt.

té of raad van bestuur) van een gecontroleerde entiteit; hij mag evenmin lid zijn van een dergelijk orgaan van een entiteit die direct of indirect meer dan 20 % van de stemrechten van de entiteit bezit, of waarvan de gecontroleerde entiteit direct of indirect meer dan 20 % van de stemrechten in zijn bezit heeft;

- 2) wanneer een voormalig lid van het bij de controleopdracht betrokken team een directie- of toezichtsfunctie bij een gecontroleerde entiteit gaat vervullen, is het bepaalde in punt B.3., derde en vierde paragraaf, van de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002 van toepassing (186).

92.- De Belgische regelgeving voorziet dat *“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.”* (187).

4.3.3. Indienstreding bij de revisorenvennootschap

93.- De Europese Aanbeveling van 16 mei 2002 stelt dat, wanneer een directeur of bestuurder van de gecontroleerde entiteit in dienst treedt van de revisorenvennootschap, deze persoon gedurende een periode van twee jaar na zijn vertrek bij de gecontroleerde entiteit geen deel mag uitmaken van het bij de controleopdracht betrokken team. Indien de persoon tot de hiërarchische structuur behoort, mag hij gedurende een periode van twee jaar na zijn vertrek bij de gecontroleerde entiteit niet betrokken zijn bij belangrijke beslissingen in verband met een controleopdracht van de betrokken entiteit of van één van de met deze entiteit verbonden partijen; deze vereiste geldt eveneens voor elke voormalige werknemer van de gecontroleerde entiteit, tenzij zijn verantwoordelijkheden en taken in dienst van de gecontroleerde entiteit van geen enkele betekenis zijn voor de uitoefening van de wettelijke controle (188).

(186) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 29, punt B.4.

(187) Artikel 12, § 2, van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

(188) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 29, punt B.5.

4.4. FAMILIALE EN ANDERE PERSOONLIJKE BANDEN

94.- Krachtens de Europese Aanbeveling:

- 1) een natuurlijke persoon die bedrijfsrevisor is, mag een commissarisopdracht niet aanvaarden wanneer één van zijn naaste familieleden:
 - a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij de gecontroleerde entiteit (189); de Belgische regelgeving voorziet in dit geval voor alle revisorale opdrachten dat *“De bedrijfsrevisor geen enkele revisorale opdracht mag aanvaarden in een onderneming waar hijzelf, zijn echtgenoot, een bloed- of aanverwant tot in de tweede graad één van de volgende posities bekleedt: [...]bestuurder, zaakvoerder, afgevaardigde voor het dagelijks bestuur of lid van het directiecomité van de vennootschap.”* (190);
 - b. in een zodanige positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op de opstelling van de boekhoudbescheiden of jaarrekening van de gecontroleerde entiteit (191); de Belgische regelgeving voorziet in dit geval voor alle revisorale opdrachten, dat de bedrijfsrevisor geen enkele revisorale opdracht mag aanvaarden in een onderneming waar *“zijn of haar echtgeno(o)t(e), bloed- of aanverwant tot in de tweede graad, als 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.”* (192);
 - c. een financieel belang in de gecontroleerde entiteit bezit (193), tenzij het te verwaarlozen is (194); de Belgische regelgeving voorziet in dit geval voor alle revisorale opdrachten, dat de bedrijfsrevisor geen enkele revisorale opdracht mag aanvaarden in een onderneming waar hijzelf, zijn echtgenoot, een bloed- of aanverwant tot in de tweede graad *“voornaamste aandeelhouder van de vennootschap of eigenaar van de onderneming is”* (195);
 - d. met de gecontroleerde entiteit een zakelijke relatie onderhoudt (196), tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor inhoudt (197);

(189) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 29, punt B.6.1.a).

(190) Artikel 9, eerste lid, van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

(191) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 29, punt B.6.1.b).

(192) Artikel 9, tweede lid, van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

(193) *Cf.* B.1. van de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002.

(194) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 29, punt B.6.1.c).

(195) Artikel 9, eerste lid, van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

(196) *Cf.* B.2. van de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002.

(197) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 29, punt B.6.1.d).

- 2) een persoon van een revisorenvennootschap of netwerk mag geen deel uitmaken van het bij de controleopdracht betrokken team wanneer één van zijn naaste familieleden aan één van de criteria van voornoemde paragraaf 1., leden a. tot d., voldoet; hetzelfde geldt voor een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot die werkzaam is in een “bureau” waarin een naast familielid van één van de andere vennoten werkt dat aan deze criteria voldoet; er dienen adequate veiligheidsmaatregelen te worden genomen om te voorkomen dat een persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur betrokken is bij beslissingen die rechtstreeks met de controleopdracht verband houden ingeval één van de naaste familieleden van die persoon aan één van de criteria van voornoemde paragraaf 1., leden a. tot d., voldoet, of wanneer hij werkzaam is in een bureau waarin een naast familielid van één van de vennoten werkt dat aan deze criteria voldoet (198);
- 3) de commissaris dient na te gaan of hijzelf of een andere persoon die van het bij de controleopdracht betrokken team of de hiërarchische structuur deel uitmaakt, dan wel iemand die werkzaam is in een bureau waartoe hijzelf of een dergelijke persoon behoort, geen andere nauwe persoonlijke banden heeft die vergelijkbare veiligheidsmaatregelen vereisen (199);
- 4) de juiste toedracht van een nauwe persoonlijke band van een relevante persoon dient te worden beoordeeld aan de hand van de kennis van de commissaris en de betrokken persoon; de betrokken persoon moet de commissaris dan ook inlichten over alle feiten en omstandigheden die vereisen dat veiligheidsmaatregelen worden genomen om het onafhankelijkheidsrisico tot een aanvaardbaar minimum te beperken (200).

(198) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 29, punt B.6.2.

(199) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 29, punt B.6.3.

(200) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 29, punt B.6.4.

4.5. NON-AUDITDIENSTEN

4.5.1. Algemeen

95.- Krachtens de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002:

- 1) wanneer een commissaris, een revisorenvennootschap of één van de leden van het netwerk waartoe de vennootschap behoort, aan een gecontroleerde entiteit of aan één van de met deze entiteit verbonden partijen andere diensten dan de wettelijke controle verleent, moet het algemene veiligheidssysteem (201) van de commissaris waarborgen dat:
 - a. de personen in dienst van de revisorenvennootschap of van enigerlei vennootschap van het netwerk waartoe het behoort, bij de verlening van een non-auditdienst geen beslissingen nemen en evenmin betrokken zijn bij de besluitvorming in naam van de gecontroleerde entiteit, één van de met deze entiteit verbonden partijen of het management ervan (202); de Belgische regelgeving voorziet in dit opzicht dat de commissaris zich niet onafhankelijk kan verklaren ingeval hij, een persoon die met hem verbonden is zoals bepaald in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen of een persoon waarmee hij een arbeidsovereenkomst heeft gesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingverband staat (hierna “*de personen met wie hij samenwerkt*”), in de gecontroleerde vennootschap, de met haar verbonden vennootschappen in België of de buitenlandse dochtervennootschappen “*een beslissing neemt of in de besluitvorming tussenkomt*” (203);
 - b. wanneer een onafhankelijkheidsrisico blijft bestaan wegens specifieke bedreigingen die uit de aard van een non-auditdienst kunnen voortvloeien, het risico tot een aanvaardbaar minimum wordt beperkt (204);
- 2) zelfs als hij niet betrokken is bij het besluitvormingsproces van de gecontroleerde entiteit of van één van de met deze entiteit verbonden partijen, moet de commissaris onder meer nagaan welke van de volgende specifieke veiligheidsmaatregelen eventueel dienen te worden genomen om elke mogelijke resterende bedreiging voor de onafhankelijkheid tot een minimum te beperken:
 - a. invoering van regelingen ter beperking van het risico van zelfcontrole door de verantwoordelijkheden en kennis op het terrein van specifieke,

(201) Cf. A.4.3. van de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002.

(202) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 29, punt B.7.1.1.a).

(203) Artikel 133, achtste en negende lid, van het Wetboek van vennootschappen, ingevoerd door artikel 4 van de wet van 2 augustus 2002 tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen en de wet van 2 maart 1989, en artikel 183ter, 1^o, van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, ingevoerd door artikel 2 van het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen, *Belgisch Staatsblad*, 19 mei 2003, p. 27159, in werking op 1 oktober 2003.

(204) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 30, punt B.7.1.1.b).

niet met auditdiensten verband houdende opdrachten te compartimenteren;

- b. stelselmatige kennisgeving van elke audit- en andere opdracht aan de personen van de revisorenvennootschap of het netwerk die voor de vrijwaring van de onafhankelijkheid verantwoordelijk zijn, met inbegrip van degenen die belast zijn met het toezicht op de lopende werkzaamheden;
 - c. extra verificatie van de wettelijke controle door een vennoot van de revisorenvennootschap die niet betrokken is bij de verlening van diensten aan de gecontroleerde entiteit of aan één van de met deze entiteit verbonden partijen; of
 - d. verificatie van buitenaf door een andere bedrijfsrevisor of inwinnen van advies bij de beroepsorganisatie, namelijk het Instituut der Bedrijfsrevisoren in België (205);
- 3) waar zulks aangewezen is, en met name bij cliënten die instellingen van openbaar belang zijn, dient de commissaris ernaar te streven de verlening van non-auditdiensten aan een gecontroleerde entiteit of aan één van de met deze entiteit verbonden partijen met het controleorgaan (206) van de gecontroleerde entiteit te bespreken (207).

96.- Volgens de Belgische wetgeving mogen de non-auditdiensten die niet onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van de commissaris worden verricht door de commissaris en de personen met wie hij samenwerkt, mits respect van de andere wettelijke bepalingen, in het bijzonder van hoger beschreven “one to one”-regel (208).

4.5.2. Opstelling van boekhouding en financiële staten

97.- De Belgische regelgeving bepaalt dat de commissaris zich niet onafhankelijk kan verklaren ingeval hij of een persoon met wie hij samenwerkt, “*bijstand verleent of deelneemt aan de voorbereiding of het voeren van de boekhouding of aan de opstelling van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening*” van de gecontroleerde vennootschap, van met de vennootschap verbonden vennootschappen in België of met buitenlandse dochtervennootschappen (209). Het verslag aan de Koning voorafgaand aan het koninklijk

(205) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 30, punt B.7.1.2; zie ook het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris.

(206) Cf. punt A.4.1.2. van de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002.

(207) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 30, punt B.7.1.3.

(208) *Supra*, nrs. 8 tot 11.

(209) Artikel 133, achtste en negende lid, van het Wetboek van vennootschappen, ingevoerd door artikel 4 van de wet van 2 augustus 2002 tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen en de wet van 2 maart 1989, en artikel 183ter, 2°, van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, ingevoerd door artikel 2 van het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen, *Belgisch Staatsblad*, 19 mei 2003, p. 27159, in werking op 1 oktober 2003.

besluit herinnert eraan dat deze bepaling, in overeenstemming met de conceptuele aanpak, is ingevoerd rekening houdend met het feit: “*Er is een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wanneer de commissaris of iemand uit zijn netwerk meewerkt aan de opstelling van de boekhoudbescheiden of jaarrekening van de gecontroleerde cliënt of iemand uit haar netwerk.*” (210). Het verslag aan de Koning voorafgaand aan het K.B. verduidelijkt in dit opzicht dat “*dit verbod niet de uitvoering van louter technische of mechanische taken beoogt*” (211).

98.- Krachtens de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002:

- 1) er is sprake van een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wanneer een commissaris, een revisorenvennootschap, een entiteit van een verbonden revisorenvennootschap, dan wel een vennoot, bestuurder of werknemer daarvan meewerkt aan de opstelling van de boekhouding of financiële staten van de gecontroleerde entiteit; de ernst van de bedreiging hangt af van de mate van betrokkenheid van deze personen bij het opstellingsproces en van de betekenis van dit proces voor het algemeen belang;
- 2) er wordt van uitgegaan dat de uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid steeds te groot is wanneer zou worden toegegaan aan het opstellingsproces mee te werken, tenzij de verleende bijstand uitsluitend een technisch of routinematig karakter heeft, of de verstrekte raadgevingen van louter informatieve aard zijn;
- 3) bij wettelijke controles van entiteiten die instellingen van openbaar belang zijn, wordt het onafhankelijkheidsrisico dat verbonden is aan de verlening van andere bijstand dan die welke binnen het kader van het commissarismandaat valt, echter als onaanvaardbaar hoog beschouwd: de verlening van dergelijke bijstand dient derhalve verboden te worden (212).

4.5.3. Ontwerpen en invoeren van financiële informatietechnologiesystemen

99.- De Belgische regelgeving voorziet dat de commissaris zich niet onafhankelijk kan verklaren ingeval hij of een persoon waarmee hij samenwerkt “*instaat voor de opstelling, de ontwikkeling, de invoering en het beheer van technologische systemen van financiële informatie*” in de gecontroleerde ven-

(210) Verslag aan de Koning voorafgaand aan het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen, *Belgisch Staatsblad*, 19 mei 2003, p. 27151.

(211) Verslag aan de Koning voorafgaand aan het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen, *Belgisch Staatsblad*, 19 mei 2003, p. 27152.

(212) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 30, punt B.7.2.1.

nootschap, de met haar verbonden vennootschappen in België of de buitenlandse dochtervennootschappen (213).

100.- Krachtens de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002:

- 1) wanneer de bedrijfsrevisor, de revisorenvennootschap of een entiteit van het netwerk van het kantoor aan een gecontroleerde entiteit diensten verleent die verband houden met het ontwerpen en de invoering van financiële informatietechnologiesystemen (FITS) waarvan gebruik wordt gemaakt om informatie te genereren die deel uitmaakt van de jaarrekening van de gecontroleerde entiteit, kan er sprake zijn van een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid;
- 2) de uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wordt als te ernstig beschouwd om een bedrijfsrevisor, een revisorenvennootschap of een van de kantoren van de groep waartoe het behoort, toe te staan dergelijke FITS-diensten te verlenen, tenzij:
 - a. het management van de gecontroleerde entiteit schriftelijk bevestigt dat het de verantwoordelijkheid voor het gehele interne-controlesysteem op zich neemt;
 - b. de commissaris zich ervan heeft vergewist dat het management van de gecontroleerde entiteit niet voornamelijk op de FITS-werkzaamheden vertrouwt om de degelijkheid van zijn interne controles en systemen voor de financiële verslaggeving te beoordelen;
 - c. de in het kader van een project voor het ontwerpen van dergelijke FITS verleende dienst betrekking heeft op het ontwerpen van FITS volgens de specificaties die door het management van de gecontroleerde entiteit zijn vastgesteld; en
 - d. de FITS-diensten geen “sleutelklaar” project vormen (dat wil zeggen een project dat bestaat in het opstellen van de programmatuur, het configureren van de computerapparatuur en de installatie van beide), tenzij de gecontroleerde entiteit of het management ervan uitdrukkelijk in de krachtens voornoemde a. vereiste schriftelijke bevestiging vermeldt de verantwoordelijkheid op zich te nemen voor:
 - i. het ontwerpen, de invoering en het beoordelingsproces, met inbegrip van elke beslissing dienaangaande; en

(213) Artikel 133, achtste en negende lid, ingevoerd door artikel 4 van de wet van 2 augustus 2002 tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen en de wet van 2 maart 1989, en artikel 183ter, 3°, van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, ingevoerd door artikel 2 van het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen, *Belgisch Staatsblad*, 19 mei 2003, p. 27159, in werking op 1 oktober 2003.

- ii. de werking van het systeem, met inbegrip van de gegevens die door het systeem worden gebruikt of gegenereerd;

deze bepalingen brengen geen beperkingen met zich mee voor de diensten die een commissaris, een revisorenvennootschap of een lid van het netwerk van het kantoor verricht in verband met de beoordeling, ontwikkeling en praktische toepassing van interne boekhoudcontroles en risicomanagementcontroles, mits deze personen niet als werknemers handelen en geen bestuursfuncties uitoefenen;

- 3) ook in de niet bij paragraaf 2) verboden gevallen moet de commissaris nagaan of er aanvullende veiligheidsmaatregelen nodig zijn om elke eventueel resterende, uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid te ondervangen, en in het bijzonder of de diensten die met het ontwerpen en de invoering van financiële informatietechnologiesystemen verband houden, niet uitsluitend dienen te worden verricht door een team van deskundigen met andere medewerkers (en zonder de voor de controleopdracht verantwoordelijke vennoot) en met een andere hiërarchie dan die van het bij de controleopdracht betrokken team (214).

4.5.4. Diensten op het gebied van waardebeoordeling

101.- De Belgische regelgeving voorziet dat de commissaris zich niet onafhankelijk kan verklaren ingeval hij of een persoon waarmee hij samenwerkt *“instaat voor het waarderen van de elementen van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap [, de met haar verbonden vennootschappen in België of de buitenlandse dochtervennootschappen] indien deze een belangrijk element vormen van de jaarrekening”* (215).

102.- Krachtens de Europese Aanbeveling:

- 1) er is sprake van een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wanneer een commissaris, een revisorenvennootschap, een entiteit van het netwerk dan wel een vennoot, bestuurder of werknemer daarvan ten behoeve van de gecontroleerde entiteit diensten op het gebied van waardebeoordeling verricht die resulteren in een waardering die bestemd is om in de jaarrekening van de entiteit te worden opgenomen;
- 2) de uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wordt als te ernstig beschouwd om de verlening van diensten op het ge-

(214) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 30-31, punt B.7.2.2.

(215) Artikel 133, achtste en negende lid, van het Wetboek van vennootschappen, ingevoerd door artikel 4 van de wet van 2 augustus 2002 tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen en de wet van 2 maart 1989, en artikel 183ter, 4°, van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, ingevoerd door artikel 2 van het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen, *Belgisch Staatsblad*, 19 mei 2003, p. 27159, in werking op 1 oktober 2003.

bied van waardebepaling toe te staan die leiden tot waarderingen van posten die van materiaal belang zijn voor de jaarrekening en waarbij de waardebepaling wordt gekenmerkt door een aanzienlijke mate van subjectiviteit die inherent is aan de betrokken post;

- 3) in de niet bij voornoemde paragraaf 2) verboden gevallen moet de commissaris nagaan of er aanvullende veiligheidsmaatregelen nodig zijn om elke eventueel resterende, uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid te ondervangen, en in het bijzonder of de dienst op het gebied van de waardebepaling niet uitsluitend dient te worden verricht door een team van deskundigen met andere medewerkers (en zonder de voor de controleopdracht verantwoordelijke vennoot) en met een andere hiërarchie dan die van het bij de controleopdracht betrokken team (216).

4.5.5. Deelname aan de interne audit

103.- De Belgische regelgeving voorziet dat de commissaris zich niet onafhankelijk kan verklaren ingeval hij of een persoon waarmee hij samenwerkt “*deelneemt aan de interne auditfunctie*” van de gecontroleerde vennootschap, de met haar verbonden vennootschappen in België of de buitenlandse dochtervennootschappen (217).

104.- Krachtens de Europese Aanbeveling:

- 1) in bepaalde omstandigheden kunnen zich uit zelfcontrole voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid voordoen wanneer een commissaris, een revisorenvennootschap of een entiteit van het netwerk interne controlediensten aan een gecontroleerde entiteit verleent;
- 2) teneinde de uit zelfcontrole voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid die aan de betrokkenheid bij de interne controle van een gecontroleerde entiteit verbonden zijn, tot een minimum te beperken, dient de commissaris:
 - a) zich ervan te vergewissen dat het bestuurs- of controleorgaan van de gecontroleerde entiteit te allen tijde de verantwoordelijkheid blijft dragen voor:
 - i) het algemene interne controlesysteem (d.w.z. de instelling en instandhouding van interne controles, met inbegrip van de dagelijkse

(216) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 31, punt B.7.2.3.

(217) Artikel 133, achtste en negende lid, van het Wetboek van vennootschappen, ingevoerd door artikel 4 van de wet van 2 augustus 2002 tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen en de wet van 2 maart 1989, en artikel 183ter, 5°, van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, ingevoerd door artikel 2 van het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen, *Belgisch Staatsblad*, 19 mei 2003, p. 27159, in werking op 1 oktober 2003.

controles en procedures voor de goedkeuring, uitvoering en verwerking van boekhoudkundige transacties);

ii) de vaststelling van de reikwijdte, het risico en de frequentie van de toe te passen interne controleprocedures; en

iii) de inaanmerkingneming en opvolging van de bevindingen en aanbevelingen waartoe de interne controle of een wettelijke controle aanleiding geven;

indien de commissaris er niet van overtuigd is dat dit het geval is, mogen hij, noch de revisorenvennootschap, noch enige entiteit van het netwerk waartoe de vennootschap behoort, aan de interne controle van de gecontroleerde entiteit deelnemen;

- b) bij de uitvoering van de wettelijke controle de resultaten van interne controleprocedures buiten beschouwing te laten indien deze niet op adequate wijze zijn geverifieerd; dit betekent onder meer dat de desbetreffende controlewerkzaamheden achteraf moeten worden geverifieerd door een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot die noch bij de wettelijke controle, noch bij de interne controle betrokken is (218).

4.5.6. Optreden voor de gecontroleerde entiteit bij de beslechting van geschillen

105.- De Belgische regelgeving voorziet dat de commissaris zich niet onafhankelijk kan verklaren ingeval hij of een persoon waarmee hij samenwerkt “*de gecontroleerde vennootschap [, de met haar verbonden vennootschappen in België of de buitenlandse dochtervennootschappen] vertegenwoordigt bij de afwikkeling van fiscale of andere geschillen*” (219).

106.- Krachtens de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002:

- 1) er is sprake van een uit belangenbehartiging voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wanneer een commissaris, een revisorenvennootschap, een entiteit van het netwerk, dan wel een vennoot, bestuurder of werknemer daarvan namens de gecontroleerde entiteit optreedt bij de beslechting van een geschil. Een dergelijke bedreiging kan zich ook voordoen wanneer een dergelijke dienst de inschatting van de kansen van de

(218) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 31, punt B.7.2.4.

(219) Artikel 133, achtste en negende lid, van het Wetboek van vennootschappen, ingevoerd door artikel 4 van de wet van 2 augustus 2002 tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen en de wet van 2 maart 1989, en artikel 183ter, 6°, van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, ingevoerd door artikel 2 van het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen, *Belgisch Staatsblad*, 19 mei 2003, p. 27159, in werking op 1 oktober 2003.

gecontroleerde entiteit bij de beslechting van het geschil betreft en dit gevolgen heeft voor de in de jaarrekening op te nemen bedragen;

- 2) zowel de uit belangenbehartiging als de uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid worden te groot geacht om een commissaris, een revisorenvennootschap, een entiteit van het netwerk, dan wel een vennoot, bestuurder of werknemer daarvan toe te staan namens een gecontroleerde entiteit op te treden bij de beslechting van een geschil dat betrekking heeft op aangelegenheden waarvan redelijkerwijze mag worden verwacht dat zij een materiële invloed zullen hebben op de jaarrekening van de entiteit en waarbij sprake is van een aanzienlijke mate van subjectiviteit;
- 3) ook in de niet bij voornoemde paragraaf 2) verboden gevallen moet de commissaris nagaan of er aanvullende veiligheidsmaatregelen nodig zijn om elke eventueel resterende, uit belangenbehartiging voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid te ondervangen; dergelijke maatregelen kunnen onder meer bestaan in het inzetten van een personeelslid (met inbegrip van de voor de controleopdracht verantwoordelijke vennoot) dat niet tot het bij de controleopdracht betrokken team behoort en een andere hiërarchie heeft (220).

4.5.7. Indienstneming van hogere kaderleden

107.- De Belgische regelgeving voorziet dat de commissaris zich niet onafhankelijk kan verklaren ingeval hij of een persoon waarmee hij samenwerkt *“tussenkomt in de werving van personen die deel uitmaken van een orgaan of van het leidinggevend personeel”* van de gecontroleerde vennootschap, de met haar verbonden vennootschappen in België of de buitenlandse dochtervennootschappen (221).

108.- Krachtens de Europese Aanbeveling:

- 1) wanneer een commissaris, een revisorenvennootschap, een entiteit van het netwerk, dan wel een vennoot, bestuurder of werknemer daarvan bij de indienstneming van hoger of essentieel personeel door de gecontroleerde entiteit betrokken is, kunnen er zich diverse bedreigingen voor de onafhankelijkheid voordoen, die onder meer kunnen voortvloeien uit eigenbelang, een te verregaand vertrouwen of intimidatie;

(220) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 31, punt B.7.2.5.

(221) Artikel 133, achtste en negende lid, van het Wetboek van vennootschappen, ingevoerd door artikel 4 van de wet van 2 augustus 2002 tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen en de wet van 2 maart 1989, en artikel 183ter, 7°, van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, ingevoerd door artikel 2 van het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen, *Belgisch Staatsblad*, 19 mei 2003, p. 27159, in werking op 1 oktober 2003.

- 2) voordat de commissaris aanvaardt om zijn medewerking te verlenen aan de indienstneming van hoger of essentieel personeel, dient hij de eventuele huidige en toekomstige bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid af te wegen; vervolgens dient hij zich te beraden over adequate veiligheidsmaatregelen om deze bedreigingen af te zwakken;
- 3) bij de indienstneming van personeel voor essentiële financiële en administratieve functies is de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de commissaris zeer groot; in dat geval dient hij zorgvuldig na te gaan of er zich eventueel situaties kunnen voordoen waarin zelfs aan het verstrekken van een lijst van potentiële kandidaten voor dergelijke posten een onaanvaardbaar hoog onafhankelijkheidsrisico verbonden kan zijn; bij wettelijke controles van instellingen van openbaar belang wordt het onafhankelijkheidsrisico te groot geacht om het verstrekken van een dergelijke beperkte lijst toe te staan;
- 4) de beslissing wie in dienst wordt genomen, dient hoe dan ook steeds door de gecontroleerde entiteit te worden getroffen (222).

(222) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 32, punt B.7.2.6.

4.6. HONORARIA

4.6.1. Resultaatgebonden honoraria

109.- Krachtens de Europese aanbeveling:

- 1) afspraken in verband met honoraria voor een commissarismandaat waarbij het bedrag van de beloning afhankelijk is van het resultaat dat de verleende dienst oplevert, geven aanleiding tot uit eigenbelang en belangenbehartiging voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid die een onaanvaardbaar hoog onafhankelijkheidsrisico inhouden; bijgevolg wordt verlangd dat:
 - a. nooit commissarismandaten worden aanvaard tegen een resultaatgebonden honorarium; en
 - b. om elke schijn van resultaatgebondenheid te vermijden, de grondslag voor de berekening van de honoraria voor het commissarismandaat van tevoren wordt overeengekomen. Daarbij dient een manoeuvreerruimte te worden gelaten, zodat met onverwachte factoren in de werkzaamheden rekening kan worden gehouden (223); in dit opzicht bepaalt het Wetboek van vennootschappen dat *“Bij de aanvang van de opdracht van de commissarissen wordt een bezoldiging vastgesteld door de algemene vergadering. Deze bezoldiging bestaat in een vast bedrag dat de naleving van de controlenormen uitgevaardigd door het Instituut der Bedrijfsrevisoren waarborgt. De bezoldiging kan niet worden gewijzigd dan met instemming van partijen.”* (224);
- 2) ook afspraken in verband met resultaatgebonden honoraria voor non-auditdiensten die de revisorenvennootschap of een entiteit van het netwerk van de vennootschap aan een gecontroleerde entiteit of aan één van de met deze entiteit verbonden partijen verleent, kunnen bedreigingen voor de onafhankelijkheid met zich meebrengen; het veiligheidssysteem van de commissaris dient daarom te waarborgen dat (225):
 - a. er nooit dergelijke afspraken worden gemaakt zonder dat eerst het eventueel daaruit voortvloeiende onafhankelijkheidsrisico wordt beoordeeld en is nagegaan of er adequate veiligheidsmaatregelen kunnen worden genomen om dit risico tot een aanvaardbaar minimum te beperken; en
 - b. indien de commissaris er niet van overtuigd is dat adequate veiligheidsmaatregelen zijn genomen om de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid te ondervangen, de opdracht tot verlening van non-auditdien-

(223) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 32, punt B.8.1.1.

(224) Artikel 134, § 1, van het Wetboek van vennootschappen.

(225) Voorzien in punt A.4.3.2. van de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002.

sten wordt geweigerd of de commissaris zijn commissarismandaat staakt om een dergelijke opdracht te kunnen aanvaarden (226).

4.6.2. Verhouding tussen totale honoraria en totale inkomsten

110.- De Belgische regelgeving voorziet, voor alle controleopdrachten – met inbegrip van het mandaat van commissaris – dat: *“De bedrijfsrevisoren mogen hun activiteit niet derwijze beperken dat hun beroepsinkomsten uitsluitend afhankelijk zijn of van een zeer beperkt aantal onderscheiden opdrachten of functies, of van opdrachten en functies die concreet alle afhankelijk zijn van één enkele belangengroep of van éénzelfde gezag.”* (227).

111.- De Europese Aanbeveling van 16 mei 2002 bepaalt, wat betreft het mandaat van commissaris:

- 1) de uitvoering van opdrachten (commissarismandaat en andere opdrachten) door een commissaris, een revisorenvennootschap of een netwerk aan een gecontroleerde entiteit of één van zijn dochtervennootschappen mag niet uitmonden in feitelijke of uiterlijke financiële afhankelijkheid van deze gecontroleerde entiteit of groep van gecontroleerde entiteiten;
- 2) er wordt geacht sprake te zijn van financiële afhankelijkheid wanneer het totaalbedrag aan honoraria (voor het mandaat van commissaris en andere opdrachten) dat een commissaris, een revisorenvennootschap of een netwerk van een gecontroleerde entiteit en de met deze entiteit verbonden partijen ontvangt of zal ontvangen, gedurende een periode van vijf jaar een bovenmatig hoog percentage van de totale jaarlijkse inkomsten uitmaakt;
- 3) de commissaris dient tevens te onderzoeken of er tussen een persoon die in een positie verkeert waarin hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden en een gecontroleerde entiteit en de met deze entiteit verbonden partijen bepaalde, op de betaling van honoraria gebaseerde relaties bestaan die de indruk van financiële afhankelijkheid kunnen wekken (228);
- 4) de commissaris, de revisorenvennootschap of het netwerk moet hoe dan ook steeds kunnen aantonen dat er geen sprake is van financiële afhankelijkheid van een bepaalde gecontroleerde entiteit of van de met deze entiteit verbonden partijen (229).

(226) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 32, punt B.8.1.2.

(227) Artikel 13 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

(228) Elke persoon die onder A.2. van de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002 valt.

(229) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 32, punt B.8.2.

4.6.3. Achterstallige honoraria

112.- De Europese Aanbeveling van 16 mei 2002 voorziet dat, wanneer er sprake is van een aanzienlijke achterstand bij de betaling van honoraria voor auditdiensten of non-auditdiensten en het bedrag van deze achterstallige honoraria of dat bedrag tezamen met de honoraria voor lopende opdrachten als een lening van aanzienlijke omvang kan worden opgevat (230), dan wordt de uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid zodanig groot geacht dat een commissaris geen nieuwe opdracht meer zou mogen aanvaarden of, waar zulks passend en mogelijk is, het lopende commissarismandaat zou moeten neerleggen; de situatie dient te worden beoordeeld door een vennoot die niet bij de verlening van diensten aan de entiteit is betrokken; wanneer een dergelijke beoordeling niet kan plaatsvinden, moet de situatie aan een door een andere bedrijfsrevisor te verrichten beoordeling van buitenaf worden onderworpen. Een eventueel alternatief is dat advies wordt gevraagd aan de beroepsorganisatie (231), namelijk het Instituut der Bedrijfsrevisoren in België.

4.6.4. Vaststelling van de honoraria

113.- De Europese Aanbeveling van 16 mei 2002 voorziet dat een commissaris moet kunnen aantonen dat het honorarium voor een commissarismandaat toereikend is om voldoende tijd en gekwalificeerd personeel vrij te maken voor de uit te voeren taak en om alle beroepsnormen, richtsnoeren en kwaliteitsbewakingprocedures in acht te nemen. Hij dient eveneens te kunnen aantonen dat de toegewezen middelen ten minste gelijk zijn aan die welke zouden worden toegewezen aan andere werkzaamheden van vergelijkbare aard (232).

114.- In dit kader verduidelijkt het Wetboek van vennootschappen dat de bezoldiging van de commissarissen in een vast bedrag bestaat dat de naleving van de controlenormen uitgevaardigd door het Instituut der Bedrijfsrevisoren waarborgt. (233).

(230) Zie ook B.2. van de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002.

(231) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 32, punt B.8.3.; zie ook het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris.

(232) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 33, punt B.8.4.

(233) Artikel 134, § 1, van het Wetboek van vennootschappen.

4.7. GESCHILLEN

115.- Krachtens de Europese Aanbeveling:

- 1) er kunnen zich zowel uit eigenbelang als uit belangenbehartiging voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid voordoen wanneer er een geschil is gerezen of naar alle waarschijnlijkheid zal rijzen tussen, enerzijds, de commissaris, de revisorenvereniging of enigerlei andere persoon die in een positie verkeert waarin hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden (234), en, anderzijds, een gecontroleerde entiteit of de met deze entiteit verbonden partijen; om deze bedreigingen correct te kunnen inschatten, moeten alle aan de entiteit verleende auditdiensten en non-auditdiensten in aanmerking worden genomen;
- 2) wanneer de commissaris een dergelijke bedreiging ziet aankomen, dient hij de zaak te bespreken met het controleorgaan van de gecontroleerde entiteit of, wanneer een dergelijk orgaan niet bestaat, met de beroepsorganisatie, namelijk het Instituut der Bedrijfsrevisoren in België; de onafhankelijkheid van de commissaris zal naar alle waarschijnlijkheid ernstig worden bedreigd wanneer er een grote kans bestaat dat het tot een geschil komt dat van wezenlijk belang is voor één van beide betrokken partijen of waarbij een eerder uitgevoerde wettelijke controle wordt betwist, of wanneer een belangrijk geschil aan de gang is; de commissaris dient zijn werkzaamheden te staken zodra een dergelijke omstandigheid aan het licht komt; hij dient daarbij te handelen in overeenstemming met de bepalingen van het nationaal recht (235).

(234) Elke persoon die onder A.2. van de Europese Aanbeveling van 16 mei 2002 valt.

(235) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 33, punt B.9.

4.8. HOGER PERSONEEL DAT LANGE TIJD AAN EENZELFDE OPDRACHT MEEWERKT (“INTERNE ROTATIE”)

116.- Krachtens de Europese Aanbeveling:

- 1) er kunnen zich uit een te verregaand vertrouwen of te grote familiariteit voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid voordoen wanneer bepaalde leden van het bij de controleopdracht betrokken team geregeld en voor lange tijd aan de wettelijke controle van een gecontroleerde entiteit meewerken, vooral wanneer het gaat om gecontroleerde cliënten die instellingen van openbaar belang zijn;
- 2) om deze bedreigingen bij een commissarismandaat van een instelling van openbaar belang te beperken, is de commissaris verplicht:
 - a. ten minste de binnen de revisorenvennootschap met een essentiële taak belaste vennoten van het bij de controleopdracht betrokken team (met inbegrip van de voor de controleopdracht verantwoordelijke vennoot) binnen de 7 jaar na hun opneming in het bij de controleopdracht betrokken team te vervangen; de binnen de revisorenvennootschap met een essentiële taak belaste vennoten die zijn vervangen mogen pas opnieuw aan een opdracht bij de gecontroleerde entiteit meewerken nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sedert de datum waarop zij zijn vervangen; en
 - b. het onafhankelijkheidsrisico te onderzoeken dat kan voortvloeien uit de langdurige medewerking van andere leden van het bij de controleopdracht betrokken team, en adequate veiligheidsmaatregelen te nemen om dit risico tot een aanvaardbaar minimum te beperken;
- 3) ook wanneer het gaat om gecontroleerde entiteiten die geen instellingen van openbaar belang zijn, is het aangewezen de in voornoemde paragraaf 2) beschreven procedures toe te passen; wanneer de revisorenvennootschap evenwel niet in staat is een beurtregeling voor de met een essentiële taak belaste vennoten in te stellen, dient de commissaris uit te maken welke andere veiligheidsmaatregelen moeten worden genomen om dit risico tot een aanvaardbaar minimum te beperken (236).

117.- In België moet er verder rekening worden gehouden met de specifieke situatie van het mandaat van commissaris bij entiteiten die het voorwerp zijn van een specifieke regelgeving en een erkenningsprocedure van de bedrijfs-revisoren die gemachtigd zijn om het mandaat van commissaris in deze sectoren uit te oefenen (erkenning door de Commissie voor het Bank- en Finan-

(236) Europese Aanbeveling van 16 mei 2002, *op. cit.*, p. 33, punt B.10.

ciewezen (237), Controledienst voor de Verzekeringen (238) en de Controle-
dienst voor de Ziekenfondsen) (239).

(237) Vanaf 1 januari 2004 de CBFA.

(238) Vanaf 1 januari 2004 de CBFA.

(239) Ter herinnering, het IBR overweegt om regels betreffende de onafhankelijkheid van de commissaris in te voeren.

5. AANSPRAKELIJKHEID

5.1. AANSPRAKELIJKHEID VAN DE BEDRIJFSREVISOR

118.- De bedrijfsrevisor is burgerrechtelijk, tuchtrechtelijk en – voor sommige bepalingen – strafrechtelijk aansprakelijk voor de niet-naleving van de onafhankelijkheidsregels.

Op het vlak van de burgerrechtelijke aansprakelijkheid kan, in tegenstelling tot het gemeen recht, de bedrijfsrevisor zich niet aan zijn aansprakelijkheid onttrekken. De andere voorwaarden van het gemeen recht die door de rechtspraak worden afgeleid, zijn van toepassing (er moet een fout, schade en een oorzakelijk verband tussen de fout en de schade zijn). De wetgeving voorziet immers: “*De bedrijfsrevisoren zijn aansprakelijk voor de uitoefening van hun beroepstaken overeenkomstig het gemeen recht. Het is hen verboden zich aan deze aansprakelijkheid, zelfs gedeeltelijk, door een bijzondere overeenkomst te onttrekken. Het is hen geoorloofd hun burgerrechtelijke aansprakelijkheid te laten dekken door een door de Raad van het Instituut [van Bedrijfsrevisoren] goedgekeurd verzekeringscontract.*” (240).

De Raad van het IBR oordeelt dat de bedrijfsrevisoren, in het kader van de deontologische verplichting, een burgerrechtelijke aansprakelijkheidsverzekering moeten afsluiten die alle wettelijke opdrachten van de bedrijfsrevisor dekken (241).

119.- Op strafrechtelijk vlak worden enkele bepalingen betreffende de onafhankelijkheid van de commissaris aangevuld met een sanctie: de *cooling-off period* (242); de vermelding van de honoraria en de werkzaamheden in het jaarverslag van de gecontroleerde vennootschap (243); attesteren of goedkeuren, met kennis van zaken, van rekeningen waarbij bestuurders, zaakvoerders, directeurs of lasthebbers van vennootschappen wetens de bepalingen met betrekking tot de wettelijke controle op de rekeningen hebben overtreden (244).

120.- De tuchtrechtelijke aansprakelijkheid wordt geregeld in de wetgeving (245).

Wat betreft de burgerrechtelijke, strafrechtelijke of tuchtrechtelijke aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor, wordt verwezen naar de studie van het IBR in deze materie (246).

(240) Artikel 9bis van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren.

(241) IBR, *Vademecum*, 2002, p. 425-426.

(242) Artikel 170, eerste lid, 1°, van het Wetboek van vennootschappen, ingevoegd door artikel 7 van de wet van 2 augustus 2002 *corporate governance*; *supra*, nr. 6.

(243) Artikel 170, eerste lid, 2°, van het Wetboek van vennootschappen, zoals hernummerd door artikel 7 van de wet *corporate governance* van 2 augustus 2002, *supra*, nrs. 16 en 17.

(244) Artikel 171, § 2, van het Wetboek van vennootschappen.

(245) Artikelen 19 tot 23 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren.

(246) IBR, *De aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor. Burgerlijke, strafrechtelijke en tuchtrechtelijke aspecten*, Studies IBR, Recht/2003, 192 p.

5.2. AANSPRAKELIJKHEID VAN DE PERSONEN MET WIE DE COMMISSARIS SAMENWERKT

121.- De personen met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft gesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat en de met de commissaris verbonden vennootschappen of personen zoals bepaald in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen (hierna “de personen met wie hij samenwerkt”) zijn elk, wat hen betreft, onderworpen aan het stelsel van het gemeen recht of aan het bijzonder stelsel dat op hen van toepassing is.

122.- Het is zo dat de “one to one”-regel (247) onder meer *direct* betrekking heeft op elke persoon met wie de commissaris samenwerkt. De wet verduidelijkt dat de commissaris en de personen met wie hij samenwerkt, geen andere diensten mogen verrichten dan de opdrachten die krachtens de wet werden toevertrouwd aan de commissaris, indien de vergoedingen hoger zijn dan de bezoldigingen inzake het commissarismandaat, voor genoteerde vennootschappen en ondernemingen die deel uitmaken van een groep die verplicht is geconsolideerde jaarrekeningen op te stellen en te publiceren (behoudens voorafgaande beslissing van het auditcomité of van het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris, of middels een college van van elkaar onafhankelijke commissarissen) (248).

123.- Andere bepalingen betreffende de onafhankelijkheid hebben indirect betrekking op de personen met wie de commissaris samenwerkt. De commissaris kan zich immers niet onafhankelijk verklaren ingeval hij of de personen met wie hij samenwerkt prestaties verleenden die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid en waarvan de lijst limitatief werd vastgelegd bij koninklijk besluit (249).

(247) *Supra*, nrs. 8 tot 11.

(248) Artikel 133, vijfde tot zevende lid, ingevoegd door artikel 4 van de wet *corporate governance* van 2 augustus 2002.

(249) Artikel 183^{ter} van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, ingevoegd door artikel 2 van het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen; *supra*, nrs. 22 tot 27.

5.3. AANSPRAKELIJKHEID VAN DE BESTUURDERS

124.- De bestuurders en dagelijks bestuurders zijn overeenkomstig het gemeen recht aansprakelijk voor de vervulling van de hun opgedragen taak en voor de tekortkomingen in hun bestuur (250). De bestuurders zijn hoofdelijk aansprakelijk bij overtreding van de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen of van de statuten van de vennootschap (251). Ten aanzien van de overtredingen waaraan zij geen deel hebben gehad, worden zij van die aansprakelijkheid slechts ontheven indien hen geen schuld kan worden verweten en zij die overtredingen hebben aangeklaagd op de eerste algemene vergadering nadat zij er kennis van hebben gekregen (252).

De wet *corporate governance* van 2 augustus 2002 voorziet dat wanneer een rechtspersoon wordt aangewezen tot bestuurder, zaakvoerder of lid van het directiecomité, deze onder zijn vennoten, zaakvoerders, bestuurders of werknemers een vaste vertegenwoordiger moet benoemen. Deze vertegenwoordiger, natuurlijk persoon, is burgerrechtelijk en strafrechtelijk aansprakelijk (253).

125.- De wet *corporate governance* voorziet, in de context van de “one to one”-regel (254), dat kan worden afgeweken van de beperking van de honoraria voor non-auditdiensten “na een gunstige beslissing van het auditcomité, wanneer de statuten van de betrokken onderneming voorzien in de oprichting binnen de raad van bestuur van dergelijk comité dat met name belast is met een permanent toezicht op de afgewerkte dossiers van de commissaris” (255).

De bestuurders die worden aangeduid als leden van dergelijke auditcomités hebben dus als specifieke opdracht het verzekeren van een permanent toezicht op de afgewerkte dossiers van de commissaris. De kwestie van hun aansprakelijkheid kan dus ook worden beoordeeld in verhouding tot deze opdracht. In de praktijk kunnen de *corporate governance* codes een nuttige bron zijn voor het bepalen van de wijze waarop dit permanent toezicht op de afgewerkte dossiers van de commissaris wordt uitgevoerd. In dit opzicht voorzien de praktijkcodes meestal dat het auditcomité met de commissaris moet vergaderen, en, ten minste éénmaal per jaar, buiten de aanwezigheid van de directie.

126.- Het Wetboek van vennootschappen voorziet trouwens de publicatie door het bestuursorgaan, in het jaarverslag, van de honoraria en de werkzaamhe-

(250) Artikel 527 van het Wetboek van vennootschappen.

(251) Artikel 528, eerste lid, van het Wetboek van vennootschappen.

(252) Artikel 528, tweede lid, van het Wetboek van vennootschappen.

(253) Artikel 61, § 2, van het Wetboek van vennootschappen, ingevoegd door artikel 2 van de wet *corporate governance* van 2 augustus 2002.

(254) *Supra*, nrs. 8 tot 11.

(255) Artikel 133, vijfde lid, 1°, van het Wetboek van vennootschappen, ingevoegd door artikel 4 van de wet *corporate governance* van 2 augustus 2002; de tekst in het Frans spreekt dan weer van “*suivi permanent des devoirs accomplis par le commissaire*”.

den van de commissaris en de personen met wie hij samenwerkt (256). Deze bepaling valt onder het strafrecht (257).

De wet *corporate governance* breidt de plicht voor het bestuursorgaan uit tot de publicatie in het jaarverslag van de honoraria en de werkzaamheden die niet enkel worden geleverd voor de gecontroleerde vennootschap, maar ook voor de met haar verbonden vennootschappen in België en de buitenlandse dochtervennootschappen (258). Dit vergroot dus de aansprakelijkheid van de bestuurders die het jaarverslag moeten opstellen.

127.- Er zijn strafbepalingen voorzien voor de personen – met inbegrip van de bestuurders – die, wetens de bepalingen overtreden met betrekking tot de wettelijke controle op de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening (259), alsook voor de personen die:

- de verificaties verhinderen waaraan zij zich moeten onderwerpen in het kader van de wettelijke controle van de rekeningen;
- weigeren de inlichtingen te verstrekken die zij krachtens deze titel moeten geven; of
- bewust onjuiste of onvolledige inlichtingen verstrekken (260).

(256) Artikel 134, §§ 2 en 4, van het Wetboek van vennootschappen.

(257) Artikel 170, eerste lid, 2°, van het Wetboek van vennootschappen, zoals hernummerd door artikel 7 van de wet *corporate governance* van 2 augustus 2002.

(258) Artikel 5 van de wet *corporate governance* van 2 augustus 2002.

(259) Artikel 171, § 1, van het Wetboek van vennootschappen, zoals hernummerd door artikel 7 van de wet *corporate governance* van 2 augustus 2002.

(260) Artikel 170, eerste lid, 3°, van het Wetboek van vennootschappen, zoals hernummerd door artikel 7 van de wet *corporate governance* van 2 augustus 2002.

6. CONTROLE, TOEZICHT EN TUCHT

6.1. IBR

128.- Het IBR kreeg van de wetgever de taak om *“toe te zien op de goede uitvoering door zijn leden van de hun toevertrouwde opdrachten. In het bijzonder ziet het Instituut erop toe dat ze: [...] zich met de nodige zorg en in volledige onafhankelijkheid kwijten van de hun toevertrouwde controleopdrachten.”* (261).

In deze context nemen de Commissie van Toezicht en de Commissie Kwaliteitscontrole van het IBR deel aan de uitvoering van de wettelijke toezichtsopdracht in de brede zin op het beroep. Deze activiteiten en de resultaten van de uitoefening van deze taak worden beschreven in de Jaarverslagen van het IBR, waarnaar wordt verwezen (262).

Conform de wetgeving en de regelgeving die hier van toepassing is, brengt het IBR verslag uit van al zijn activiteiten – in het bijzonder qua toezicht en kwaliteitscontrole – bij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

(261) Artikel 18^{ter} van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren.

(262) www.accountancy.be

6.2. HOGE RAAD VOOR DE ECONOMISCHE BEROEPEN

129.- De Hoge Raad voor de Economische Beroepen (HREB) (263) werd opgericht bij wet van 21 februari 1985 (264). De HREB bestaat exclusief uit personen die los staan van de economische beroepen in het algemeen en van het beroep van bedrijfsrevisor in het bijzonder (265).

De HREB is bevoegd om, op eigen initiatief of op verzoek, adviezen of aanbevelingen te verstrekken aan de Regering, aan het IBR, het IAB of het BIBF. De HREB moet worden geraadpleegd voor elk koninklijk besluit dat moet worden genomen ter uitvoering van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (266) en voor elke beslissing met een algemene draagwijdte die het IBR (267), het IAB of het BIBF (268) neemt. In dit laatste geval, mag niet worden afgeweken van een advies dat door de meerderheid van de leden van de HREB is goedgekeurd, indien het advies betrekking heeft op een aangelegenheid die betrekking heeft op meer dan één beroep of hoedanigheid (269). We verwijzen in dit opzicht naar de Jaarverslagen van de HREB (270).

De wetgeving voorziet dat de HREB permanent overleg organiseert met het IBR, het IAB en het BIBF en dat hij daartoe met elk van deze instituten werkgroepen kan oprichten (271).

130.- De HREB is ook bevoegd om klacht in te dienen bij de Tuchtcommissie van het IBR (272).

(263) Vroeger Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat genoemd.

(264) De bepalingen betreffende de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (HREB) staan in artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

(265) Artikel 54, § 4, van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

(266) Bedrijfsrevisor, accountant, belastingconsulent, erkend boekhouder en fiscalist.

(267) Hoofdzakelijk de normen, aanbevelingen en gedragslijnen.

(268) Artikel 54, § 1, van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

(269) Artikel 54, § 1, vierde lid, van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

(270) www.cspe-hreb.be

(271) Artikel 54, § 2, van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

(272) Artikel 54, § 3, van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

6.3. PROCUREUR-GENERAAL BIJ HET HOF VAN BEROEP

131.- De wetgever machtigt de Procureur-generaal bij het Hof van Beroep om een tuchtprocedure tegen een bedrijfsrevisor aanhangig te maken, met inbegrip van vragen betreffende de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor. Een zaak wordt inderdaad aanhangig gemaakt bij de Tuchtcommissie door de Raad van het IBR, hetzij van ambtswege, hetzij op schriftelijke vordering van de Procureur-generaal bij het Hof van Beroep (273).

(273) Artikel 20, § 2, van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren.

6.4. ADVIES- EN CONTROLECOMITE OP DE ONAFHANKELIJKHEID VAN DE COMMISSARIS

132.- De wet *corporate governance* en een uitvoeringsbesluit voorzien in de oprichting van een Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris (274). Dit Comité is uitsluitend samengesteld uit leden die niet behoren tot het beroep van bedrijfsrevisor.

Het Comité is bevoegd om adviezen te verstrekken over de onafhankelijkheid van de commissaris en om toelatingen te geven in het kader van de beperking van de honoraria voor non-auditdiensten (“*one to one*”-regel) (275).

Het Comité is eveneens bevoegd om een dossier betreffende de onafhankelijkheid van de uitoefening van de functie van commissaris aanhangig te maken bij het bevoegde tuchtorgaan bij het IBR. Daartoe kan het Comité alle nuttige informatie aan het IBR vragen (276).

(274) *Supra*, nrs. 28 tot 36.

(275) *Supra*, nrs. 28 tot 36.

(276) Artikel 133, negende lid, van het Wetboek van vennootschappen, ingevoegd door artikel 4 van de wet *corporate governance* van 2 augustus 2002.

6.5. TUCHTCOMMISSIE EN COMMISSIE VAN BEROEP

133.- Een dossier kan aanhangig worden gemaakt door de Raad van het IBR, de HREB, het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris of de Procureur-generaal bij het Hof van Beroep.

De beslissingen in tuchtzaken worden genomen door de Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep, krachtens de wet bij het IBR opgericht (277). De Tuchtcommissie wordt voorgezeten door een rechter bij de Rechtbank van Koophandel, benoemd door de Koning op voordracht van de Minister van Justitie (278). De Commissie van Beroep wordt voorgezeten door een raadsheer bij een Hof van Beroep, voorgedragen door de Minister van Justitie (279). De Tuchtcommissies bestaan dus uit magistraten en bedrijfsrevisoren. De Commissie van Beroep is hoofdzakelijk samengesteld uit magistraten (280).

(277) Artikelen 19 tot 23 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren.

(278) Artikel 19 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren.

(279) Artikel 21 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren.

(280) Artikel 21 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren.

6.6. WETGEVENDE, UITVOERENDE EN GERECHTELIJKE OVERHEDEN

134.- Uit voorgaande uiteenzettingen blijkt dat de onafhankelijkheidsregels van de bedrijfsrevisor in de eerste plaats door de wetgever worden vastgelegd. Ze vormen ook het voorwerp van regelgeving die de uitvoerende macht invoert en van deontologische normen die het IBR vastlegt.

Deze bepalingen vormen het voorwerp van een controle door zowel externe toezichthouders als door gerechtelijke, administratieve en tuchtrechtelijke instanties die niet behoren tot het beroep van bedrijfsrevisor. Wat de rechtspraak betreft, wordt verwezen naar de Jaarverslagen van het IBR (281), alsook naar de studie van het IBR over de burgerrechtelijke, strafrechtelijke en tuchtrechtelijke aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor (282).

(281) www.accountancy.be

(282) IBR, *De aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor. Burgerrechtelijke, strafrechtelijke en tuchtrechtelijke aspecten*, Studies IBR, Recht/2003, 192 p.

7. BESLUIT

135.- Na veel raadplegingen en lange debatten werden de nieuwe onafhankelijkheidsregels van de commissaris door het Belgisch Parlement en de Regering goedgekeurd.

In overeenstemming met de Europese Aanbeveling, voorzien de Belgische regels de invoering van een wachtperiode van twee jaar (*cooling-off period*). Ze leggen de limitatieve lijst vast van prestaties die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van de commissaris en breiden het toepassingsgebied uit tot de personen waarmee hij samenwerkt. Deze lijst heeft betrekking op prestaties die zowel worden verricht voor de gecontroleerde vennootschap als voor de met haar verbonden vennootschappen in België en voor buitenlandse dochtervennootschappen. Op juridisch vlak heeft deze regel als enig gevolg dat hij de onafhankelijkheid van de commissaris in België treft. In de praktijk heeft deze regel een onrechtstreeks extraterritoriaal effect. Buitenlandse dochtervennootschappen zouden niet langer meer een beroep mogen doen op het netwerk van de commissaris in België voor diensten die onverenigbaar werden verklaard teneinde elk onafhankelijkheidsrisico te vermijden. Op Belgisch niveau wordt een regel ter beperking van de honoraria voor non-auditdiensten ingevoerd voor de beursgenoteerde vennootschappen en de vennootschappen die deel uitmaken van een groep die verplicht is geconsolideerde jaarrekeningen op te stellen en openbaar te maken (de “one to one”-regel). De wet *corporate governance* breidt bovendien het toepassingsgebied van de prestaties en honoraria die in het jaarverslag van de gecontroleerde vennootschap moeten worden vermeld uit en versterkt hierdoor de transparantie.

136.- De Raad van het IBR nam actief deel aan deze werkzaamheden en verdedigde – in een streven naar harmonisatie – het standpunt dat België zich moet afstemmen op de regels die op Europees niveau werden ingevoerd, in het bijzonder via de Aanbeveling van de Europese Commissie van 16 mei 2002 op de onafhankelijkheid van de wettelijke controleur van de rekeningen. In dit opzicht wordt er verwezen naar de adviezen van de Raad van het IBR die in de Jaarverslagen van het IBR werden gepubliceerd.

De strategie van de Europese Unie bestaat er in de invoering van een financiële eenheidsmarkt te bewerkstelligen op basis van een harmonisatie van de boekhoudkundige normen (IAS/IFRS), maar ook van de auditstandaarden (ISAs) en de op het beroep van bedrijfsrevisor toepasselijke ethische regels. De Europese Commissie bevestigde deze wil in haar Mededeling van 21 mei 2003 ter versterking van de wettelijke controle in de Europese Unie.

Deze harmonisatie moet dan ook worden nagestreefd via een goede toepassing van de nieuwe onafhankelijkheidsregels van de commissaris, in een internationale context die voortdurend evolueert.

ENKELE BIBLIOGRAFISCHE REFERENTIES

DENDAUAU, C., “Bientôt du neuf en matière d’indépendance des réviseurs”, *Actualité comptable*, nr. 12, 28 juni 2002, p. 3-7.

DE POORTER, I., “De onafhankelijkheid van de commissaris in een internationaal perspectief”, *Tijdschrift voor Belgisch Handelsrecht*, Kluwer, 2002, p. 790-794.

DE POORTER, I. en VAN DER ELST, C., “De onafhankelijkheid van de commissaris”, in *Financiële regulering: op zoek naar nieuwe evenwichten*, deel I, Antwerpen, Intersentia, 2003, p. 291-360.

DIVERSE AUTEURS, “L’indépendance”, *Cahiers de l’audit*, uitgave CNCC, Frankrijk, buiten reeks, vierde trimester 2001, 36 p.

DUPLAT, J.-L., “Dernières évolutions en matière de contrôle externe”, in *Dernières évolutions en droit des sociétés*, Ed. Jeune Barreau, Brussel, 2003, p. 151-159.

FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS, *Indépendance et Objectivité du Contrôleur Légal des Comptes – Corps de Principes Essentiels Pour l’Orientation de la Profession Européenne – Premières Recommandations*, Brussel, juli 1998.

HELLEMANS, F., “De commissaris en de wet corporate governance: naar een versterkte, bij wet gespecificeerde onafhankelijkheid”, in *Nieuw Venootschapsrecht – Wet Corporate governance*, Kalmthout, Biblo, 2003, p. 245-278.

HOGHE RAAD VOOR DE ECONOMISCHE BEROEPEN, “Advies van 24 oktober 2002 omtrent het ontwerp van koninklijk besluit tot uitvoering van artikel 133, negende lid van het Wetboek van vennootschappen en wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen”, www.cspe-hreb.be

HOGHE RAAD VOOR DE ECONOMISCHE BEROEPEN, “Advies van 25 januari 2002 omtrent het voorontwerp van koninklijk besluit tot uitvoering van artikel 133 (ontwerp) van het Wetboek van vennootschappen”, www.cspe-hreb.be

HOGHE RAAD VOOR DE ECONOMISCHE BEROEPEN, “Advies van 19 februari 2001 omtrent het voorontwerp van wet tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen en de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurse genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnameaanbiedingen”, *Jaarverslag*, 2000-2001, www.cspe-hreb.be

INSTITUUT DER BEDRIJFSREVISOREN, *Jaarverslag*, 2000, p. 40-66, www.accountancy.be

INSTITUUT DER BEDRIJFSREVISOREN, *Jaarverslag*, 2001, p. 14-15, 36-48 en 293-316, www.accountancy.be

INSTITUUT DER BEDRIJFSREVISOREN, *Jaarverslag*, 2002, p. 22-38 en 271-281, www.accountancy.be

KILESE, A. met de medewerking van CHICHAH, C., “Analyse comparative entre les règles de la *Securities and Exchange Commission* et le projet de Recommandation de la Commission européenne sur l’indépendance du contrôleur légal des comptes concernant les services non audit”, Studiedag van het IBR, Genval, 23 november 2001.

KILESE, A., “L’indépendance du commissaire à la lumière de la loi corporate governance”, *Rev. prat. soc.*, 2003, p. 5-94.

LANFERMANN, G. en MAUL, S., “Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Act in Deutschland”, *Der Betrieb*, 2002.

SERVAIS, J.-P., “Les projets de réforme visant à renforcer l’indépendance des réviseurs d’entreprises ou comment essayer d’éviter le “Government by accident”, Information financière et contrôle des comptes: les enseignements de l’affaire Enron, Seminarie Vanham & Vanham, 30 mei 2002.

SMIT, G., “MKB en andere zaken”, *De Accountant*, nr. 8, april 2002, p. 20-23.

SWOLFS, L. en SZAFRAN, D., “Evolutie van de onafhankelijkheidsregels van de commissaris”, *Tijdschrift voor economie en management*, Leuven, 2003, p. 279-293.

SZAFRAN, D., “Ontwikkelingen op het vlak van de onafhankelijkheid van de commissaris: het ontwerp van amendement van de ethische code van de IFAC”, *Periodieke Berichten*, IBR, nr. 6-2001, p. 9-13.

SZAFRAN, D., “Ontwikkelingen in de onafhankelijkheidsregels van de commissaris”, *Periodieke Berichten*, IBR, nr. 3-2003, p. 6-12.

SZAFRAN, D., “Corporate governance”, in “Chronique de législation (1^{er} juillet 2002 au 31 décembre 2002)”, *Journal des Tribunaux*, 17 mei 2003, p. 370-373.

WYMEERSCH, E., *De onafhankelijkheid van de revisor*, Gent, Financial Law Institute, 01/2002, 17 p., www.law.rug.ac.be/fli

ENKELE WEBSITES

België

- Commissie voor Boekhoudkundige Normen www.cnc-cbn.be
- Commissie voor het Bank- en Financieringswezen www.cbf.be
- Controledienst voor de Verzekeringen www.cdv-oca.be
- Hoge Raad voor de Economische Beroepen www.cspe-hreb.be
- Instituut der Bedrijfsrevisoren www.accountancy.be
- Nationale Bank van België www.nbb.be

Europa

- *Committee of European Securities Regulators* www.europefesco.org
- *Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes* www.cncc.fr
- Europese Commissie – Eenheidsmarkt europa.eu.int/comm/internal_market/en/index.htm
- *Fédération des Experts Comptables Européens* www.fee.be
- Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) www.nivra.nl

Internationaal

- *International Federation of Accountants* www.ifac.org
- *Public Company Accounting Oversight Board* www.pcaobus.org
- *Securities and Exchange Commission* www.sec.gov

BIJLAGEN

1. Belangrijkste Belgische wetgevende, reglementaire en regelgevende teksten
 - 1.1. Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren (uittreksels)
 - 1.2. Koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren en verslag aan de Koning voorafgaand aan het koninklijk besluit van 10 januari 1994
 - 1.3. Wetboek van vennootschappen (art. 133, 134 en 170, zoals gewijzigd door de wet van 2 augustus 2002 van kracht op 1 oktober 2003 en door de wet van 22 december 2003) – officiële coördinatie
 - 1.4. Koninklijk besluit van 30 januari 2001 (zoals gewijzigd door het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen) – officiële coördinatie – en verslag aan de Koning voorafgaand aan het koninklijk besluit van 4 april 2003
 - 1.5. Koninklijk besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris (zoals gewijzigd door het koninklijk besluit van 16 juni 2003) – officiële coördinatie – en verslag aan de Koning voorafgaand aan het koninklijk besluit van 4 april 2003
2. Europese Unie
 - 2.1. Achtste Richtlijn 84/253/EEG van de Raad van 10 april 1984, steunend op artikel 54, derde lid, punt g), van het EEG-Verdrag, betreffende de erkenning van personen die belast zijn met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden, *Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen*, L.126, 12 mei 1984, p. 20-26 (uittreksels)
 - 2.2. Aanbeveling van de Europese Commissie van 16 mei 2002 over de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen, 2002/590/EG, *Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen*, L. 191, 19 juli 2002, p. 22-57
3. Verenigde Staten
 - 3.1. *Securities Exchange Act of 1934* (uittreksels), zoals gewijzigd door de *Sarbanes-Oxley Act* van 30 juli 2002 – officiële coördinatie
 - 3.2. *SEC Rule 2-01 – Qualifications of Accountants*, zoals aangepast op 28 januari 2003: *Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements* – officiële coördinatie
4. IFAC, *Code of Ethics, Section 8 – Independence*, november 2001

1. BELANGRIJKSTE BELGISCHE WET- GEVENDE, REGLEMENTAIRE EN REGEL- GEVENDE TEKSTEN

1.1. WET VAN 22 JULI 1953 HOUDEN-
DE OPRICHTING VAN EEN
INSTITUUT DER BEDRIJFSREVI-
SOREN (UITTREKSELS)

(B.S. 2 september 1953)

Hoofdstuk I. Benaming – doel

Art. 1.

Er wordt een Instituut der Bedrijfsrevisoren opgericht, bekleed met rechtspersoonlijkheid. [De zetel van het Instituut is gevestigd in het administratief arrondissement Brussel-Hoofdstad.]

[Gewijzigd bij art. 31 wet 21 februari 1985, B.S., 28 februari 1985, err., B.S., 19 april 1985.]

Art. 2.

Het Instituut heeft ten doel: te waken voor de opleiding en te voorzien in de bestendige organisatie van een korps specialisten die bekwaam zijn de functie van bedrijfsrevisor te vervullen zoals deze bepaald wordt in artikel 3, met al de vereiste waarborgen in zake bevoegdheid, onafhankelijkheid en beroepseerlijkheid [en toezicht uit te oefenen op de hoorlijke uitvoering van aan de leden toevertrouwde opdrachten].

[Gewijzigd bij art. 32 wet 21 februari 1985, B.S., 28 februari 1985, err., B.S., 19 april 1985.]

Hoofdstuk II. De bedrijfsrevisoren, hun rechten en plichten

Art. 3.

[De bedrijfsrevisor heeft als hoofdtak alle opdrachten uit te voeren die bij of krachtens de wet aan de bedrijfsrevisoren uitsluitend zijn toevertrouwd en op algemene wijze, alle controleopdrachten te vervullen met betrekking tot boekhoudkundige staten van ondernemingen, verricht met toepassing van of krachtens de wet.]

[Vervangen bij art. 33 wet 21 februari 1985, B.S., 28 februari 1985, err., B.S., 19 april 1985.]

(...)

[Art. 7bis.

Het is een bedrijfsrevisor niet toegelaten:

- 1° zich behoudens bij een andere bedrijfsrevisor als werknemer te verbinden door een arbeidsovereenkomst; van de hoedanigheid van werknemer bij een andere bedrijfsrevisor maakt de ledenlijst melding;
- 2° een commercieel bedrijf of een taak van bestuurder of zaakvoerder uit te oefenen in een handelsvennootschap of in een vennootschap die de rechtsvorm van een handelsvennootschap heeft aangenomen met uitsluiting van de professionele en interprofessionele vennootschappen, tenzij de taak hem werd opgedragen door een rechtbank;
- 3° in ondergeschikt verband een betrekking uit te oefenen bezoldigd door de Staat, de gewesten, de gemeenschappen, de provincies, de gemeenten, de agglomeraties en federaties van gemeenten of door een openbare dienst die afhangt van deze publiekrechtelijke rechtspersonen;
- 4° een werkzaamheid uit te oefenen die onverenigbaar is met de waardigheid of de onafhankelijkheid van zijn taak.
Het eerste lid, 1° en 3°, is niet van toepassing op een taak in het onderwijs.

[Ingevoegd bij art. 40 wet 21 februari 1985, B.S., 28 februari 1985, err., B.S., 19 april 1985.]

Art. 8.

[§ 1. Bij het vervullen van de hem toevertrouwde controletaak handelt de revisor in volledige onafhankelijkheid van de betrokken personen, vennootschappen of instellingen.

§ 2. Een bedrijfsrevisor mag zich verenigen met andere bedrijfsrevisoren of met andere personen die in het buitenland een hoedanigheid bezitten welke door de Koning, ter uitvoering van internationale verdragen waarbij België partij is of mits wederkerigheid, als gelijkwaardig met deze van bedrijfsrevisor is erkend, met het oog op:

- 1° het in gemeenschap brengen van alle of van een gedeelte van de kosten die verband houden met de uitoefening van hun beroep, of
- 2° de gemeenschappelijke uitoefening van de taak van bedrijfsrevisor of van taken die daarmee verenigbaar zijn.

§ 3. De vereniging van een bedrijfsrevisor met een persoon die in het buitenland een hoedanigheid bezit welke door de Koning, ter uitvoering van internationale verdragen waarbij België partij is of mits wederkerigheid, als gelijkwaardig is erkend met deze van bedrijfsrevisor, is afhankelijk van een voorafgaande en steeds herroepbare toestemming van de Raad van het Instituut:

- 1° indien deze persoon krachtens zijn nationaal statuut gemachtigd is om taken uit te voeren die in België niet verenigbaar zijn met die van een bedrijfsrevisor;
- 2° indien deze vereniging is opgericht in een rechtsvorm, volgens een statuut of onder voorwaarden die niet toelaatbaar zijn voor een vereniging van bedrijfsrevisoren in België.

Op de ledenlijst der bedrijfsrevisoren wordt tegenover de naam van de bedrijfsrevisoren melding gemaakt van de naam van de vennootschap of van de vereniging waarvan ze deel uitmaken.

§ 4. Geen enkele vereniging of vennootschap mag beroepshalve worden gevormd tussen een of meer bedrijfsrevisoren en andere personen die niet deze hoedanigheid bezitten of die geen in het buitenland door de Koning als gelijkwaardig erkende hoedanigheid bezitten, behoudens voorafgaande en steeds herroepbare toestemming van de Raad van het Instituut.

[Ingevoegd bij art. 41 wet 21 februari 1985, *B.S.*, 28 februari 1985, *err.*, *B.S.*, 19 april 1985.]

Art. 9.

De modaliteiten en voorwaarden inzake bezoldiging van de revisor worden bepaald en gecontroleerd door de Raad van het Instituut. [...]

[Gewijzigd bij art. 42 wet 21 februari 1985, *B.S.*, 28 februari 1985, *err.*, *B.S.*, 19 april 1985.]

[Art. 9bis.

De bedrijfsrevisoren zijn aansprakelijk voor de uitoefening van hun beroepstaken overeenkomstig het gemeen recht. Het is hun verboden zich aan deze aansprakelijkheid, zelfs gedeeltelijk, door een bijzondere overeen-

komst te onttrekken. Het is hun geoorloofd hun burgerrechtelijke aansprakelijkheid te laten dekken door een door de Raad van het Instituut goedgekeurd verzekeringscontract.]

[Ingevoegd bij art. 43 wet 21 februari 1985, *B.S.*, 28 februari 1985, *err.*, *B.S.*, 19 april 1985.]

Hoofdstuk III. Beheer en werking van het Instituut

(...)

Hoofdstuk IV. Beroepsopleiding der bedrijfsrevisoren

(...)

[Hoofdstuk IVbis. De uitoefening van de taak van bedrijfsrevisor]

[Opschrift ingevoegd bij art. 50 wet 21 februari 1985, *B.S.*, 28 februari 1985, *err.*, *B.S.*, 19 april 1985.]

[Art. 18bis.

De Raad van het Instituut kan de gebruikelijke controlenormen bepalen voor het vervullen van de in artikel 3 bedoelde opdrachten.]

[Ingevoegd bij art. 51 wet 21 februari 1985, *B.S.*, 28 februari 1985, *err.*, *B.S.*, 19 april 1985.]

[Art. 18ter.

§ 1. Overeenkomstig zijn doel ziet het Instituut toe op de goede uitvoering door zijn leden van de hun toevertrouwde opdrachten. In het bijzonder ziet het Instituut erop toe dat ze:

- 1° hun beroepskennis op permanente wijze vervormen;
- 2° vooraleer een opdracht te aanvaarden, beschikken over de bekwaamheid, medewerking en tijd vereist om deze opdracht goed uit te voeren;
- 3° zich met de nodige zorg en in volledige onafhankelijkheid kwijten van de hun toevertrouwde controleopdrachten;
- 4° geen opdrachten aanvaarden onder voorwaarden die een objectieve uitvoering daarvan in het gedrang zouden kunnen brengen;

5° geen werkzaamheden uitoefenen die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van hun taak.

§ 2. Te dien einde kan het Instituut:

- 1° de voorlegging eisen door zijn leden van elke informatie, van elke verklaring en van elk document en meer in het bijzonder van hun werkschema en van hun nota's over uitgevoerde controletaken;
- 2° een onderzoek laten instellen bij zijn leden naar hun werkmethodes en hun organisatie alsmede naar de zorg waarmee en de wijze waarop zij hun opdrachten uitvoeren.

Elke revisor licht het Instituut in, binnen de termijnen en op de wijze bepaald door het huishoudelijk reglement, over de door hem aanvaarde opdrachten waarvan de uitvoering aan de leden van het Instituut uitsluitend is toevertrouwd, over de eraan verbonden bezoldiging, alsmede over het beëindigen van deze opdrachten.

Hetzelfde geldt voor de opdrachten waarvan de vervulling niet uitsluitend aan de leden van het Instituut is opgedragen, die worden vervuld hetzij door de bedrijfsrevisor, hetzij door een persoon met wie hij een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten, of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat, wanneer zij worden bezoldigd door een onderneming waarin de bedrijfsrevisor een opdracht vervult die uitsluitend aan de leden van het Instituut is toevertrouwd.]

[Ingevoegd bij art. 52 wet 21 februari 1985, *B.S.*, 28 februari 1985, *err.*, *B.S.*, 19 april 1985.]

[Art. 18^{quater}.

Indien de Raad van het Instituut kennis heeft van het feit dat een bedrijfsrevisor zich draagt op een wijze die strijdig is met het bepaalde in artikel 18^{ter}, eerste lid, legt hij hem de verplichting op binnen de door de Raad vastgestelde termijn aan de omstreden toestand een einde te maken.

Wordt hieraan door de revisor binnen de hem toegemeten termijn op onvoldoende wijze gevolg gegeven kan de Raad de zaak voorleggen aan de tuchtcommissie. Deze kan de revisor verbieden bepaalde nieuwe opdrachten te aanvaarden of van hem eisen dat hij,

binnen de door haar vastgestelde termijnen, van bepaalde door hem aanvaarde opdrachten afziet totdat hij aan de omstreden toestand een einde heeft gemaakt. De artikelen 19, 20, §§ 2 tot 5, 20^{bis}, 21 en 22 zijn van overeenkomstige toepassing.]

[Ingevoegd bij art. 53 wet 21 februari 1985, *B.S.*, 28 februari 1985, *err.*, *B.S.*, 19 april 1985.]

[Art. 18^{quinquies}.

Elke bedrijfsrevisor tegen wie een gerechtelijke, tucht- of administratieve procedure werd ingeleid die betrekking heeft op zijn taak als bedrijfsrevisor, moet de Raad van het Instituut hierover inlichten.

De Raad van het Instituut kan worden geraadpleegd door de betrokken gerechtelijke, tucht- of administratieve overheid.]

[Ingevoegd bij art. 54 wet 21 februari 1985, *B.S.*, 28 februari 1985, *err.*, *B.S.*, 19 april 1985.]

Hoofdstuk V. Beroepstucht

Art. 19.

[De beroepstucht wordt in eerste aanleg gehandhaafd door een tuchtcommissie. Deze commissie bestaat uit twee kamers, waarvan één Nederlandstalige en één Franstalige. Elk van beide kamers is samengesteld uit een rechter in de Rechtbank van Koophandel die ze voorziet, alsmede uit twee door de Raad van het Instituut aangeduide bedrijfsrevisoren. De voorzitter wordt benoemd door de Koning op voordracht van de Minister van Justitie. Voor elk effectief lid wordt een plaatsvervangend lid aangewezen. De leden en plaatsvervangende leden worden voor een vernieuwbare periode van zes jaar benoemd.]

[Vervangen bij art. 55 wet 21 februari 1985, *B.S.*, 28 februari 1985, *err.*, *B.S.*, 19 april 1985.]

[Art. 19^{bis}.

Tuchtstraffen kunnen worden opgelegd aan de revisoren die:

- 1° in de uitoefening van hun opdrachten van bedrijfsrevisor of van werkzaamheden die daarmee verenigbaar zijn, tekort gekomen zijn aan hun beroepsverplichtingen;

2° tekort gekomen zijn aan de beginselen van waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid die ten grondslag liggen aan het beroep.]

[Vervangen bij art. 56 wet 21 februari 1985, *B.S.*, 28 februari 1985, *err.*, *B.S.*, 19 april 1985.]

Art. 20.

[§ 1. De tuchtstraffen die kunnen worden opgelegd zijn:

- a) de waarschuwing;
- b) de berisping;
- c) het verbod om bepaalde opdrachten te aanvaarden of verder te zetten;
- d) de schorsing voor ten hoogste een jaar;
- e) de schrapping.

De schorsing houdt verbod in het beroep van bedrijfsrevisor in België uit te oefenen voor de in de tuchtstraf bepaalde tijd. De schorsing houdt het verbod in om aan beraadslagingen en verkiezingen in de algemene vergadering, in de Raad en in commissies van het Instituut alsmede van de Commissie van beroep deel te nemen, zolang deze tuchtstraf uitwerking heeft.

De schrapping houdt verbod in om het beroep van bedrijfsrevisor in België uit te oefenen.

§ 2. Een zaak wordt aanhangig gemaakt bij de tuchtcommissie door de Raad van het Instituut, hetzij van ambtswege, hetzij op de schriftelijke vordering van de Procureur-generaal bij het Hof van Beroep.

Elke belanghebbende kan bij de Raad van het Instituut een klacht indienen tegen een bedrijfsrevisor.

De Raad maakt aan de tuchtcommissie een verslag over waarin de aan de bedrijfsrevisor ten laste gelegde feiten worden uiteengezet met verwijzing naar de betrokken wettelijke, bestuursrechtelijke of tuchtrechtelijke bepalingen.

§ 3. De tuchtcommissie kan geen tuchtstraf uitspreken tenzij de betrokken revisor, bij een ten minste dertig dagen vooraf toegezonden aangetekende brief, is uitgenodigd om voor de tuchtcommissie te verschijnen.

Deze brief vermeldt, op straf van nietigheid, de ten laste gelegde feiten, de mogelijkheid om inzage te nemen van het dossier en nodigt de bedrijfsrevisor uit aan de tuchtcom-

missie een verweerschrift te richten waarbij alle voor zijn verweer nuttige stukken zijn gevoegd.

De betrokken bedrijfsrevisor heeft een recht van wraking in de gevallen bepaald bij artikel 828 van het Gerechtelijk Wetboek.

Over de wraking beslist de tuchtcommissie anders samengesteld.

De betrokken bedrijfsrevisor mag zijn verweer mondeling of schriftelijk doen gelden. Hij mag zich laten bijstaan door een advocaat of door een lid van het Instituut.

§ 4. De beslissingen van de tuchtcommissie zijn met redenen omkleed. Zij worden ongewijld, bij een ter post aangetekende brief, ter kennis gebracht van de betrokken bedrijfsrevisor, van de Raad van het Instituut en van de Procureur-generaal bij het Hof van Beroep.

Samen met deze betekening worden alle gepaste inlichtingen verstrekt betreffende de termijn van verzet en van hoger beroep, en de wijze waarop verzet of hoger beroep tegen de beslissing kan worden ingesteld. Bij ontstentenis van deze vermeldingen is de kennisgeving nietig.

§ 5. Wanneer de betrokken bedrijfsrevisor erom uitdrukkelijk vraagt, moet de rechtspleging in het openbaar plaats vinden, tenzij de openbaarheid gevaar oplevert voor de goede zeden, de openbare orde, 's lands veiligheid, het belang van minderjarigen, de bescherming van het privé-leven, het belang van de rechtspraak of de geheimhoudingsplicht als bedoeld in artikel 27 van deze wet.]

[Vervangen bij art. 57 wet 21 februari 1985, *B.S.*, 28 februari 1985, *err.*, *B.S.*, 19 april 1985.]

[Art. 20bis.

Hij tegen wie een tuchtbeslissing bij verstek is gewezen, kan daartegen verzet doen binnen een termijn van dertig dagen.

Om toelaatbaar te zijn moet het verzet bij aangetekende brief, gepost binnen de gestelde termijn ter kennis van de tuchtcommissie worden gebracht. Wanneer de eiser in verzet een tweede maal verstek laat gaan, is een nieuwe verzet niet meer toelaatbaar.]

[Ingevoegd bij art. 58 wet 21 februari 1985, *B.S.*, 28 februari 1985, err., *B.S.*, 19 april 1985.]

Art. 21.

[§ 1. Het hoger beroep tegen beslissingen van de tuchtcommissie wordt aanhangig gemaakt bij de commissie van beroep.

Deze commissie bestaat uit twee kamers waarvan één Nederlandstalige en één Fransstalige. Elk van beide kamers is samengesteld uit een raadsheer bij een Hof van Beroep die ze voorziet, uit een rechter in een Rechtbank van Koophandel en een rechter in een Arbeidsrechtbank, allen voorgedragen door de Minister van Justitie en benoemd door de Koning, alsmede uit twee bedrijfsrevisoren aangeduid door de algemene vergadering. Voor elk effectief lid wordt een plaatsvervangend lid aangewezen.

De leden en plaatsvervangende leden worden voor een vernieuwbare periode van zes jaar benoemd.

§ 2. De betrokken bedrijfsrevisor alsmede de Raad van het Instituut en de procureur-generaal bij het Hof van Beroep kunnen hoger beroep instellen binnen een termijn van dertig dagen.

§ 3. Om toelaatbaar te zijn moet het hoger beroep bij aangetekende brief, gepost binnen de gestelde termijn, ter kennis worden gebracht van de commissie van beroep.

§ 4. De commissie van beroep kan geen uitspraak doen dan nadat de betrokken bedrijfsrevisor bij een ten minste vijftien dagen vooraf toegezonden aangetekende brief is uitgenodigd om voor de commissie van beroep te verschijnen. De betrokkene moet de gelegenheid worden geboden inzage te nemen van het dossier.

§ 5. De §§ 3, 4 en 5 van artikel 20 van deze wet zijn van overeenkomstige toepassing.]

[Vervangen bij art. 59 wet 21 februari 1985, *B.S.*, 28 februari 1985, err., *B.S.*, 19 april 1985.]

Art. 22.

De uitgifte van de in eerste aanleg in zake tuchtstraffen gewezen vonnissen wordt door

de voorzitter van de Raad van het Instituut aan de procureur-generaal bij het Hof van Beroep der woonplaats van beschuldigde toegezonden. De procureur-generaal mag om inzage van het dossier verzoeken.

De procureur-generaal heeft het recht elk door de Raad van het Instituut inzake tuchtstraffen gewezen vonnis ambtshalve naar de bij artikel 21 voorziene commissie van beroep te verwijzen.

Art. 23.

[Binnen de drie maanden te rekenen van de dag waarop van de beslissing van de commissie van beroep kennis is gegeven, kan zij door de betrokken bedrijfsrevisor, de Raad van het Instituut en door de Procureur-generaal bij het Hof van Beroep, aan het Hof van Cassatie worden voorgelegd in de vormen van de voorzieningen in burgerlijke zaken.

De voorziening in cassatie heeft schorsende kracht.

Wordt de beslissing vernietigd, dan verwijst het Hof van Cassatie de zaak naar de commissie van beroep, anders samengesteld, die zich voegt naar de beslissing van het Hof betreffende het door hem beslechte rechtspunt.]

[Vervangen bij art. 60 wet 21 februari 1985, *B.S.*, 28 februari 1985, err., *B.S.*, 19 april 1985.]

Hoofdstuk VI. Vermogen en begroting van het Instituut

(...)

Hoofdstuk VII. Strafbepalingen

Art. 27.

Hij die zich in het openbaar onrechtmatig de hoedanigheid van bedrijfsrevisor toe-eigent, wordt gestraft met geldboete van 200 tot 1.000 frank (1).

(1) Voor de omrekening van de bedragen in Belgische frank: zie wet 26 juni 2000 betreffende de invoering van de euro in de wetgeving die betrekking heeft op aanlegenheden als bedoeld in artikel 78 van de Grondwet, *B.S.*, 29 juli 2000, en de wet van 5 maart 1952 betreffende de opdecimen op de strafrechtelijke geldboeten, *B.S.*, 3 april 1952, zoals gewijzigd door de wet 26 juni 2000.

[Artikel 458 van het Strafwetboek is van toepassing op de bedrijfsrevisoren, de stagiairs en de personen voor wie ze instaan. Buiten de uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht waarin dit artikel voorziet, geldt deze plicht tevens niet voor de mededeling van een attest of van een bevestiging verricht met de schriftelijke toestemming van de onderneming waarbij zij hun taak uitoefenen, of gericht, binnen het kader van de hun toevertrouwde controle over de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van een onderneming, tot een commissaris-revisor of een persoon die in een onderneming naar buitenlands recht een gelijkaardige taak uitoefent als deze van commissaris-revisor.]

[Rechtspersonen zijn burgerrechtelijk aansprakelijk voor het betalen van de geldboeten waartoe hun organen of aangestelden krachtens dit artikel veroordeeld zijn.]

[– Lid 2 vervangen bij art. 61, A, wet 21 februari 1985, *B.S.*, 28 februari 1985, err., *B.S.*, 19 april 1985;

– Lid 3 vervangen bij art. 61, B, wet 21 februari 1985, *B.S.*, 28 februari 1985, err., *B.S.*, 19 april 1985.]

Hoofdstuk VIII. Overgangsbepalingen

(...)

1.2. KONINKLIJK BESLUIT VAN 10 JANUARI 1994 BETREFFENDE DE Plichten VAN DE BEDRIJFSREVISOREN

(B.S. 18 januari 1994, err., B.S. 22 april 1994)

Hoofdstuk I. Algemene beginselen inzake deontologie

Art. 1.

Voor de toepassing van dit koninklijk besluit wordt verstaan onder:

- 1° De wet: de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, zoals gewijzigd door de wet van 21 februari 1985.
- 2° Het Instituut: het Instituut der Bedrijfsrevisoren, opgericht door artikel 1 van de wet.
- 3° Bedrijfsrevisor: elke natuurlijke persoon of rechtspersoon ingeschreven op de ledenlijst van het Instituut. Elk voorschrift dat toepasselijk is op een natuurlijke persoon, is tevens van rechtswege toepasselijk op de revisorenvennootschap, waarvan deze persoon deel uitmaakt, alsook op alle vennoten van deze vennootschap.
- 4° Revisorale opdracht: onverminderd het bepaalde in artikel 3 van de wet, 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; dit begrip omvat eveneens de ontleding en de verklaring van de economische en financiële inlichtingen aan de leden van de ondernemingsraad.
- 5° Persoon waarmee een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat: elke persoon waarmee de bedrijfsrevisor een georganiseerd beroepsmatig samenwerkingsverband heeft aangegaan; aan deze begripsomschrijving worden in elk geval vermoed te beantwoorden, elke vennootschap die ertoe strekt het beroep uit te oefenen, elke overeenkomst die het recht inhoudt een gemeenschappelijke benaming te gebruiken of eraan te refereren, of die een verbintenis tot wederkerige aanbeveling omvat.

Art. 2.

De bedrijfsrevisor moet de wettelijke en reglementaire bepalingen naleven, evenals de gebruikelijke controlenormen van het Instituut. Naargelang de omstandigheden zal hij ook rekening houden met de aanbevelingen, uitgevaardigd door de Raad van het Instituut.

Art. 3.

De bedrijfsrevisor moet iedere handeling of houding vermijden die in strijd zou zijn, hetzij met de waardigheid, de rechtschapenheid of de kiesheid, hetzij met het respect dat hij aan zijn confraters verschuldigd is, hetzij met de onafhankelijkheid die de vrije beroepen kenmerkt.

Hoofdstuk II. Verbodsbepalingen

Art. 4.

Onverminderd artikel 7bis van de wet, moet de bedrijfsrevisor zich rechtstreeks of onrechtstreeks onthouden van:

- a) deelname aan het bestuur van elke onderneming, zoals bedoeld in artikel 1 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen, met uitzondering van de professionele vennootschappen, alsook van de interprofessionele vennootschappen toegelaten door de Raad van het Instituut;
- b) het vervullen van opdrachten die specifiek behoren tot een ander beroep, behalve in de mate dat deze door de wet of door de reglementen met de uitoefening van het beroep verenigbaar zijn verklaard.

Art. 5.

Artikel 4 verhindert niet dat de bedrijfsrevisor functies, mandaten of opdrachten vervult die hem toevertrouwd worden:

- a) in uitvoering van een wettelijke of reglementaire bepaling;
- b) door de gerechtelijke overheden, hierbij inbegrepen de opdracht van curator;
- c) in het kader van de vereffening van een handelsvennootschap;
- d) door organen, paritair samengesteld uit werkgevers en werknemers.

Art. 6.

De bedrijfsrevisor mag geen enkele opdracht uitvoeren, wanneer hij zich in een positie be-

vindt waardoor zijn onafhankelijkheid bij de uitoefening van de opdracht in het gedrang zou kunnen worden gebracht, of waardoor de vertrouwensrelatie met de partijen in de onderneming waar hij die opdracht uitvoert, zou geschaad kunnen worden.

Art. 7.

Het is de bedrijfsrevisor verboden om 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 onafhankelijke oordeel dat hij moet uitbrengen in het gedrang te brengen.

Hoofdstuk III. Bijzondere regels inzake onafhankelijkheid bij het uitvoeren van een revisorale opdracht

Art. 8.

De bedrijfsrevisor mag slechts een revisorale opdracht uitvoeren en een verslag of een oordeel geven, in zoverre zijn onpartijdigheid wordt gewaarborgd door zijn eigen rechtschapen en objectieve houding, alsook door de houding van de medewerkers en deskundigen waarop hij beroep doet.

Art. 9.

De bedrijfsrevisor mag geen enkele revisorale opdracht aanvaarden in een onderneming waar hijzelf, zijn echtgenoot, een bloed- of aanverwant tot in de tweede graad één van de volgende posities bekleedt: voornaamste aandeelhouder van de vennootschap of eigenaar van de onderneming, bestuurder, zaakvoerder, afgevaardigde voor het dagelijks bestuur of lid van het directiecomité van de vennootschap.

Hetzelfde verbod is toepasselijk wanneer zijn of haar echtgeno(o)t(e), bloed- of aanverwant tot in de tweede graad, als 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.

Art. 10.

§ 1. Buiten de honoraria die betrekking hebben op de geleverde diensten, mag een be-

drijfsrevisor geen enkel financieel belang hebben in een onderneming, waarvan hij de jaarrekening of andere boekhoudkundige bescheiden controleert.

§ 2. Het is de bedrijfsrevisor verboden om de controle uit te voeren op de rekeningen van een vennootschap, wanneer hij voor zichzelf of voor zijn minderjarige kinderen aandelen of andere effecten uitgegeven door deze vennootschap of door met haar verbonden ondernemingen, aanhoudt. Deze verbodsbepaling is niet toepasselijk wanneer de bedrijfsrevisor niet betrokken is bij het beheer van de aandelenportefeuille waarvan hij eigenaar is, indien het beheerscontract voorziet in de volledige autonomie van de beheerder en in een specifieke procedure voor de beëindiging van het contract.

§ 3. De gecontroleerde onderneming mag de bedrijfsrevisor geen leningen of voorschotten toestaan, noch te zijnen behoeve waarborgen geven of stellen.

§ 4. Wanneer de revisor ingevolge een schenking, legaat of nalatenschap zich bevindt in de toestand bedoeld onder § 2, moet hij daar zo vlug mogelijk een einde aan stellen.

Art. 11.

Behoudens de vergoeding die werd vastgesteld overeenkomstig de wet, mag de bedrijfsrevisor geen andere vergoeding, noch voordeel ontvangen, die een rechtstreekse of onrechtstreekse vergoeding voor de revisorale opdracht zou inhouden, of die ertoe zou strekken hem een welwillende houding te doen aannemen.

Zijn niet bedoeld in het voorgaande lid: de geringe voordelen waarvan wordt aanvaard dat zij tot de geplogenheden behoren tussen personen die elkaar vaak ontmoeten en die men hoffelijkheidshalve niet kan weigeren.

Art. 12.

§ 1. De bedrijfsrevisor mag geen enkele revisorale opdracht aanvaarden in een onderneming waar hij gedurende de drie voorafgaande jaren de functie van bestuurder, zaakvoerder, afgevaardigde voor het dagelijks bestuur of lid van het directiecomité bekleedt of heeft bekleed. Een personeelslid of een stagiair van de bedrijfsrevisor, die zich in een dergelijke positie zou bevinden, mag geenszins bij de

uitoefening van deze revisorale opdracht betrokken worden.

§ 2. 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.

§ 3. Het is de bedrijfsrevisor verboden in een onderneming waar hij een revisorale opdracht uitvoert, of in een daarmee verbonden onderneming, een andere taak, mandaat of opdracht dan revisorale opdracht te aanvaarden, die zal worden vervuld tijdens de duur van zijn mandaat of erna, en die van aard zou zijn de onafhankelijke uitoefening van zijn opdracht in het gedrang te brengen. Het is onverschillig of voormelde controle binnen het kader van een commissarisopdracht wordt uitgeoefend.

Art. 13.

De bedrijfsrevisoren mogen hun activiteit niet derwijze beperken dat hun beroepsinkomsten uitsluitend afhankelijk zijn of van een zeer beperkt aantal onderscheiden opdrachten of functies, of van opdrachten en functies die concreet alle afhankelijk zijn van één enkele belangengroep of van éénzelfde gezag.

Art. 14.

Indien personen met wie een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat, diensten verrichten voor de gecontroleerde vennootschap, dan zal de bedrijfsrevisor nagaan of de aard en de omvang van die diensten zijn eigen onafhankelijkheid niet in het gedrang brengen.

Indien hij commissaris-revisor is, moet hij erop toezien dat de informatievoorschriften, bepaald in artikel 64^{ter}, vijfde lid van de vennootschappenwet, worden nageleefd.

Hoofdstuk IV. Uitvoering van revisorale opdrachten

Art. 15.

Elke verklaring, certificering of ontleding van de bedrijfsrevisor steunt op de mening die hij

zich gevormd heeft op grond van doelgerichte en nauwgezet uitgevoerde controlewerkzaamheden.

Art. 16.

Bij de uitvoering van zijn controlewerkzaamheden kan de bedrijfsrevisor zich enkel laten bijstaan door zijn stagiairs of vaste medewerkers en door andere bedrijfsrevisoren, hun stagiairs en vaste medewerkers. Behoudens uitzonderlijke omstandigheden, schriftelijk behoorlijk gemotiveerd, kan hij geen essentiële elementen van een revisorale opdracht overdragen.

Binnen de grenzen bepaald door de gebruikelijke controlenormen, kan de bedrijfsrevisor onder zijn eigen verantwoordelijkheid:

- a) gebruikmaken van de werkzaamheden van een andere bedrijfsrevisor of van een persoon die in het buitenland een hoedanigheid bezit die als gelijkwaardig erkend is met deze van bedrijfsrevisor;
- b) gebruikmaken van de werkzaamheden van een onafhankelijke deskundige uit een andere discipline, indien zijn onderzoek dit vereist;
- c) beslissen over het gebruik dat hij zou kunnen maken van sommige onderzoeken uitgevoerd door het personeel van de gecontroleerde vennootschap.

Art. 17.

Bij de uitvoering van een revisorale opdracht, moet de bedrijfsrevisor schriftelijk aantekening houden of doen houden van de aard van de door hem of door zijn medewerkers verrichte werkzaamheden, zodanig dat een getrouwe weergave van de uitvoering van de opdracht kan verkregen worden.

De werkdocumenten dienen door de bedrijfsrevisor die de opdracht heeft uitgevoerd, te worden bewaard gedurende een periode van vijf jaar, vanaf de datum van het verslag dat op basis van de werkdocumenten werd opgesteld.

Art. 18.

Elk verslag, elke verklaring of certificering moet worden ondertekend door een bedrijfsrevisor, natuurlijke persoon, die in voorkomend geval optreedt als vertegenwoordiger van een vennootschap van bedrijfsrevisoren.

Wanneer aan een bedrijfsrevisor, lid van een vennootschap van bedrijfsrevisoren, in eigen naam een opdracht wordt toevertrouwd, dan kan hij niet tekenen in de hoedanigheid van vertegenwoordiger van de vennootschap.

De bedrijfsrevisor is ertoe gehouden in eigen naam te tekenen, en zijn functie te vermelden. In geval van overmacht kan de bedrijfsrevisor zijn bevoegdheid om te tekenen aan een andere bedrijfsrevisor delegeren.

Art. 19.

Vermoed wordt zich van een revisorale opdracht niet te hebben gekwet, de bedrijfsrevisor die:

- a) nalaat in zijn verslag te vermelden dat bepaalde informatie, vervat in de stukken waarover hij zijn oordeel geeft, klaarblijkelijk van aard is de bestemming te misleiden, of
- b) aan het uitgedrukte oordeel een dergelijk voorbehoud toegevoegd, dat de waarde of draagwijdte van het oordeel wordt tenietgedaan.

Art. 20.

De bedrijfsrevisor mag geen verklaring of certificering uitbrengen over financiële staten, die vooruitzichten inhouden, noch over informatie die niet gesteund is op controleerbare stukken.

Niettemin mag hij zich altijd uitspreken over de methode die tot die vooruitzichten heeft geleid. In dit geval zal hij, indien hij van oordeel is dat bepaalde hypothesen die aan de basis liggen van deze informatie, kennelijk onredelijk of tegenstrijdig zijn met andere informatie die in het algemeen juist is, voor dit punt een voorbehoud maken.

Hoofdstuk V. Bijzondere regels van plichtenleer

Art. 21.

De bedrijfsrevisor die zijn beroep uitoefent in het kader van een arbeidsovereenkomst met een andere bedrijfsrevisor, dient persoonlijk de regels van plichtenleer na te leven. De bevoegdheid om een verklaring of een certificering te tekenen in naam van zijn werkgever, kan hem niet worden toegekend.

Een bedrijfsrevisor die een andere bedrijfsrevisor tewerkstelt, is ertoe gehouden de omstandigheden te scheppen die noodzakelijk zijn om het beroep overeenkomstig de regels van plichtenleer uit te oefenen. Hij mag niet rechtstreeks, noch onrechtstreeks een invloed uitoefenen met het oog op het ontwijken van deze regels.

Art. 22.

Het is de bedrijfsrevisoren verboden om op enigerlei wijze commissie- of makelaarslonen of welkdanig voordeel ook, dat verband houdt met hun opdrachten, toe te kennen of te ontvangen.

In geval van overlijden of van stopzetting van de revisoractiviteit, kan het gehele kantoor tegen vergoeding worden overgedragen.

Art. 23.

Het bedrag van het ereloon van de bedrijfsrevisor moet worden bepaald in functie van de complexiteit van de opdracht, de aard, de reikwijdte en de omvang van de prestaties die, in naleving van de normen van het Instituut, vereist zijn.

Art. 24.

Vóór hij een mandaat of een opdracht aanvaardt, moet de bedrijfsrevisor bij de onderneming of de betrokken instelling nagaan of een andere bedrijfsrevisor in de loop van de voorafgaande twaalf maanden, belast is of werd met een revisorale opdracht bij dezelfde onderneming.

Telkens een bedrijfsrevisor werkzaamheden verricht in een vennootschap of een organisme waar een andere bedrijfsrevisor de functie van commissaris of een wettelijke controleopdracht uitoefent, dan kan hij zijn werkzaamheden ter plaatse slechts verrichten na zijn ambtgenoot, bij voorkeur schriftelijk, op de hoogte te hebben gebracht van zijn tussenkomst.

Deze regel is toepasselijk ongeacht het voorwerp van de opdracht, ook op een opdracht als gerechtelijk deskundige, maar onverminderd de rechtsregels die terzake gelden.

Elke bedrijfsrevisor die tot de opvolging van een ambtgenoot geroepen wordt, heeft de

plicht, welke ook de opdracht is, om voorafgaandelijk en schriftelijk met hem contact op te nemen. De bedrijfsrevisor die dezelfde opdracht uitvoerde, is ertoe gehouden zijn ambtgenoot inzage te geven in zijn werkdocumenten.

Art. 25.

Wanneer een bedrijfsrevisor het werk of de verklaring van een andere bedrijfsrevisor zou kunnen in opspraak brengen, moet hij, voor zover het beroepsgeheim zich daar niet tegen verzet, hem onmiddellijk op de hoogte brengen van de punten waarover er een meningsverschil bestaat.

Hij zal oordeelkundig te werk gaan en eventueel het advies van een andere bedrijfsrevisor of van een advocaat inwinnen.

Art. 26.

Ronseling en dienstaanbod zijn verboden.

Het is de bedrijfsrevisor verboden om rechtstreeks of onrechtstreeks meerdere al dan niet verbonden diensten, waaronder een revisorale opdracht, aan te bieden. De vergoeding voor een revisorale opdracht mag in geen enkel opzicht afhankelijk zijn van andere diensten die door de bedrijfsrevisor, of door een persoon met wie een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat, worden verstrekt in dezelfde onderneming of in een verbonden onderneming.

Art. 27.

De bedrijfsrevisor mag in het openbaar objectieve informatie over zijn kantoor mededelen, voorzover hij de voor de leden van het beroep gepaste discretie niet in het gedrang brengt. In geen geval mag verwezen worden naar al dan niet vergelijkende gegevens inzake tarieven of kwaliteit.

Welke media er ook gebruikt worden, zijn de reclametechnieken, die niet tot doel hebben objectieve informatie te verschaffen, niet in overeenstemming met de plichtenleer.

Onafgezien van de verslagen die moeten bekendgemaakt worden in toepassing van de wet, mag de bedrijfsrevisor in het openbaar of in brochures geen gewag maken van de naam van één van zijn cliënten. In uitzonder-

lijke gevallen kan van deze regel worden afgeweken met toestemming van de cliënt, alsmede van de voorzitter van het Instituut.

Art. 28.

Bij de uitoefening van revisorale opdrachten in België, voeren de leden van het Instituut de titel van bedrijfsrevisor, reviseur d'entreprises of Betriebsrevisor.

Hoofdstuk VI. Vennootschappen en verenigingen

Art. 29.

Wanneer een bedrijfsrevisor vennoot is in een burgerlijke vennootschap die op het register van de leden van het Instituut is ingeschreven, oefent hij het beroep uit enkel in de hoedanigheid van vennoot.

Onverminderd artikel 8, § 3, van de wet, is het de bedrijfsrevisor toegelaten deel te nemen aan een vennootschap naar buitenlands recht die een doel nastreeft dat gelijkwaardig is met dat van een vennootschap van revisoren; deze vennootschap zal het statuut, de voorwaarden en de vormvoorschriften naleven die de wet, alsmede de in het buitenland toepasselijke beroepsreglementering bepalen.

Art. 30.

Onverminderd het bepaalde in artikel 8, § 4, van de wet, mag de bedrijfsrevisor samen met andere personen die niet de titel van bedrijfsrevisor of een in het buitenland gelijkwaardig erkende titel voeren, een vereniging of een vennootschap oprichten, wanneer deze tot doel heeft het in gemeenschap brengen van alle of van een gedeelte van de kosten die verband houden met hun beroepen en wanneer aan volgende voorwaarden is voldaan:

1. De vennootschap of vereniging kan maar worden aangegaan tussen de beoefenaars van een intellectueel beroep, onderworpen aan een erkende beroepsdeontologie, voor de verlening van diensten die verband houden met de beroepsactiviteit van de bedrijfsrevisor.
2. De vennootschap of vereniging mag geen enkele functie, mandaat of opdracht uitoefenen, in eigen naam of in naam van één van de leden, die behoort tot de beroepsactiviteit van de leden.

3. De vennootschap mag niet worden belast met het innen van de honoraria voor de opdrachten die behoren tot de beroepsactiviteit van de leden.
4. Onder de voorwaarden door de Raad bepaald, mag de overeenkomst een clause bevatten over het gebruik van de maatschappelijke benaming door de vennoten. Het gebruik van die naam mag geen aanleiding geven tot een nadelige verwarring met een vennootschap die gemachtigd is om in eigen naam het beroep van haar leden uit te oefenen.
5. Iedere andere voorwaarde door de Raad bepaald met het oog op het vrijwaren van de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor in de uitoefening van zijn opdracht.

Art. 31.

Met toestemming van de Raad mag de revisor ook een vennootschap of vereniging oprichten, die tot doel heeft een deel of het geheel van de kosten, verbonden aan het beroep, in gemeenschap te brengen met zijn of haar echtgeno(o)t(e), bloed- of aanverwanten tot in de tweede graad. De voorwaarden gesteld door de paragrafen 1, 2, 3 en 5 van artikel 30 zijn van overeenkomstige toepassing. De revisor mag, in het raam van zijn beroepsactiviteit als revisor, niet verwijzen naar de naam van die vennootschap.

Art. 32.

De bedrijfsrevisoren die lid zijn van een vennootschap of van een vereniging, bedoeld in de artikelen 30 en 31, delen aan het Instituut de statuten van de vennootschap of van de vereniging mee, alsook elke akte van statuutwijziging. Verder zenden zij jaarlijks aan het adres van het Instituut een bijgewerkte lijst van de bestuurders of zaakvoerders, en ook de lijst van de vennoten met vermelding van de naam, voornaam, beroep en nationaliteit.

Hoofdstuk VII. Bepalingen inzake de tuchtprocedure

Art. 33.

Wanneer bij de Raad van het Instituut een klacht betreffende een bedrijfsrevisor wordt ingediend, dan deelt de Raad aan de klager het gemotiveerde resultaat van zijn onderzoek mee.

Art. 34.

Het verslag van de Raad van het Instituut aan de Tuchtcommissie kan een uitdrukkelijke vraag bevatten om tijdens de debatten van de vermelde Commissie of, in voorkomend geval, van de Commissie van Beroep te worden gehoord. In dit geval zal de Raad één van zijn leden als vertegenwoordiger aanduiden. Dit lid moet op elke zitting worden uitgenodigd. Het kan vergezeld zijn door een advocaat.

De Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep kunnen aan de Raad van het Instituut te allen tijde vragen om een aanvullend verslag, teneinde de feiten uit het oorspronkelijk verslag te verduidelijken.

Wanneer het verslag van de Raad zijn oorsprong vindt in een klacht, kunnen de Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep beslissen om de aanklager persoonlijk te horen.

Art. 35.

Indien een bedrijfsrevisor speciaal erkend is om bepaalde revisorale opdrachten uit te voeren, dan wordt elke beslissing van de Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep die een tuchtsanctie inhoudt, en die in kracht van gewijsde is gegaan, meegedeeld aan het openbaar organisme dat de erkenning heeft afgeleverd.

De bedrijfsrevisor brengt elke beslissing van de Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep, die in kracht van gewijsde is gegaan en die een schorsing van meer dan één maand bevat, ter kennis van de ondernemingen en instellingen waar hij een revisorale opdracht uitoefent.

Art. 36.

Wanneer de Tuchtcommissie of de Commissie van Beroep niet binnen één taalrol kan worden samengesteld, omwille van de wrijving van één of meer leden en plaatsvervangende leden, dan wordt, met akkoord van verweerders, een beroep gedaan op één of meer leden van de Commissies van de andere rol, die over een voldoende kennis van de andere taal beschikken, en volgens de hoedanigheid krachtens dewelke zij werden benoemd.

Hoofdstuk VIII. Slotbepalingen

Art. 37.

(...)

Art. 38.

Onze Vice-Eerste Minister, Minister van Justitie en Minister van Economische Zaken, en

Onze Minister van de Kleine en Middelgrote Ondernemingen en Landbouw zijn, ieder wat hem betreft, belast met de uitvoering van dit besluit.

Verslag aan de Koning voorafgaand aan het koninklijk besluit van 10 januari 1994

De wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat hoopt tot een grondige herwerking van de bepalingen opgenomen in het koninklijk besluit van 16 maart 1957 tot vaststelling van het tuchtreglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, gewijzigd bij koninklijk besluit van 2 oktober 1961.

In de eerste plaats bevat de wet, ingaande op de suggestie van de Raad van State, nu ook de regels voor de tuchtrechtelijke procedure, zodat de bepalingen die opgenomen waren in het hoofdstuk II van het voornoemd koninklijk besluit overbodig zijn. Behoudens een beperkt aantal regels, waarvan in de praktijk het nut is gebleken, zal voor al hetgeen niet uitdrukkelijk in de tekst van de wet is geregeld, een antwoord gevonden worden in het gemeen recht, meer bepaald het Gerechtelijk Wetboek.

Daartegenover staat dat de voornaamste regels van plichtenleer, waarvan er een aantal zijn opgenomen in hoofdstuk I van voornoemd koninklijk besluit, aan herziening toe zijn. Die regels moeten worden aangevuld en bijgestuurd om beter in te spelen op de ontwikkeling van het beroep van bedrijfsrevisor in de Europese context. Dit is dan ook de doelstelling van de tekst die wij Uwe Majesteit ter ondertekening voorleggen.

De Regering heeft het advies ingewonnen van de Raad van State, van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, en heeft rekening gehouden met de opmerkingen vanwege deze instanties behoudens hetgeen in onderhavig verslag volgt.

De algemene beginselen die hebben voorgestaan bij het uitwerken van de regels van plichtenleer, zijn van drieërlei aard. Vooreerst dienen de hoofdregels te worden vastgesteld die als fundamenteel worden beschouwd voor de geloofwaardigheid van het beroep ten overstaan van het economisch en maatschappelijk leven. Vervolgens mogen de in België toepasselijke regels niet al te zeer afwijken van de praktijk die in de andere landen van Europa ingang heeft gevonden of zelfs wordt aangemoedigd. Tenslotte dient ook vermeden

te worden dat beperkingen met een corporatistisch oogmerk zouden worden opgelegd aan de vrije uitoefening van het beroep, tenzij het openbaar belang een voor de hand liggende verantwoording biedt voor die beperkingen.

Het lijkt niet mogelijk om de definitie van de functie van de bedrijfsrevisor zoals voorgesteld door de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, te weerhouden, maar er werd rekening mee gehouden bij het opstellen van een artikel 1 dat verschillende definities bevat. De definitie van het toepassingsgebied van het beroep van bedrijfsrevisor is vastgelegd in de wet, en voorliggend reglement heeft niet tot doel die definitie te wijzigen. Het is nochtans aangewezen om het voorstel van de Hoge Raad te volgen in zoverre de nadruk wordt gelegd op de revisorale opdrachten die de bedrijfsrevisoren kenmerken.

De definities, en ook het artikel 4b moeten geïnterpreteerd worden op een redelijke wijze in functie van de evolutie van de sociaal-economische context.

De hoofdstukken over de verbodsbepalingen en de onafhankelijkheid in de uitoefening van de revisorale opdrachten zijn van wezenlijk belang; de voornaamste verantwoording voor de controlefunctie is precies de onafhankelijkheid van de beroepsbeoefenaar die wordt belast met de certificering van of de verklaring over boekhoudbescheiden. Het is evenwel van belang om duidelijk het onderscheid te maken tussen de verbodsbepalingen, die op algemene wijze dienen te worden toegepast op de werkzaamheden van de bedrijfsrevisor, en de regels van onafhankelijkheid bij het uitvoeren van een revisorale opdracht die versterkt worden om zeker te zijn dat in eeniederders ogen de onafhankelijkheid is gewaarborgd.

Bij de hervorming van 1985, ging de voorkeur uit naar een algemene bepaling die een principe vooropzet, eerder dan naar de opname van bijzondere regels in het vennootschapsrecht (art. 64bis). De principiële onafhankelijkheid blijft inderdaad niet beperkt tot de commissarisfunctie in een handelsvennootschap, maar is evenzeer toepasselijk op andere controleopdrachten.

De regels inzake de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor maken deel uit van de plichtenleer van het beroep.

De vraag naar de mogelijkheid of zelfs de wenselijkheid om een juridische definitie te formuleren voor een bij uitstek persoonlijk begrip als de onafhankelijkheid, kan gesteld worden.

Ongeacht de toestand waar het probleem ter sprake komt, houdt de onafhankelijkheid verband met de persoonlijkheid van de beroepsbeoefenaar, zijn bekwaamheid, zijn karakter en zijn opvatting over zijn maatschappelijke rol.

Ook al is het begrip onafhankelijkheid nauw verbonden met de persoon die de uiteindelijke verantwoordelijkheid opneemt voor de ondertekening van een verslag of van een verklaring, toch moet worden afgestapt van de idee dat de uitoefening van een controletaak het werk zou zijn van één enkel individu. Om het hoofd te kunnen bieden aan hun verplichtingen, zijn de bedrijfsrevisoren verplicht beroep te doen op medewerkers en meer en meer oefenen zij hun beroepsactiviteit uit in het raam van een vennootschap of een maatschap. De verplichting om de principes van onafhankelijkheid na te leven mag dus niet langer beperkt worden tot het individu dat het eindverslag van een opdracht ondertekent. Het hele kantoor dient blijk te geven van onafhankelijkheid ten overstaan van de onderneming waarvan de rekening wordt geïviseerd door één of meer leden van het kantoor.

Toch kunnen we niet volstaan met te stellen dat de bedrijfsrevisor in de uitoefening van zijn revisorale opdrachten een objectieve en onpartijdige houding moet aannemen. Het beroep moet in wezen als onafhankelijk worden ervaren door al wie geroepen is om inzake te nemen van een verslag of van een verklaring van een bedrijfsrevisor of daar gebruik van te maken. Kan dergelijke doelstelling worden bereikt zonder toestanden te voorkomen waarbij abnormale drukingsmiddelen tegenover de revisor zouden kunnen worden aangewend? Daarbij denkt men in de eerste plaats aan volgende situaties:

- het bestaan van familiale of persoonlijke banden tussen de revisor en de leiding van de onderneming;
- financiële relaties of voordelen in natura die geen rechtstreekse bezoldiging zijn voor de verstrekte diensten;
- een overdreven afhankelijkheid, op het vlak van de honoraria, ten overstaan van

één vennootschap, één instantie of één belangengroep;

- de directe of indirecte deelneming van de revisor aan de beheersbeslissingen van een gecontroleerde vennootschap;
- de betrokkenheid van degene die controleert in de totstandkoming van de documenten waarover hij een verklaring moet uitbrengen.

Het lijkt noodzakelijk regels vast te leggen die conflictsituaties moeten voorkomen wanneer er ernstig gevaar bestaat voor beïnvloeding van de revisor die met de controle op de rekening is gelast. Daartegenover staat dat het, rekening houdend met de doelstelling van de regels inzake onafhankelijkheid, niet nodig is beperkingen in te bouwen wanneer het risico als onbeduidend kan worden beschouwd. De regels inzake onafhankelijkheid waarvan voorgesteld wordt ze in het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren op te nemen, zijn vaak nauwkeuriger en daarom ook wat strikter dan de regels die in de meeste buurlanden gelden. In het licht van het vooropgestelde doel lijken zij evenwel niet overdreven.

In tegenstelling met het advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, verdient het de voorkeur zich aan te sluiten bij de regels van plichtenleer, aanbevolen door het IFAC, en te verbieden dat de controlevennootschap of haar vennoten enig aandeel zouden bezitten in de door hen gecontroleerde vennootschap. Een uitzondering is toegelaten voor de deelname aan een gemeenschappelijk beleggingsfonds of gelijkaardige instelling, bijzondere uiteraard geen enkel probleem stelt wanneer het beheer ervan door een derde wordt waargenomen.

Bij de regels inzake onafhankelijkheid is de hamvraag of de revisor of zijn vennoten voor eenzelfde cliënt werkzaamheden mogen uitvoeren van verschillende aard, inzonderheid dan het combineren van de controle op de rekeningen en advieswerk. De wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat laat de absolute verbodsbepaling varen en legt een tweevoudige regel op: in eerste instantie mogen de vennootschapscommissaris, zijn bedienden, vennoten of medewerkers geen opdracht aanvaarden die van aard is om de onafhankelijkheid van de commissarisfunctie in het gedrang te brengen. Vervolgens mogen uitzonderlijke of bijzon-

dere prestaties slechts tot een bijzondere bezoldiging aanleiding geven indien dit in het jaarverslag aan de algemene vergadering wordt verantwoord.

Het eerste verdeeld advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat toont aan hoe moeilijk die vraag op te lossen is, en hoe belangrijk het is om geen definitieve beslissingen te nemen, alvorens een bespreking op Europees niveau de duurzame tendensen heeft kunnen vastleggen.

Het voorstel van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, zoals verwoord in zijn tweede advies, werd weerhouden als basis voor de tekst van artikel 12. Het wordt geïnspireerd door de vennootschappenwet en laat een casuïstische interpretatie toe van het principe, volgens hetwelk niemand in staat is om een compleet onpartijdige mening uit te drukken over de kwaliteit van zijn eigen werk of over het werk van iemand uit zijn onmiddellijke omgeving.

Er dient tevens te worden opgemerkt dat de revisor persoonlijk verantwoordelijk moet worden gesteld voor de verplichting tot openbaarmaking. Naast de toepassing van het vennootschapsrecht, zou hij een deontologische fout begaan indien hij niet persoonlijk toeziet op het nauwgezet naleven van de informatieprocedure.

In het vierde hoofdstuk van het koninklijk besluit werden een aantal regels samengebracht die als wezenlijk kunnen worden beschouwd voor de goede uitoefening van de revisorale opdrachten. Dit is met name het geval voor de mogelijkheid voor de revisor om zich te laten bijstaan door andere personen, de verplichting om schriftelijk de aard van de controlewerkzaamheden te notuleren, de regels betreffende de ondertekening van het verslag of nog de regels in verband met de aard van de certificering.

Verscheidene van deze bepalingen waren al opgenomen in het besluit van 1957, maar de evolutie van het beroep noopte tot een nieuwe formulering. Dit geldt met name voor artikel 16 dat betrekking heeft op de samenwerking tussen de bedrijfsrevisor en andere personen. De klemtoon wordt gelegd op de aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor, die volledig blijft, ongeacht de medewerking waarop hij meende een beroep te moeten doen bij de uitoefening van zijn opdracht.

Zo leek het ook belangrijk om in artikel 20, dat handelt over financiële staten die vooruitzichten inhouden, de regel te versoepelen die vanwege de absolute formulering ervan niet langer strookte met de werkelijkheid. De Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat legde de nadruk op dit relevant aspect ten aanzien van de informatie die aan de ondernemingsraad wordt verstrekt. De voorgestelde formulering is echter te specifiek om te weerhouden. Overigens, de beperking betreft het attesteren en geenszins de ontleding en verklaring van de informatie.

Het vijfde hoofdstuk handelt over bijzondere regels van plichtenleer. Het zijn regels die in dergelijke reglementering gebruikelijk zijn, en die betrekking hebben op de relaties van de revisoren onderling, de honoraria en de wijze waarop zij zich bij de cliënten aanmelden.

De wet van 1985 heeft het voor bedrijfsrevisoren mogelijk gemaakt het beroep in dienstverband uit te oefenen, op voorwaarde dat zij een arbeidsovereenkomst afsluiten met een ander lid van het Instituut. Het reglement bevestigt dat de bedrijfsrevisor die door een arbeidsovereenkomst verbonden is, persoonlijk de regels van plichtenleer moet naleven. De Regering acht het noodzakelijk om uitdrukkelijk te herinneren aan een overweging van de Raad van State over het wetsontwerp houdende de hervorming van het revisoraat, volgens dewelke een revisor-werknemer niet gemachtigd is de verantwoordelijkheid op zich te nemen om een verslag in naam van zijn werkgever te ondertekenen, gezien de persoonlijke verantwoordelijkheid waarmee de handtekening gepaard gaat. Parallel daarmee geldt ook dat de werkgever de tewerkgestelde revisor niet kan verhinderen het beroep conform de regels van de plichtenleer uit te oefenen. Indien hij dergelijke houding zou aannemen, zou hij zelf geacht worden de regels van de collegialiteit te overtreden.

Wat de regeling voor de honoraria betreft, is het niet de bedoeling een barema op te nemen in het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren. Die mogelijkheid, voorzien door artikel 9 van de wet van 22 juli 1953, is bijzonder complex, vanwege de grote verscheidenheid van opdrachten die aan een bedrijfsrevisor kunnen toevertrouwd worden, en vooral vanwege de aanzienlijke invloed van de administratieve organisatie van de te controleren vennootschap

op het tijdsbestek dat voor een nauwgezet onderzoek van de boekhouding vereist is. Daarbij komt nog dat het aannemen van een barema al vlug zou kunnen beschouwd worden als een maatstaf voor de aansprakelijkheid van de revisor. Alvorens terzake normerend op te treden, moet eerst een diepgaand onderzoek worden verricht, met oog voor internationale vergelijkingen.

Daartegenover staat dat twee wezenlijke regels wel in herinnering moeten worden gebracht: de honoraria mogen niet afhankelijk zijn van het voordeel dat de cliënt gebeurlijk kan halen uit het optreden van de revisor (in de uitoefening van revisorale opdrachten of van een verenigbare opdracht). Een tweede regel is dat de leden geen commissielonen of andere voordelen mogen toekennen of ontvangen die in verband staan met de aanvaarding van een opdracht. Deze verbodsbepaling doet evenwel niets af aan de mogelijkheid om een kantoor in zijn geheel over te dragen, in de veronderstelling dat de revisor aan de daadwerkelijke uitoefening van het beroep zou verzaken of zijn activiteit zou doen opgaan in een vennootschap van revisoren.

De regel die nu is bepaald in artikel 6 van het tuchtreglement werd overgenomen en zelfs nog verstrengd. Het is inderdaad van belang dat de leden een deontologisch verantwoorde houding zouden aannemen wanneer zij optreden bij een vennootschap waar een van de confraters een wettelijke opdracht vervult. Er wordt dan ook voorgeschreven dat in elk geval contact moet worden genomen met de commissaris of met de revisor die met een permanente opdracht is belast, vóór een ander lid gemachtigd wordt om werkzaamheden bij dezelfde vennootschap te verrichten. Deze regel is er geenszins op gericht de bedrijfsrevisor te helpen verworven rechten veilig te stellen, maar is noodzakelijk om bepaalde frustraties te voorkomen die altijd leiden tot een betreurenswaardig conflict tussen confraters.

Een van de meest delicate kwesties, die het beroep van bedrijfsrevisor en ook de gelijkaardige beroepen in de buurlanden hebben beziggehouden, heeft betrekking op de wijze waarop de kantoren zich aan het publiek kenbaar mogen maken. Het koninklijk besluit van 16 maart 1957 bevatte een aantal uitermate strikte regels. Ronseling is een commerciële techniek die altijd strijdig zal blijven met de

ethiek van een vrij beroep. Daartegenover staat dat de onafhankelijkheid en de beroepsbekwaamheid zeker niet op de helling worden gezet door de bekendmaking van gegevens over een revisorenkantoor. Integendeel, zoals benadrukt door de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, de opbouw van objectieve informatie moet bewerkstelligd worden. De tekst schrijft voor dat de meegedeelde informatie objectief moet zijn, verenigbaar met de welvoegelijkheid en dat die geen al dan niet vergelijkende gegevens mag bevatten inzake de tarieven of de kwaliteit van de dienstverlening. Daarnaast verbiedt de tekst in beginsel het gebruik van de naam van een cliënt in brochures of andere publieke documenten die moeten bijdragen tot de bekendheid van de revisor.

Het zesde hoofdstuk van het besluit heeft betrekking op de vennootschappen en de verenigingen. Artikel 33 van de wet van 22 juli 1953, gewijzigd bij de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat voert een overgangsregeling in die de oprichting en de inschrijving op het tableau van vennootschappen van revisoren mogelijk maakt. Het koninklijk besluit van 15 mei 1985 tot uitvoering van de overgangsbepalingen van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren ingevoegd bij de wet van 21 februari 1985, bevat de nadere toepassing voor de overgangsregeling. Deze regels zijn evenwel ontoereikend om drie redenen: vooreerst hebben zij alleen maar betrekking op de oprichting door bedrijfsrevisoren van vennootschappen naar Belgisch recht. Vervolgens bevatten zij geen bepaling ten aanzien van de oprichting van middelenvennootschappen die niet op de ledenlijst zijn ingeschreven. Tenslotte is er ook geen duidelijke regeling voor de oprichting van interprofessionele vennootschappen of verenigingen die in toepassing van artikel 8, § 4, van de wet toegelaten zijn. Het zesde hoofdstuk tracht hieraan te verhelpen.

Voor de oprichting van vennootschappen tussen bedrijfsrevisoren en personen die over een in het buitenland als gelijkwaardig erkende hoedanigheid beschikken, neemt het besluit een zeer open houding aan. Dit kadert in het vooruitzicht van de grote Europese eenheidsmarkt en is de tegenprestatie voor de vrij ruime vestigmogelijkheden die worden toegestaan aan buitenlandse beroepsbeoefenaars, met name in het koninklijk besluit van 14 fe-

bruari 1989 dat de voorwaarden bepaalt voor de toekenning van het lidmaatschap aan natuurlijke en rechtspersonen bedoeld in artikel 4ter van de wet.

Een zeer open houding wordt eveneens aangenomen ten aanzien van de oprichting van vennootschappen en verenigingen met als doel het in gemeenschap brengen van alle of een gedeelte van de kosten die voortvloeien uit de uitoefening van hun beroep door bedrijfsrevisoren en beoefenaars van een ander intellectueel dienstverlenend beroep, onderworpen aan een beroepsdeontologie. De tekst vereist evenwel dat de diensten verband houden met de revisorale activiteiten. Het zal aan de Raad van het Instituut toekomen, desgevallend na raadpleging van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, om zich uit te spreken over de vraag met welke beroepsbeoefenaars de bedrijfsrevisor zich kan verenigen.

Het is de bedoeling om, via deze weg de bedrijfsrevisoren in een positie te brengen die vergelijkbaar is met de situatie in de meeste Europese landen, waar het beroep van bedrijfsrevisor of auditor niet geïsoleerd wordt van andere activiteiten als accountancy, fiscaliteit, consultantfuncties, enz.

In de toelichting bij het ontwerp van wet tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat had de Regering in herinnering gebracht dat de oprichting van interprofessionele vennootschappen prioriteit verdiende. Tijdens de parlementaire werkzaamheden werd herhaalde malen in dezelfde zin gepleit. Overeenkomstig het standpunt van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, moet de oprichting van interprofessionele vennootschappen die een ander doel zouden hebben dan het in gemeenschap brengen van een aantal materiële middelen of misschien ook van personeel om de uitoefening van het beroep door elk van de leden te vergemakkelijken, nog het voorwerp uitmaken van meer diepgaande studies.

Gezien de internationale gebruiken in het beroep van bedrijfsrevisor, is het niet de bedoeling om de verwijzing naar de naam van de interprofessionele middelenvereniging door

het kantoor van de bedrijfsrevisor te verbieden. De doorzichtigheid van de verhoudingen tussen de kantoren van beroepsbeoefenaars waarmee een samenwerkingsverband bestaat, is nuttig, en men kan het beperkende standpunt van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat op dit punt niet bijtreden.

Het voorlaatste hoofdstuk bevat vier procedurevoorschriften die niet onmiddellijk met de principes, vastgelegd in de wet of in het Gerechtelijk Wetboek, in verband kunnen worden gebracht. Zij betreffen het gevolg dat gegeven wordt aan een klacht, de gepastheid voor de Raad om zijn motieven mondeling naar voren te brengen, de informatie over de uitgesproken sancties en de samenstelling van de commissies. Deze regels zijn hoofdzakelijk geïnspireerd door de concrete moeilijkheden waarmee men, sinds de inwerkingtreding van de wet van 1985 houdende de hervorming van het revisoraat, af te rekenen heeft.

De tekst houdt rekening met de opmerkingen vanwege de Raad van State, onder voorbehoud van de volgende drie elementen:

- In artikel één, 3°, mag een vennootschap die ingeschreven is op de ledenlijst, en waarop inzonderheid alle onafhankelijkheidsvoorschriften toepasselijk zijn, niet verward worden met elke andere verenigingsvorm die eenvoudig een middenvennootschap kan zijn.
- In artikel twee lijkt het overdreven de aanbevelingen en de normen op gelijke voet te brengen; vandaar dat wij verkiezen het voorstel van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat te volgen.
- Tenslotte zouden de artikelen 6 en 7 die het geheel van de activiteit van de bedrijfsrevisor betreffen, hun draagwijdte beperkt zien indien zij onder het hoofdstuk III zouden worden opgenomen.

Paragraaf 2 van artikel 33, waarover de Raad van State een opmerking maakte, heeft overigens geen zin meer sinds de bevoegdheid van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en voor de Accountancy bij de wet van 29 juni 1993 is uitgebreid geworden. Die paragraaf is dan ook opgeheven.

1.3. WETBOEK VAN VENNOOTSCHAP-
PEN (ART. 133, 134 EN 170, ZOALS
GEWIJZIGD DOOR DE WET VAN
2 AUGUSTUS 2002 VAN KRACHT
OP 1 OKTOBER 2003 EN DOOR DE
WET VAN 22 DECEMBER 2003) –
OFFICIEUZE COORDINATIE

Art. 133

Diegenen die zich in een positie bevinden die een onafhankelijke taakuitoefening, overeenkomstig de regels geldend voor het beroep van bedrijfsrevisoren, in het gedrang kan brengen, kunnen niet tot commissaris benoemd worden. De commissarissen moeten er op toezien dat zij na hun benoeming niet in een dergelijke positie worden geplaatst.

Aldus mogen de commissarissen in de vennootschap die aan hun controle is onderworpen, noch in een daarmee verbonden vennootschap [of persoon zoals bepaald in artikel 11], een andere taak, mandaat of opdracht aanvaarden, die zal worden vervuld tijdens de duur van hun mandaat of erna, en die de onafhankelijke uitoefening van hun taak als commissaris in het gedrang zou kunnen brengen.

[Zij kunnen gedurende een tijdvak van twee jaar na het einde van hun mandaat van commissaris, noch in de vennootschap die aan hun controle is onderworpen, noch in een daarmee verbonden vennootschap of persoon zoals bepaald in artikel 11, een mandaat van bestuurder, zaakvoerder of enige andere functie aanvaarden.]

Het tweede lid is eveneens van toepassing op de personen met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten [, met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of op de met de commissaris verbonden vennootschappen of personen zoals bepaald in artikel 11].

[Onverminderd de verbodsbepalingen die voortvloeien uit het in het negende lid bedoelde koninklijk besluit, mogen de commissarissen en de personen met wie zij een arbeidsovereenkomst hebben gesloten of met wie zij beroepshalve in samenwerkingsverband staan of de met de commissaris verbonden vennootschappen of personen zoals bepaald in artikel 11, geen andere diensten verrichten dan de opdrachten die krachtens de wet werden toevertrouwd aan de commissaris, voor zover het

totale bedrag van de vergoedingen voor deze diensten hoger ligt dan de in artikel 134, § 1, bedoelde bezoldigingen. Deze bepaling is van toepassing op de genoteerde vennootschappen als gedefinieerd in artikel 4 en op de ondernemingen die deel uitmaken van een groep die verplicht is geconsolideerde jaarrekeningen op te stellen en te publiceren.]

[Van het bijkomend verbod bedoeld in het vorig lid kan worden afgeweken in drie gevallen:

1° na een gunstige beslissing van het audit-comité, wanneer de statuten van de betrokken onderneming voorzien in de oprichting binnen de raad van bestuur van een dergelijk comité dat met name belast is met een permanent toezicht op de afgewerkte dossiers van de commissaris;

2° als de commissaris vooraf een positief advies heeft gekregen van het comité voor advies en controle dat krachtens het laatste lid is opgericht;

3° als binnen de vennootschap een college van van elkaar onafhankelijke commissarissen is opgericht.]

[Met de prestaties geleverd om de economische en financiële gegevens van een derde onderneming die de vennootschap of een van haar dochtervennootschappen wenst te verwerven of verworven heeft, te controleren, wordt voor de toepassing van het vijfde en zesde lid geen rekening gehouden. De beoordeling van de verhouding tussen de vergoedingen en bezoldigingen moet, wanneer een vennootschap deel uitmaakt van een groep, uitgevoerd worden voor zowel de vennootschap als de dochtervennootschappen, met dien verstande dat de bezoldigingen voor de wettelijke controle van de rekeningen van buitenlandse dochtervennootschappen deze zijn die voortvloeien uit de wettelijke en/of contractuele bepalingen die van toepassing zijn op deze dochtervennootschappen.]

[De commissarissen kunnen zich niet onafhankelijk verklaren wanneer de vennootschap waarvan zij de jaarrekening controleren of een Belgische vennootschap of een Belgische persoon die met deze vennootschap is verbonden in de zin van artikel 11 of een buitenlandse dochtervennootschap van een Belgische vennootschap die onderworpen is aan de wette-

lijke controle van haar jaarrekening, bedoeld in de artikelen 142 en 146, tijdens hun mandaat of gedurende twee jaar voorafgaand aan hun benoeming de bestemming is geweest van één of meer andere prestaties dan die welke krachtens de wet werden toevertrouwd aan de commissaris en worden uitgevoerd door hem of door een persoon met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of door een met de commissaris verbonden vennootschap of persoon als bepaald in artikel 11.]

[De Koning bepaalt bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad, genomen op initiatief van de minister van Economie en van de minister van Justitie, na advies van de Hoge raad voor de economische beroepen en het Instituut der bedrijfsrevisoren, limitatief de prestaties zoals bedoeld in het vorige lid die van aard zijn de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang te brengen.]

[Er wordt een comité voor advies en controle opgericht met zetel te Brussel en bekleed met rechtspersoonlijkheid. Dit comité verstrekt op verzoek van de commissaris een voorafgaandelijk advies over de verenigbaarheid van een prestatie met zijn onafhankelijke taakuitoefening. Dit comité kan tevens met betrekking tot de onafhankelijke taakuitoefening van een commissaris een zaak aanhangig maken bij het bevoegde tuchtorgaan van het Instituut der bedrijfsrevisoren. Daartoe kan het comité alle nuttige informatie opvragen bij het Instituut der bedrijfsrevisoren. Het comité is samengesteld uit leden die niet behoren tot het beroep van bedrijfsrevisor en worden benoemd door de Koning op voordracht van de minister van Economie en de minister van Justitie voor een hernieuwbare periode van vijf jaar. Artikel 458 van het Strafwetboek is van toepassing op de leden van het comité. De Koning bepaalt de nadere regels inzake de samenstelling, de organisatie, de werking en de wijze van financiering van dit comité, alsook de vergoeding van zijn leden. Onverminderd de mogelijkheid van het comité om, op de voorwaarden die de Koning vaststelt, bijdragen te ontvangen om zijn kosten en uitgaven te dekken, worden de werkingskosten van het comité gedragen door de rechtspersonen die hun jaarrekening, en in voorkomend geval hun geconsolideerde jaarrekening, openbaar moeten maken door neerlegging bij de Nationale Bank van België. Op de voorwaarden die de

Koning bepaalt int de Nationale Bank van België 0,50 euro per jaarrekening, en in voorkomend geval per geconsolideerde jaarrekening, die neergelegd wordt vanaf 1 januari 2004 en zij stort deze gelden aan het comité.]

Art. 134

§ 1. Bij de aanvang van de opdracht van de commissarissen wordt een bezoldiging vastgesteld door de algemene vergadering. Deze bezoldiging bestaat in een vast bedrag dat de naleving van de controle-normen uitgevaardigd door het Instituut de Bedrijfsrevisoren waarborgt. De bezoldiging kan niet worden gewijzigd dan moet instemming van partijen.

§ 2. [Het voorwerp en de bezoldiging verbonden aan uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten uitgevoerd door de commissaris binnen de vennootschap waarvan hij de jaarrekening controleert of een Belgische vennootschap of een Belgische persoon die met deze vennootschap is verbonden in de zin van artikel 11 of een buitenlandse dochtervennootschap van een Belgische vennootschap die onderworpen is aan de wettelijke controle van haar jaarrekening, bedoeld in de artikelen 142 en 146, wordt vermeld in het jaarverslag volgens de categorieën bepaald door de Koning.]

§ 3. Buiten deze bezoldigingen mogen de commissarissen geen enkel voordeel, in welke vorm ook, van de vennootschap ontvangen.

De vennootschap mag hun geen leningen of voorschotten toestaan, noch te hunnen behoeve waarborgen stellen of geven.

§ 4. [Het voorwerp en de bezoldiging verbonden aan taken, mandaten of opdrachten uitgevoerd door een persoon met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft gesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of door een met de commissaris verbonden vennootschap of persoon zoals bepaald in artikel 11, binnen de vennootschap waarvan de commissaris de jaarrekening controleert of een Belgische vennootschap of een Belgische persoon die met deze vennootschap is verbonden in de zin van artikel 11 of een buitenlandse dochtervennootschap van een Belgische vennootschap die onderworpen is aan de wettelijke controle van

haar jaarrekening, bedoeld in de artikelen 142 en 146, wordt vermeld in het jaarverslag volgens de categorieën bepaald door de Koning.]

Art. 170

Met gevangenisstraf van een maand tot een jaar en met geldboete van vijftig tot tienduizend [euro] of met een van die straffen alleen worden gestraft:

[1° de personen die in de loop van een periode van twee jaar, die ingaat vanaf het einde van hun mandaat van commissaris, een mandaat aanvaarden van bestuurder, zaakvoerder of enige andere functie in de vennootschap

die onderworpen was aan hun toezicht of in een daarmee verbonden vennootschap of persoon zoals bepaald in artikel 11;]

[2° de bestuurders, zaakvoerders en commissarissen die artikel 134 overtreden;

[3° zij die de verificaties verhinderen waaraan zij zich moeten onderwerpen krachtens deze titel of weigeren de inlichtingen te verstrekken die zij krachtens deze titel moeten geven of die bewust onjuiste of onvolledige inlichtingen verstrekken.

Het voorgaande lid is niet van toepassing op de economische samenwerkingsverbanden.

1.4. KONINKLIJK BESLUIT VAN 30 JANUARI 2001 (ZOALS GEWIJZIGD DOOR HET KONINKLIJK BESLUIT VAN 4 APRIL 2003 BETREFFENDE DE PRESTATIES DIE DE ONAFHANKELIJKHEID VAN DE COMMISSARIS IN HET GEDRANG BRENGEN) – OFFICIEUZE COORDINATIE

(B.S. 6 februari 2001, err., B.S. 27 februari 2001; B.S. 29 mei 2003)
(...)

Boek III. Onafhankelijkheid van de commissaris en voordracht aan de ondernemingsraden van kandidaten voor de opdracht van commissaris of van bedrijfsrevisor

Titel I. Onafhankelijkheid van de commissaris

Art. 183bis.

Onverminderd de verbodsbepalingen vervat in het Wetboek van vennootschappen, in de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren en in de besluiten die in uitvoering van deze wetten werden genomen, bevat artikel 183ter limitatief de prestaties die van aard zijn de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang te brengen in de zin van artikel 133, lid 9 van het Wetboek van vennootschappen.

Art. 183ter.

De commissaris kan zich, onverminderd de bepalingen van artikel 3, 7bis en 8 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren en van de bepalingen vervat in de artikelen 4 tot 14 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van bedrijfsrevisoren en onverminderd de overige bepalingen in artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen, niet onafhankelijk verklaren in geval hij of een persoon waarmee hij een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of een met de commissaris verbonden vennootschap of persoon als bedoeld in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen:

1° in de gecontroleerde vennootschap een beslissing neemt of in de besluitvorming tussenkomt;

2° bijstand verleent of deelneemt aan de voorbereiding of het voeren van de boekhouding of aan de opstelling van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap;

3° instaat voor de opstelling, de ontwikkeling, de invoering en het beheer van technologische systemen van financiële informatie in de gecontroleerde vennootschap;

4° instaat voor het waarderen van de elementen van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap indien deze een belangrijk element vormen van de jaarrekening;

5° deelneemt aan de interne auditfunctie;

6° de gecontroleerde vennootschap vertegenwoordigt bij de afwikkeling van fiscale of andere geschillen;

7° tussenkomt in de werving van personen die deel uitmaken van een orgaan of van het leidinggevend personeel van de gecontroleerde vennootschap.

Art. 183quater.

Artikel 183ter is eveneens van toepassing op de vennootschappen en personen bedoeld in artikel 133, lid 8 van het Wetboek van vennootschappen.

Art. 183quinquies.

Voor de toepassing van artikel 183ter, wordt als een beroepshalve samenwerkingsverband beschouwd, de volgende samenwerking door een commissaris georganiseerd met een natuurlijke of rechtspersoon:

1° elke vennootschap die ertoe strekt het beroep van bedrijfsrevisor uit te oefenen en waarin de commissaris aandeelhouder, vennoot, bestuurder of zaakvoerder is;

2° elke vereniging of vennootschap in de zin van artikel 8, § 4 van de wet van 22 juli 1953 gevormd tussen één of meer commissarissen en andere personen die niet de hoedanigheid van bedrijfsrevisor bezitten noch een gelijkwaardig erkende hoedanigheid;

3° elke vennootschap of persoon waarmee de vennootschap of de vereniging zoals bedoeld

in 1° of 2° verbonden is in de zin van artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen;

4° elke functie van vennoot, aandeelhouder, bestuurder, zaakvoerder, beheerder of lid van de vennootschap, vereniging of persoon vermeld onder 1° tot en met 3°, die van het bij de controleopdracht betrokken team deel uitmaakt;

5° elke arbeidsovereenkomst door de commissaris gesloten met een bedrijfsrevisor;

6° elk bedrijfsrevisor waarmee de vennootschap, vereniging of persoon zoals bedoeld in 1°, 2° of 3° een arbeidsovereenkomst heeft gesloten;

7° elke overeenkomst die het recht inhoudt een gemeenschappelijke benaming te gebruiken of ernaar te verwijzen;

8° elke overeenkomst die een verbintenis tot wederkerige aanbeveling omvat;

9° elke overeenkomst of vennootschap die ertoe strekt professionele middelen in gemeenschap te brengen.

Art. 183sexies.

Ongeacht de bepalingen van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen en het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de verplichtingen van de bedrijfsrevisoren, is artikel 183ter niet van toepassing op de prestaties die worden geleverd voor een onderneming wanneer de volgende cumulatieve voorwaarden verenigd zijn:

1°) deze onderneming is verbonden aan een onderneming die wordt gecontroleerd door de commissaris in de zin van artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen;

2°) de prestaties werden geleverd vooraleer deze onderneming verbonden was aan een onderneming die wordt gecontroleerd door de commissaris in de zin van artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen;

3°) de bovengenoemde prestaties werden geleverd door de commissaris of door een persoon met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft gesloten of met wie hij, vanuit professioneel standpunt, samenwerkingsverbanden onderhoudt;

4°) de rekeningen van deze onderneming werden niet gecontroleerd door de commissaris gedurende de periode waarin bovengenoemde prestaties geleverd werden;

5°) de honoraria voor de prestaties bedoeld in artikel 183ter die werden geleverd voor deze onderneming zijn niet hoger dan de honoraria bedoeld in artikel 134, § 1, van het Wetboek van vennootschappen; de beoordeling van de verhouding van de vergoedingen en van de honoraria moet globaal plaatshebben op het niveau van de onderneming waarvan de commissaris de rekeningen onderzoekt en van de dochterondernemingen.

Titel II. Voordracht aan de ondernemingsraden van kandidaten voor de opdracht van commissaris of van bedrijfsrevisor

(...)

Verslag aan de Koning voorafgaand aan het koninklijk besluit van 4 april 2003

Sire,

Dit koninklijk besluit dat wij de eer hebben U voor te leggen is genomen tot uitvoering van artikel 133, negende lid van het Wetboek van vennootschappen, zoals gewijzigd door de wet van 2 augustus 2002 houdende wijziging van het Wetboek van vennootschappen alsook 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 (*Belgisch Staatsblad*, 22 augustus 2002, editie 2).

Dit koninklijk besluit dient te worden gesitueerd binnen het belangrijk debat inzake de onafhankelijkheid van de commissaris dat de laatste jaren op internationaal niveau werd gevoerd zowel door de beleids- en toezichthoudende overheden als de beroepsorganisaties.

Door de oprichting in 1999 van een Regeeringscommissie, voorgezeten door professor Paul De Grauwe, heeft de Belgische beleids-overheid het debat inzake "Corporate Governance" reeds aangesneden, lang voor sprake was van bepaalde gevallen, hetzij Belgische hetzij Amerikaanse. Het rapport De Grauwe alsook de verschillende voorstellen van de Hoge Raad voor de economische beroepen hebben geleid tot de wet van 2 augustus 2002, gemeenzaam de wet "Corporate Governance" genoemd.

De SEC (Securities and Exchange Commission), toezichthoudende overheid van de Amerikaanse financiële markten, die verantwoordelijk is voor de bescherming van de investeerders en de integriteit van de beursmarkt verzekert, heeft in de loop van het jaar 2000, belangrijke werkzaamheden rond dit thema verricht. De SEC heeft op 21 november 2000 nieuwe regels aangenomen betreffende de onafhankelijkheid van de commissaris, "Auditor independence requirements". Deze regels zijn slechts van toepassing in de mate dat de bevoegdheid van de SEC zich uitstrekt tot de genoteerde vennootschappen. Ook de Amerikaanse wetgever is, zoals hierna wordt toegelicht, terzake opgetreden. De regelgeving die door haar werd uitgevaardigd noopt de SEC om nieuwe maatregelen uit te werken. Het reguleringsproces is derhalve in de Verenigde Staten in volle ontwikkeling.

Het Amerikaanse parlement heeft op 25 juli 2002 de Sarbanes-Oxley Act goedgekeurd. De "principal executive officer" en de "principal financial officer" van een vennootschap kunnen luidens deze wet strafrechtelijk worden vervolgd wanneer zij instemmen met de openbaarmaking van financiële informatie over de vennootschap waarvan zij weten dat deze niet overeenstemt met de werkelijkheid. Ook het vernietigen van documenten en fraude worden streng bestraft. Deze wetgeving bevat ook bepalingen omtrent het inrichten van een onafhankelijke commissie die moet toezien op de controle door "public accounting firms" van genoteerde vennootschappen. Tot de bevoegdheid van deze commissie behoort onder meer het opstellen van een lijst van "public accounting firms", van normen omtrent onafhankelijkheid, kwaliteitscontrole, audit, ethische principes (ondertussen in januari 2003 goedgekeurd), de "public accounting firms" onderzoeken en desgevallend disciplinaire sancties opleggen. Tevens bevat de wet een aantal diensten die de "public accounting firms" of een hiermee verbonden persoon niet mag verrichten ten gunste van de gecontroleerde vennootschap.

De Europese Commissie was, middels de oprichting van het "Committee on Auditing" eveneens op dit domein actief. De werkzaamheden van dit comité vormden de basis van een aanbeveling van de Europese Commissie van 16 mei 2002, in het *Europese Publicatieblad* op 19 juli 2002 bekendgemaakt. België is in de schoot van dit comité vertegenwoordigd door een vertegenwoordiger van de minister van Economie. Tevens neemt een delegatie van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en het Instituut der Bedrijfsrevisoren aan de vergaderingen van het comité deel. Alle lidstaten vaardigen een delegatie af. De samenstelling van deze delegaties is heterogeen. Voor bepaalde landen zeten vertegenwoordigers van het beroep, voor andere vertegenwoordigers van overheidsdiensten, terwijl voor een derde categorie landen, waaronder België, zowel vertegenwoordigers van het beroep als van toezichthoudende overheden deelnemen.

Het past om terzake met de ontwikkelingen op internationaal niveau rekening te houden. Dit werd ook bevestigd door de Minister van Financiën in een antwoord op een parlementaire vraag vanwege de heer Georges LENSSEN over "het standpunt van de Commissie

voor het Bank- en Financiewezen aangaande de bedrijfsrevisoren” (nr. 2837), die terzake stelde:

“Het voorontwerp van corporate governance-wet is voor advies bij de Raad van State en bij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, die uiteraard rekening zullen moeten houden met de huidige ontwikkelingen op Europees en Amerikaans niveau.”

Het belang van deze internationale context werd eveneens benadrukt door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen in zijn advies van 19 februari 2001 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.

In dit advies, benadrukt de meerderheid van de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen het feit dat het koninklijk besluit, in een dergelijke open omgeving als de Belgische economie, rekening zou moeten kunnen houden met de talrijke ontwikkelingen op Europees vlak en in vele andere landen.

Om deze redenen steunen de bepalingen van dit koninklijk besluit in belangrijke mate op de Europese aanbeveling van 16 mei 2002 betreffende de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU. Deze is van toepassing op zowel beursgenoteerde als niet-beursgenoteerde vennootschappen. De aanbeveling bevat de fundamentele principes inzake de onafhankelijkheid van de wettelijke controleur van de jaarrekeningen, die op geharmoniseerde wijze toegepast moeten worden in de lidstaten van de Europese Unie.

De Europese aanbeveling bevat in overweging (15) de bepaling volgens dewelke de Europese Commissie drie jaar na de vaststelling van deze aanbeveling de naleving ervan door de lid-Staten zal onderzoeken indien de aanbeveling niet tot de gewenste harmonisatie leidt. Dit koninklijk besluit is de weergave in Belgisch recht, binnen de bevoegdheid die door de wetgever werd verleend, van een deel van de aanbeveling van de Europese Commissie. Inhoudelijk komt het overeen met de adviezen van de Hoge Raad voor de Eco-

nomische Beroepen en van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

Hierna volgt enige toelichting per artikel.

Artikel 1

Artikel 1 voorziet in de wijzigingen van het opschrift van een boek van het koninklijk besluit van 30 januari 2001.

Artikel 2

Artikel 2 van dit besluit voegt de artikelen 183bis tot 183sexies in het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen in.

Gelet op het feit dat dit besluit enkel de commissaris betreft en dat alle bepalingen betreffende de verplichtingen van de commissaris ingevoegd zijn in het Wetboek van vennootschappen en in het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, zijn de nieuwe regels betreffende de onafhankelijkheid geïncorporeerd in het koninklijk besluit van 30 januari 2001.

Onder het huidige recht bevatten het Wetboek van vennootschappen, de wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren en het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van bedrijfsrevisoren een belangrijk aantal bepalingen die de revisor en aldus ook de commissaris bij de uitoefening van zijn mandaat moet in acht nemen. Het nieuwe artikel 183bis maakt duidelijk dat deze richtlijnen en verbodsbepalingen, die tot op heden de voornaamste rol vervulden bij het waarborgen van de onafhankelijkheid van de revisor, onverminderd van kracht blijven.

Invoeging van een artikel 183bis in het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen

De voorgestelde tekst bevestigt dat de bepalingen die vervat zijn in het Wetboek van vennootschappen, in de wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren en in het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van bedrijfsrevisoren van toepassing blijven.

De tekst bepaalt dat artikel 183ter de lijst bevat van prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in de zin van artikel 133, lid 9 van het Wetboek van vennootschappen aantasten.

Iedere overtreding van deze bepalingen doet dan ook afbreuk aan de onafhankelijkheid van de commissaris.

Invoeging van een artikel 183^{ter} in het voornoemde koninklijk besluit

Dit artikel bevat een aantal situaties en presaties die een inbreuk uitmaken op de onafhankelijkheid van de commissaris.

Men verwijst uitdrukkelijk naar de artikelen 3, 7^{bis} en 8 van de wet van 22 juli 1953, die de volgende bepalingen van toepassing op de bedrijfsrevisor, bevat. Deze bepalingen blijven gelden. Het is een bedrijfsrevisor onder meer niet toegelaten om:

- zich te verbinden door een arbeidsovereenkomst, behoudens bij een andere bedrijfsrevisor;
- een commercieel bedrijf of een taak van bestuurder of zaakvoerder uit te oefenen in een handelsvennootschap of in een vennootschap die de vorm van een handelsvennootschap heeft aangenomen met uitsluiting van de professionele en interprofessionele vennootschappen, tenzij de taak hem werd opgedragen door een rechtbank;
- in ondergeschikt verband een betrekking uit te oefenen bezoldigd door de Staat, de gewesten, de gemeenschappen, de provincies, de gemeenten, de agglomeraties en federaties van gemeenten of door een openbare dienst die afhangt van deze publiekrechtelijke rechtspersoon;
- een werkzaamheid uit te oefenen die onverenigbaar is met de waardigheid en onafhankelijkheid van zijn taak.

De eerste drie hierboven beschreven punten slaan niet op de functies uitgeoefend in het onderwijs.

De artikelen 4 tot 14 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van bedrijfsrevisoren, bevatten eveneens bepalingen wat betreft de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor waarnaar wordt verwezen. Het huidige koninklijk besluit doet geen afbreuk aan die bepalingen, die van toepassing blijven.

Artikel 183^{ter} bevat een aantal werkzaamheden die afbreuk doen aan de onafhankelijk-

heid van de commissaris. De lijst van deze verboden prestaties wordt natuurlijk niet uitgebreid tot de opdrachten die de wet de commissaris toekent. Deze diensten zijn beschreven in de Europese aanbeveling en vormen in beginsel, en voorzover het Belgisch reglementair kader niet reeds verder reikt, een samenvatting van deze aanbeveling (zie deel B titel 7 betreffende de niet-controlediensten). Deze lijst geldt, in het bijzonder, onverminderd de toepassing van lid 5 en 6 van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen waar een bijzondere procedure is vastgesteld ingeval de vergoeding voor deze diensten die niet krachtens de wet worden verstrekt, de vergoeding voor de revisorale opdracht overtreft. De commissaris kan zich niet onafhankelijk verklaren indien hijzelf of een persoon met wie hij een arbeidsovereenkomst heeft gesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of door een met de commissaris verbonden vennootschap of de met de commissaris verbonden vennootschappen of personen zoals bepaald in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen (hierna vermeld als iemand uit zijn netwerk) een welbepaalde taak vervult. Deze nieuwe regeling is er in het bijzonder op gericht om te vermijden dat een van de hierboven genoemde personen de hiernavolgende taken vervult:

1° in de gecontroleerde vennootschap een beslissing neemt of in de besluitvorming tussenkomt

De uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wordt te groot geacht wanneer zou worden toegestaan dat niet-controlediensten worden verleend waarbij de commissaris of iemand uit zijn netwerk aan het beslissings- of besluitvormingsproces van de vennootschap of iemand uit haar netwerk deelneemt. Wanneer de commissaris of iemand uit zijn netwerk bijgevolg voornemens is niet-controlediensten aan een gecontroleerde vennootschap of iemand uit haar netwerk te verlenen, moet de commissaris er zorg voor dragen dat hijzelf dan wel iemand uit zijn netwerk geen enkele beslissing neemt en evenmin deelneemt aan de besluitvorming van de vennootschap of iemand uit haar netwerk.

Deze formulering heeft een algemene strekking en omvat eveneens rechtstreekse en onrechtstreekse tussenkomsten in het beslissings- of besluitvormingsproces die plaatsvin-

den nadat een bijzondere of algemene volmacht werd verstrekt aan andere personen dan diegenen die binnen de vennootschap luidens de algemene bepalingen gerechtigd zijn de beslissing te treffen of het besluit te nemen.

De notie “beslissing met betrekking tot het bestuur” doet geen afbreuk aan de bevoegdheden inzake het nemen van beslissingen toegerekend door het Wetboek van vennootschappen aan de commissaris, meer bepaald de bevoegdheid van de commissaris om de algemene vergadering der aandeelhouders bijeen te roepen in de gevallen die door het Wetboek van vennootschappen zijn bepaald.

2° bijstand verleent of deelneemt aan de voorbereiding of het voeren van de boekhouding of aan de opstelling van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap

Er is een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wanneer de commissaris of iemand uit zijn netwerk meewerkt aan de opstelling van de boekhoudbescheiden of jaarrekening van de gecontroleerde cliënt of iemand uit haar netwerk. Er wordt van uitgegaan dat de uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid steeds te groot is wanneer zou worden toegestaan aan het opstellingsproces mee te werken.

De commissaris of iemand uit zijn netwerk mag op geen enkele wijze bij het opstellingsproces betrokken zijn. De commissaris die onvolkomenheden in de voorgestelde boekhoudkundige gegevens van de gecontroleerde cliënt ontdekt, zal in overeenstemming met de normen die terzake van kracht zijn de vereiste stappen ondernemen. Dit vormt een onderdeel van de wettelijke controle-opdracht. De verantwoordelijkheid voor de opstelling van de jaarrekening blijft steeds bij de gecontroleerde cliënt berusten. Deze bepaling is aldus opgenomen in het Wetboek van vennootschappen en in de wet van 17 juli 1975 betreffende de boekhouding van de ondernemingen.

Dit verbod beoogt niet de uitvoering van louter technische of mechanische taken.

3° instaat voor de opstelling, de ontwikkeling, de invoering en het beheer van technologische systemen van financiële informatie in de gecontroleerde vennootschap

De controle-opdracht omvat onder meer de toetsing van de informaticasystemen (apparatuur en programmatuur) die door de gecontroleerde cliënt worden gebruikt om de financiële informatie te verkrijgen die een materiële invloed kan hebben op het getrouw beeld van de jaarrekening.

Wanneer een commissaris of iemand uit zijn netwerk betrokken is bij het opstellen, ontwikkelen of invoeren van dergelijk financieel informatietechnologiesysteem (FITS), kan er zich een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid voordoen.

4° instaat voor het waarden van de elementen van de jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap ingeval deze een belangrijk element vormen van de jaarrekening

In de Europese aanbeveling geschiedt de beoordeling van het risico dat verbonden is aan het verstrekken van deze dienst als volgt. Een waardebepaling behelst het maken van veronderstellingen met betrekking tot toekomstige ontwikkelingen, de toepassing van bepaalde methoden en technieken, en de combinatie van beide om een zekere waarde of reeks waarden voor een actief, een passief of voor een activiteit als geheel te berekenen. De veronderstellingen waarvan bij een dergelijke waardebepaling wordt uitgegaan, kunnen interpretaties van huidige of verwachtingen ten aanzien van toekomstige ontwikkelingen zijn, met inbegrip van zowel algemene ontwikkelingen als van gevolgen van bepaalde acties die de gecontroleerde cliënt of iemand uit zijn netwerk heeft ondernomen of voornemens is te ondernemen. Er is sprake van een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wanneer een commissaris of iemand uit zijn netwerk ten behoeve van de gecontroleerde cliënt diensten op het gebied van waardebepaling verricht die resulteren in een waardering die bestemd is om in de jaarrekening van de cliënt te worden opgenomen. De uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wordt als te ernstig beschouwd om de verlening van diensten op het gebied van waardebepaling toe te staan die leiden tot waarderingen van elementen die van materieel belang zijn voor de jaarrekening.

Of een element kan worden beschouwd als een belangrijk element van de jaarrekening moet, in voorkomend geval, door het comité

voor advies en controle worden beoordeeld, geval per geval. Immers is het niet mogelijk *a priori* terzake sluitende criteria aan te reiken. Het behoort tot de taken van het comité om hierover een advies te vellen. De beoordeling dient op het niveau van de statutaire jaarrekening te geschieden.

5° deelneemt aan de interne auditfunctie

Het gevaar van zelfcontrole kan zich voordoen wanneer er bijvoorbeeld geen duidelijke scheiding is aangebracht tussen het management van en het toezicht op de interne audit en de interne auditactiviteiten zelf, of wanneer de door de commissaris of iemand uit zijn netwerk verrichte beoordeling van het interne auditsysteem van zijn gecontroleerde cliënt of iemand uit haar netwerk bepalend is voor de aard en omvang van de procedures die hij achteraf bij de wettelijke controle hanteert. Om dergelijke bedreigingen te vermijden moet de commissaris of iemand uit zijn netwerk kunnen aantonen niet betrokken te zijn bij het management van en het toezicht op de interne audit. Daartoe stelt het koninklijk besluit dat geen enkele deelname geoorloofd is.

6° de gecontroleerde vennootschap vertegenwoordigt bij de afwikkeling van fiscale of andere geschillen

De verrichtingen met betrekking tot advies verstrekt in fiscale aangelegenheden worden noch in de Europese aanbeveling noch in de nieuwe Amerikaanse bepalingen verboden. Gezien het open karakter van de Belgische economie lijkt het niet verantwoord adviesverstrekking omtrent fiscale aangelegenheden in deze lijst in te schrijven.

Van een commissaris of iemand uit zijn netwerk die bij de beslechting van een (rechts)geschil namens de gecontroleerde vennootschap of iemand uit haar netwerk optreedt, wordt aangenomen dat hij een rol speelt die onverenigbaar is met de verantwoordelijkheid van de commissaris om een objectief oordeel uit te spreken over de jaarrekening. Deze aan belangenbehartiging toe te schrijven bedreiging voor de onafhankelijkheid gaat gepaard met een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wanneer de bijstand bij de beslechting van het (rechts)geschil tevens inhoudt dat de commissaris een inschatting moet maken van de kans

dat het geschil in het voordeel van de gecontroleerde vennootschap of iemand uit haar netwerk wordt beslecht. Deze uit belangenbehartiging voortvloeiende bedreiging is nog groter wanneer de commissaris of iemand uit zijn netwerk bij de beslechting van een (rechts)geschil een actieve rol speelt.

7° tussenkomt in de werving van personen die deel uitmaken van een orgaan of van het leidinggevend personeel van de gecontroleerde vennootschap

Wanneer een commissaris of iemand uit zijn netwerk tussenkomt bij de werving van personen die deel uitmaken van een orgaan van de gecontroleerde vennootschap of iemand uit haar netwerk, zoals een lid van de raad van bestuur, het dagelijks bestuur, het directiecomité of (college van) zaakvoerders dan wel van het leidinggevend personeel van de gecontroleerde vennootschap of iemand uit haar netwerk kunnen er zich diverse bedreigingen voor de onafhankelijkheid voordoen, die onder meer kunnen voortvloeien uit eigenbelang, een te verregaand vertrouwen of intimidatie.

Uit de wet van 2 augustus 2002 volgt ook dat een directiecomité voortaan een orgaan van de naamloze vennootschap is. Leidinggevend personeel werd reeds gedefinieerd in het sociaal recht. Het koninklijk besluit van 25 mei 1999 betreffende de ondernemingsraden en de comités voor preventie en bescherming op het werk bevat in artikel 1, 4° dergelijke definitie waarnaar hier kan worden verwezen. De definitie luidt: de personen belast met het dagelijks beheer van de onderneming, die gemachtigd zijn om de werkgever te vertegenwoordigen en te verbinden, alsmede de personeelsleden, onmiddellijk ondergeschikt aan die personen, wanneer zij eveneens opdrachten van dagelijks beheer vervullen.

Deze prestatie viseert ook de bovenvermelde personen die op grond van interim-management worden ingeschakeld in één van de bovenvermelde entiteiten.

Invoeging van een artikel 183quater in het voornoemde koninklijk besluit

Opdat er terzake geen onduidelijkheid zou bestaan, verwijst dit artikel uitdrukkelijk naar de personen bedoeld in het begin van lid 8 van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen.

Invoeging van een artikel 183quinquies in het voornoemde koninklijk besluit

Dit artikel geeft een omschrijving van het begrip samenwerkingsverband.

Omtrent het begrip samenwerkingsverband werd in het koninklijk besluit van 10 januari 1994 een definitie opgenomen. Het past dat dit koninklijk besluit aansluiting zoekt bij de definitie die aldaar werd verstrekt. De definitie die in dat besluit werd gebruikt, wordt aangevuld en aangescherpt voor de commissaris die een wettelijke controleopdracht uitvoert.

Deze omschrijving is nodig in het licht van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen dat de vaststelling van de lijst bevat van de prestaties die de onafhankelijkheid aantasten. Deze prestaties tasten niet alleen de onafhankelijkheid aan indien zij werden gepresteerd door de commissarissen doch ook door de personen met wie de commissaris in beroepshalve samenwerkingsverband staat. Ook lid 8 van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen luidt in dezelfde zin. Voor de beroepsbeoefenaars is het van belang de rechtszekerheid te waarborgen.

Anderzijds moet worden vastgesteld dat de Europese Commissie in 2005 zal evalueren of de Lid-Staten de aanbeveling omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris (al dan niet) hebben geïmplementeerd in hun rechtsorde. Derhalve is het ook van belang in het toepassingsgebied van een samenwerkingsverband in dit koninklijk besluit het toepassingsgebied van een netwerk, dat in de Europese aanbeveling voorkomt, te omsluiten.

Luidens artikel 1, 5° van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 is een persoon waarmee een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat elke persoon waarmee de bedrijfsrevisor een georganiseerd beroepsmatig samenwerkingsverband heeft aangegaan; aan deze begripsomschrijving worden in elk geval vermoed te beantwoorden, elke vennootschap die ertoe strekt het beroep uit te oefenen, elke overeenkomst die het recht inhoudt een gemeenschappelijke benaming te gebruiken of eraan te refereren, of die een verbintenis tot wederkerige aanbeveling omvat.

Een netwerk is volgens de Europese aanbeveling het accountantskantoor dat de wettelijke controle uitvoert, samen met de met dit

kantoor verbonden partijen en elke andere entiteit die onder de zeggenschap staat van het accountantskantoor, gemeenschappelijke eigendoms-, zeggenschaps- of bestuurlijke banden met het accountantskantoor heeft, of anderszins met het accountantskantoor verbonden of gelieerd is via het gebruik van een gemeenschappelijke naam of het gezamenlijke gebruik van aanzienlijke gemeenschappelijke professionele hulpmiddelen.

De eerste categorie van samenwerkingsverbanden houdt verband met revisorenvennootschappen. Het is toegelaten dat revisoren een vennootschap oprichten om hun beroep uit te oefenen. Wanneer ten minste één van hen tevens commissaris is, is er een samenwerkingsverband tussen de vennootschap en de commissaris. Dit is het geval wanneer de commissaris aandeelhouder, vennoot, bestuurder of zaakvoerder van deze vennootschap is. Aangezien een revisorenvennootschap in de vorm van een naamloze vennootschap niet toegelaten is, kan een commissaris geen lid zijn van een directiecomité en wordt aldus in deze bepaling niet naar een directiecomité verwezen. Deze categorie is nodig om naar Belgisch recht tegemoet te komen aan de begrippen controleteam en hiërarchische structuur vermeld in de Europese aanbeveling.

De tweede categorie van samenwerkingsverbanden omvat de verenigingen en vennootschappen, door de Raad toegestaan in het bijzondere geval van artikel 8, § 4, van de wet van 22 juli 1953. Ook daar kunnen commissarissen deel van uitmaken. Te denken valt hier onder meer aan de accountantsvennootschappen. Ook deze verwijzing is nodig om, zoals bij de eerste categorie, tegemoet te komen aan de Europese aanbeveling.

De derde categorie van samenwerkingsverbanden overlapt met de bepaling in de wettekst waarbij ook wordt verwezen naar een met de commissaris verbonden vennootschap of persoon als bepaald in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen. Dit vermoeden wil evenwel duidelijk stellen dat een revisorenvennootschap die deelneemt (zie ter zake I.B.R., Vademecum Plichtenleer en Controlenormen 2001, Ced. Samsom, Diegem, p. 83 onder de hoofding eenpersoonsvennootschappen) aan een andere revisorenvennootschap ook wordt gevat door een vermoeden van samenwerking. Artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen viseert ook con-

sortia. Hierdoor worden de gemeenschappelijke bestuurlijke banden in de definitie van een netwerk in de Europese aanbeveling gevat.

De vierde categorie van samenwerkingsverbanden bedoelt niet alleen de betrokken vennootschap, vereniging of persoon waaraan de commissaris deelneemt, doch ook de andere personen die in de vermelde hoedanigheid verbonden zijn aan de betrokken vennootschap, vereniging of entiteit. Deze bepaling verzekert dat het bij de controleopdracht betrokken team zoals vereist door de Europese aanbeveling onder het toepassingsgebied valt.

Revisoren kunnen ook een arbeidsovereenkomst sluiten met een andere revisor, desgevallend commissaris, die op zijn beurt een vennootschap kan zijn. Deze revisoren mogen evenwel geen verklaring of certificering tekenen (artikel 21 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994). De vijfde en zesde categorieën van samenwerkingsverbanden hebben betrekking op deze revisoren. Deze categorie geeft de verzekering dat de fysieke personen, bedoeld in artikel 11, 2°, van het Wetboek van vennootschappen, in het Belgisch recht worden gevisieerd.

De zevende en achtste categorieën van samenwerkingsverbanden zijn categorieën die ook terug te vinden zijn in het voornoemde koninklijk besluit van 10 januari 1994, waarbij, zoals boven gesteld, aansluiting wordt gezocht.

De negende categorie van samenwerkingsverbanden vat onder meer verenigingen en vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid tussen bedrijfsrevisoren waarvan het maatschappelijk doel niet de uitoefening van het beroep onder een maatschappelijke naam mag zijn. In dat geval worden professionele middelen in gemeenschap gebracht. Deze bevat aldus ook de economische samenwerkingsverbanden en de vennootschappen en verenigingen vermeld in artikel 30 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 in zoverre deze niet reeds door andere vermoedens worden gevisieerd. Deze categorie vormt het sluitstuk teneinde de Europese definitie van een netwerk in het Belgische recht op te nemen.

Invoeging van een artikel 183sexies in het voornoemde koninklijk besluit

Deze bepaling maakt het mogelijk rekening te houden met het feit dat de in artikel 183ter van het koninklijk besluit vermelde prestaties in de praktijk mogelijk gepresteerd geweest zijn *in tempore non suspecto* door de commissaris of door personen in zijn netwerk tijdens zijn mandaat of in de loop van de twee jaar die zijn benoeming voorafgaan. Dit is het geval wanneer deze prestaties worden geleverd aan een vennootschap die niet door de commissaris wordt gecontroleerd en wanneer ze door een vennootschap die wel door de commissaris wordt gecontroleerd, wordt overgenomen. Wanneer hiervoor geen uitzondering wordt ingelast, zou de algemene bepaling tot gevolg hebben dat de commissaris dient ontslag te nemen. Anderzijds mag deze uitzondering niet gebruikt worden om de activiteiten derwijze te structureren dat iedere overname, fusie of verwerving en andere gelijkaardige operaties tot gevolg heeft dat de onafhankelijkheid van de commissaris nooit in vraag mag worden gesteld. Daarom werd een grens ingesteld. Wanneer de vergoeding voor de prestaties zoals opgesomd in artikel 183ter de bezoldiging zoals vastgelegd in artikel 134, § 1 van het Wetboek van vennootschappen overtreft, komt de onafhankelijkheid van de commissaris alsnog in het gedrang. De berekening van deze verhouding dient te geschieden op basis van de vergoedingen die werden betaald aan de voorheen niet gecontroleerde vennootschap gedurende het jaar onmiddellijk voorafgaand aan de betrokken operatie, en niet op basis van het boekjaar of een kalenderjaar. Prestaties die werden verricht tijdens de betrokken periode doch slechts op een ander tijdstip worden verrekend, moeten, desgevallend *pro rata temporis*, in rekening worden gebracht.

Door deze bepaling kan men voorkomen dat de commissaris ontslag moet nemen, bijvoorbeeld in de volgende situatie die geen afbreuk doet aan zijn onafhankelijkheid: de Heer A is commissaris van vennootschap X en de Heer B is commissaris van vennootschap Y, beiden voor een mandaat van 2003 tot 2006. De Heer A (of degenen waarmee hij samenwerkt) presteert non-auditdiensten, hernomen door artikel 183ter, ten gunste van vennootschap Y in 2004 en de Heer B presteert zo'n diensten aan vennootschap X, op een moment dat vennootschappen X en Y niet met mekaar verbonden zijn. Deze situatie is in overeenstemming met de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen en met het koninklijk

besluit en het doet geen afbreuk aan de onafhankelijkheid van commissaris A noch van commissaris B.

In 2005 verwerft vennootschap X de vennootschap Y. Deze wordt dus een vennootschap die verbonden is met vennootschap X in de zin van artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen.

Door artikel 183*sexies* kan men voorkomen dat de Heer A ontslag moet indienen van zijn mandaat van commissaris in vennootschap X, op voorwaarde dat de Heer A en degenen met wie hij samenwerkt geen diensten meer leveren zoals bedoeld in artikel 183*ter* ten gunste van vennootschap Y, zodra deze door vennootschap X wordt verworven. Vanaf dat ogenblik mogen commissaris B en degenen waarmee hij samenwerkt eveneens geen diensten meer leveren, zoals bedoeld in artikel 183*ter*, ten gunste van vennootschap X.

Artikel 3

De huidige artikelen van Boek III van het voornoemde koninklijk besluit van 30 janua-

ri 2001 blijven ongewijzigd en worden onder een nieuwe titel gebracht.

Artikel 4

Artikel 55 van de wet van 2 augustus 2002 bepaalt dat de Koning de bevoegdheid krijgt de datum van inwerkingtreding te bepalen. Deze inwerkingtreding wordt in dit koninklijk besluit vastgelegd waarbij de gewenste rechtszekerheid wordt verzekerd. Inderdaad, artikel 4 voorziet in een uitgestelde inwerkingtreding van de wettelijke bepalingen om de bedrijfsrevisoren toe te laten zich voor te bereiden op de nieuwe bepalingen.

Artikel 5

De Minister van Justitie en de Minister van Economie zijn belast met de uitvoering van het koninklijk besluit.

Wij hebben de eer te zijn,
Sire,
van Uwe Majesteit,
de zeer eerbiedige en zeer trouwe dienaars,
De Minister van Justitie,
M. VERWILGHEN
De Minister van Economie,
Ch. PICQUE

1.5. KONINKLIJK BESLUIT VAN 4 APRIL 2003 TOT OPRICHTING VAN HET ADVIES- EN CONTROLECOMITÉ OP DE ONAFHANKELIJKHEID VAN DE COMMISSARIS (ZOWAAS GEWIJZIGD DOOR HET KONINKLIJK BESLUIT VAN 16 JUNI 2003) – OFFICIEUZE COORDINATIE)

(B.S. 19 mei 2003, B.S. 6 augustus 2003)

Art. 1.

Het Advies- en Controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris, bedoeld in artikel 133, tiende lid, van het Wetboek van vennootschappen, wordt samengesteld uit negen leden, inbegrepen de Voorzitter en de ondervoorzitter. Ten minste vier leden zijn Nederlandstalig en ten minste vier leden zijn Franstalig. De Voorzitter moet een grondige kennis van het Nederlands en het Frans bezitten.

In geval van vervanging van een lid beëindigt het nieuw aangewezen lid het mandaat van degene die hij vervangt.

De leden van het Comité kunnen geen lid zijn van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, noch van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

Het Instituut der Bedrijfsrevisoren en de Hoge Raad voor de Economische Beroepen duiden elk een effectief en een plaatsvervangend deskundige aan.

De Voorzitter van het Comité nodigt deze deskundigen uit voor de dossiers die ter advies of beslissing voorliggen. De deskundigen nemen niet deel aan de beslissingen van het Comité.

Artikel 458 van het Strafwetboek is van toepassing op de bovenvermelde deskundigen.

Art. 2.

In geval van vervanging van de Voorzitter of de ondervoorzitter beëindigt de nieuw benoemde Voorzitter of ondervoorzitter het mandaat van degene die hij vervangt.

De Voorzitter bereidt de vergaderingen van het Comité voor. Hij zit de vergaderingen voor

en verzekert de uitvoering van de door het Comité genomen beslissingen.

Hij ziet toe op het opstellen van de notulen van de vergaderingen, alsmede van de adviezen en verslagen uitgaande van het Comité.

Hij vertegenwoordigt het Comité tegenover de Regering, de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, het Instituut der Bedrijfsrevisoren, de tuchtinstanties en tegenover derden in het algemeen.

Hij neemt de nodige maatregelen om de adviezen en beslissingen van het Comité, op anonieme wijze en na de elementen verwijderd te hebben die door het beroepsgeheim getroffen worden, bekend te maken wanneer en in de vorm waarin het Comité daartoe besloten heeft.

Hij staat in voor het dagelijks bestuur van het Comité en neemt hiervoor de nodige maatregelen. Hij kan het dagelijks bestuur delegeren aan de ondervoorzitter of een lid van het secretariaat van het Comité.

In geval van een vraag om advies van een commissaris met betrekking tot de onafhankelijkheid, ingediend met toepassing van het zesde of tiende lid van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen, zal de Voorzitter van het Comité van de verzoeker binnen de drie werkdagen alle informatie kunnen vragen ter vervollediging van het dossier. Hij zal ook van de aanvrager bevestiging kunnen ontvangen dat hij aan het Comité alle nuttige informatie heeft verstrekt met het oog op een correcte beoordeling van de vraag. Het dossier zal minstens vijf werkdagen vóór de vergadering aan de leden moeten toegezonden worden. Het Comité moet een advies verstrekken binnen de vijftien werkdagen die volgen op de toezending van een volledig dossier.

Bij de behandeling van een dossier, waarin een verwijzing naar de tuchtcommissie van het Instituut der Bedrijfsrevisoren voorligt, zal de Voorzitter bijkomende inlichtingen kunnen vorderen die hij nuttig acht voor de beoordeling om een tuchtprocedure in te leiden tegen een lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. De aldus gevraagde inlichtingen zullen binnen een termijn van hoogstens vijf werkdagen door de Voorzitter van het Instituut der Bedrijfsrevisoren of door zijn vertegenwoor-

diger, aan het Comité worden overgemaakt wanneer ze betrekking hebben op een commissaris. De gevraagde inlichtingen met betrekking tot het beroep in zijn geheel worden door de Voorzitter van het Instituut der Bedrijfsrevisoren of door zijn vertegenwoordiger aan het Comité overgemaakt binnen een termijn van uiterlijk één maand.

Art. 3.

Het Comité vergadert op schriftelijke uitnodiging van de Voorzitter. De uitnodiging omvat de dagorde en de documenten die voor de te behandelen punten ten vertrouwelijke titel aan de leden worden overgemaakt. Behalve in geval van hoogdringendheid beslist door de Voorzitter, moet de uitnodiging ten minste vijf werkdagen vóór de vergadering verstuurd worden.

Op schriftelijk verzoek van vier leden van het Comité roept de Voorzitter de vergadering samen en neemt de voorgestelde punten op in de dagorde.

Art. 4.

Het Comité besluit overeenkomstig de regels van de beraadslagende vergaderingen.

Het Comité kan slechts geldig besluiten indien vijf leden aanwezig zijn met inbegrip van de Voorzitter of de Ondervoorzitter.

De beslissingen worden genomen met eenvoudige meerderheid van stemmen. Indien na een tweede stemming geen meerderheid is bereikt is de stem van de Voorzitter doorslaggevend.

Een lid kan aan een ander lid een schriftelijke volmacht geven voor de stemming.

De Voorzitter kan ertoe besluiten om een dossier aan de leden en aan de deskundigen bedoeld in artikel 1, vierde lid, toe te zenden met een voorstel van advies en met een termijn van vijf werkdagen om schriftelijk eventuele opmerkingen te maken en zich eventueel niet akkoord te verklaren met de voorgestelde tekst. In dat laatste geval zal de Voorzitter het Comité moeten samenroepen volgens de bepalingen van artikel 3 van dit besluit.

De adviezen en de beslissingen van het Comité moeten met redenen omkleed zijn.

De commissaris wordt gehoord op zijn vraag, of op vraag van het comité.

De Voorzitter kan bovendien, met instemming van de leden, andere deskundigen dan degenen bedoeld in artikel 1 horen of er beroep op doen tijdens de vergaderingen. Deze personen kunnen niet deelnemen aan de stemming.

De Voorzitter zorgt onverwijld voor de overmaking van het advies aan de commissaris en van de beslissing tot verwijzing in tucht naar de desbetreffende commissie van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, alsmede aan de Voorzitter van dit Instituut en aan de revisor tegen wie een tuchtprocedure is ingeleid.

De adviezen worden door de Voorzitter op anonieme wijze en in de vorm van een samenvatting aan de Voorzitter van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen overgemaakt.

De beslissingen tot verwijzing in tucht naar de desbetreffende Commissie van het Instituut der Bedrijfsrevisoren worden door de Voorzitter overgemaakt aan de Voorzitter van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen. Tussen beide Voorzitters zal er met betrekking tot een eventuele gezamenlijke verwijzing overleg gepleegd worden.

Art. 5.

Het Comité kan wetenschappelijk personeel aanwerven en ontslaan, volgens de modaliteiten die het bepaalt.

Het administratief personeel en de lokalen van het Comité worden door de Ministers van Justitie en van Economie ter beschikking gesteld.

Art. 6.

De leden van het Comité, de deskundigen, het wetenschappelijk personeel en de personen die het administratief secretariaat waarnemen, mogen geen feiten bekendmaken waarvan ze kennis zouden hebben uit hoofde van hun functie.

Art. 7.

Het Comité stelt zijn huishoudelijk reglement op en legt het ter goedkeuring voor aan de

ministers die bevoegd zijn voor Justitie en Economie.

Art. 8.

Aan de voorzitter, aan de leden van het Comité wordt, per vergadering of per schriftelijke procedure die tot een advies of een verwijzingsbeslissing leidt, en aan de deskundigen bedoeld in artikel 1, vierde lid, een zitpenning toegekend waarvan het bedrag wordt vastgesteld op 125 EUR.

De Voorzitter, de leden en de deskundigen bedoeld in artikel 1, vierde lid, hebben recht op terugbetaling van hun verplaatsings- en verblijfskosten die worden vergoed ten belope van het bedrag van de werkelijke kosten mits het voorleggen van bewijskrachtige bescheiden. Bij gebrek aan dergelijke bescheiden worden deze kosten vergoed volgens het hoogste barema dat geldt voor de federale ambtenaren. De werkelijke kosten mogen dit barema evenmin overschrijden.

Art. 9.

De kosten bedoeld in artikel 8 en alle andere kosten van het Comité worden gedeeltelijk gedekt door de bijdragen van het Instituut der bedrijfsrevisoren en gedeeltelijk door de bijdragen van de ondernemingen ter gelegenheid van de neerlegging van hun jaarrekening en van hun geconsolideerde jaarrekening.

Het bedrag bedoeld in het eerste lid bedraagt 0,50 EUR per jaarrekening en per geconsolideerde jaarrekening die neergelegd worden vanaf 1 januari 2004. De Nationale Bank van België neemt de jaarrekeningen, de geconsolideerde jaarrekeningen en de stukken die tegelijk hiermee moeten worden neergelegd niet in ontvangst zolang de bijdrage niet is betaald. In voorkomend geval brengt de Nationale Bank van België, binnen acht werkdagen na

de datum van ontvangst van de stukken, ter kennis van de onderneming dat de neerlegging van de stukken niet aanvaard wordt wegens niet betaling van de vereiste bijdrage.

Het bedrag van het budget van het Comité wordt jaarlijks vastgesteld, met een maximum van 300.000 EUR, op grond van de berekening van de kosten van het verlopen jaar.

Desgevallend worden de bijdragen bedoeld in lid 1 aangepast.

Voor het eerste werkingsjaar wordt het aandeel van het te storten bedrag door het Instituut der Bedrijfsrevisoren bepaald op 60.000 EUR. Voor het eerste jaar zal het Instituut der Bedrijfsrevisoren eveneens een gedeelte dat door de ondernemingen moet gestort worden, hetzij 60.000 EUR voorschieten en zal in het tweede jaar dit bedrag teruggestort krijgen.

Art. 10.

Lid 10 van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen, zoals ingevoegd door artikel 4, 4°, van de wet van 2 augustus 2002 houdende wijziging van het Wetboek van vennootschappen alsook 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 treedt in werking de dag van de bekendmaking van dit besluit in het Belgisch Staatsblad, met uitzondering van de tweede, de derde en de vierde zin die in werking treden op 1 september 2003.

Art. 11.

Onze Minister bevoegd voor Economie en Onze Minister bevoegd voor Justitie zijn, ieder wat hem betreft, belast met de uitvoering van dit besluit.

Verslag aan de Koning voorafgaand aan het koninklijk besluit van 4 april 2003

Sire,

Dit koninklijk besluit, dat wij de eer hebben u voor te leggen, is genomen in uitvoering van het artikel 133, lid 10, van het Wetboek van vennootschappen, zoals gewijzigd door de wet van 2 augustus 2002 houdende wijziging van het Wetboek van vennootschappen alsook van de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurse genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnameaanbiedingen.

Het besluit regelt de oprichting van een Comité voor advies en controle met zetel te Brussel en bekleed met rechtspersoonlijkheid. Krachtens genoemde bepaling verstrekt het Comité op verzoek van de commissaris een voorafgaandelijk advies over de verenigbaarheid van een prestatie met zijn onafhankelijke taakuitoefening.

Dit Comité kan tevens met betrekking tot de onafhankelijke taakuitoefening van een commissaris een zaak aanhangig maken bij het bevoegde tuchtorgaan van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Dezelfde wetbepalingen voorzien eveneens dat het comité daartoe alle nuttige informatie kan opvragen bij het genoemde Instituut. Het Comité is samengesteld uit leden die niet behoren tot het Instituut der Bedrijfsrevisoren en worden door de Koning benoemd op voordracht van de Minister van Economie en van de Minister van Justitie voor een hernieuwbare periode van vijf jaar. Aangezien dit Comité eigen rechtspersoonlijkheid heeft gegrond op de wet en zijn taak gericht is op de controle van de onafhankelijkheid van de commissaris, dient het orgaan voldoende autonoom te zijn om zijn opdracht te kunnen vervullen. Om deze reden werd dan ook voorzien dat de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen niet in het Comité zitting kunnen hebben. Nochtans is het wenselijk dat tussen de twee organen er een voldoende samenwerking moet voorzien worden met het oog op het bereiken van een gemeenschappelijk beleid inzake de onafhankelijkheid van de commissaris.

Dit besluit bepaalt, overeenkomstig de laatste zin van artikel 133, lid 10, de samenstelling, de organisatie, de werking, de wijze van

financiering van dit Comité alsmede de vergoeding van zijn leden.

Hierna volgt de commentaar per artikel:

Artikel 1

Overeenkomstig de wettelijke bepalingen bepaalt het besluit dat de leden van het Comité geen lid kunnen zijn van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

Het Comité kan beschouwd worden als een gecentraliseerde overheidsdienst die op autonome wijze haar opdracht uitvoert. Het feit dat de autonomie van het Comité via de rechtspersoonlijkheid in de wet is ingeschreven heeft tot gevolg dat er geen ondergeschikte band met de Hoge Raad voor de Economische Beroepen mag bestaan.

Om deze reden wordt geacht dat de leden van de Hoge Raad zelf niet in het Comité kunnen zitting hebben.

In dit artikel wordt echter de gewenste samenwerking tussen de twee organen geconcretiseerd door middel van de mogelijkheid voor de Hoge Raad om een deskundige aan te duiden die aanwezig zal zijn voor de dossiers die ter advies of beslissing voorliggen.

Een deskundige zal ook door het Instituut der Bedrijfsrevisoren aangeduid worden voor de dossiers die ter advies of beslissing voorliggen.

Met het oog op een duidelijke weergave van de bevoegdheid van dit nieuwe orgaan zal dit Comité "Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris" genoemd worden.

Het aantal leden wordt vastgesteld op negen met de precisering dat de Voorzitter en ondervoorzitter in dit aantal inbegrepen zijn. Een billijke taalverdeling wordt voorzien. De leden worden bij koninklijk besluit benoemd.

Artikel 2

Dit artikel stelt de bevoegdheid van de Voorzitter vast. De bekendmaking van de adviezen en beslissingen van het Comité zal kunnen gebeuren in de vorm door het Comité zelf beslist mits rekening te houden met de vertrouwelijkheid.

In het algemeen vertegenwoordigt de Voorzitter het Comité en verzekert hij het dagelijks bestuur.

Bij de indiening van een vraag door een commissaris met betrekking tot de onafhankelijkheid, en in het geval van een verwijzingsdossier naar de tuchtcommissie van het Instituut der Bedrijfsrevisoren wordt een termijn gesteld op de gevraagde informatie die door het Instituut zal moeten verstrekt worden.

Artikelen 3 en 4

Hoewel het Comité in het algemeen samenkomt op grond van een schriftelijke oproeping van de Voorzitter, wordt voorzien dat bij schriftelijk verzoek van de meerderheid van het Comité de Voorzitter de vergadering samenroept en de voorgestelde punten opneemt in de dagorde.

Het comité zal collegiaal beraadslagen overeenkomstig de regels van de beraadslagende vergaderingen. De mogelijkheid om via een schriftelijke procedure snel te werken is eveneens voorzien.

De tussenkomst van deskundigen kan gevraagd worden mits instemming van de leden.

De Voorzitter is tevens verantwoordelijk voor de overmaking van de adviezen of van verwijzingsdossiers.

De adviezen van het Comité worden in samengevatte vorm en op anonieme wijze aan de Voorzitter van de Hoge Raad doorgezonden. Wat de beslissingen inzake tuchtverwijzing betreft wordt in de mogelijkheid voorzien voor de Voorzitters van de Hoge Raad en van dit Comité om, naast de informatie van de Hoge Raad, overleg te plegen met het oog op een eventuele gezamenlijke verwijzing.

In het belang van de goede samenwerking tussen het Comité en de Hoge Raad wordt vooral de nadruk gelegd op de noodzaak tot wederzijdse uitwisseling van informatie.

Artikelen 5 en 6

Aangezien lid 10, van het artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen vaststelt dat het Comité bekleed is met rechtspersoonlijkheid en de middelen voor de werking niet

voorkomen op een begrotingspost van een centraal bestuur, maar een afzonderlijk vermogen vormt, samengesteld uit de bijdragen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en de ondernemingen, zal het Comité zelfstandig zijn werking kunnen organiseren en eveneens de mogelijkheid hebben om personeel aan te werven en te ontslaan.

De Federale Overheidsdienst Economie wordt tenslotte belast met de organisatie van het administratief secretariaat en met de voorziening van de ruimtelijke infrastructuur.

De andere werkingskosten worden gedragen door de hoger vermelde bijdragen (artikel 9).

Het wetenschappelijk personeel en het personeel van het secretariaat mogen geen feiten bekend maken, waarvan ze kennis zouden hebben uit hoofde van hun functie.

Artikel 8

Het bedrag van de zitpenningen is vastgelegd op hetzelfde niveau als voor de Hoge Raad voor de Economische Beroepen. De terugbetaling van de reis- en verblijfkosten gebeurt volgens terzake op het rijkspersoneel van toepassing zijnde reglementering.

Artikel 9

De financiering van het Comité wordt gedragen door enerzijds het Instituut der Bedrijfsrevisoren en anderzijds door de ondernemingen die jaarlijks hun jaarrekening en/of hun geconsolideerde jaarrekening neerleggen.

Het bedrag van deze financiering zal zodoende geen deel uitmaken van het budget van de departementen. Het Comité zal op grond van zijn rechtspersoonlijkheid zelf verantwoordelijk zijn voor het besteden van de gelden.

De financiering van het Comité door de bijdrage van de ondernemingen bij de neerlegging van hun jaarrekening is te verantwoorden door het feit dat alle ondernemingen te allen tijde een commissaris kunnen benoemen, zelfs wanneer ze er niet toe verplicht zijn. Daarenboven zal, rekening houdend met de bescheidenheid van het te betalen bedrag per neerlegging, de inning van deze bijdragen administratief eenvoudig zijn aangezien alle neerleggende ondernemingen aan de verplichting worden onderworpen. Tenslotte

komt deze financiering ten goede aan de transparantie van de markt en meteen ook het algemeen belang aangezien de controle van het Comité onrechtstreeks tot doel heeft de betrouwbaarheid van de door een commissaris gecontroleerde jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen te verhogen.

De begroting van het Comité wordt jaarlijks door de Koning vastgesteld rekening houdende met de kosten van het verlopen jaar. Desgevallend worden de bijdragen van de ondernemingen aangepast. Op die wijze zal worden getracht jaarlijks tot een aanvaardbare begroting te komen.

Aangezien voor de bijdragen van de ondernemingen zal moeten gewacht worden tot in de loop van het jaar 2003, wanneer de neerleggingen krachtens de wet moeten worden uitgevoerd, wordt voorgesteld, met akkoord van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, dat dit Instituut voor het eerste werkingsjaar een bedrag van 60.000 EUR zal storten als eigen bijdrage en een voorschot van hetzelfde be-

drag dat tijdens het tweede werkingsjaar zal teruggestort worden.

De autonomie van het Comité vindt zijn tegengewicht in de verplichting om jaarlijks een begroting op te stellen. De rekeningen goedgekeurd door het Comité worden voorgelegd aan de Minister van Economie die er de juistheid kan van doen nagaan.

Wij hebben de eer te zijn,

Sire,

van Uwe Majesteit,

de zeer eerbiedige en zeer trouwe dienaars,

De Minister van Justitie,

M. VERWILGHEN

De Minister van Economie,

Ch. PICQUE

2. EUROPESE UNIE

2.1. ACHTSTE RICHTLIJN 84/253/EEG VAN DE RAAD VAN 10 APRIL 1984, STEUNEND OP ARTIKEL 54, DERDE LID, PUNT G), VAN HET EEG-VERDRAG, BETREFFENDE DE ERKENNING VAN PERSONEN DIE BELAST ZIJN MET DE WETTELIJKE CONTROLE VAN BOEKHOUD-BESCHIEDEN, *PUBLICATIEBLAD VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN*, L.126, 12 MEI 1984, P. 20-26 (UITTREKSELS)

(PB. L. 126, 12 mei 1984)

DE RAAD VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN,

Gelet op het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap, inzonderheid op artikel 54, lid 3, *sub g*),

Gezien het voorstel van de Commissie,

Gezien het advies van het Europese Parlement,

Gezien het advies van het Economisch en Sociaal Comité,

Overwegende dat uit hoofde van Richtlijn 78/660/EEG de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen moet worden gecontroleerd door een of meer tot die controle bevoegde personen en dat alleen de in artikel 11 van die richtlijn bedoelde vennootschappen daarvan kunnen worden vrijgesteld;

Overwegende dat genoemde richtlijn is aangevuld bij Richtlijn 83/349/EEG die betrekking heeft op de geconsolideerde jaarrekening;

Overwegende dat het van belang is een harmonisatie tot stand te brengen van de vakbekwaamheid van de personen die bevoegd zijn de wettelijke controle van de boekhoudbescheiden te verrichten, en hun onafhankelijkheid en betrouwbaarheid te waarborgen;

Overwegende dat de theoretische kennis die nodig is voor de wettelijke controle van de boekhoudbescheiden op een hoog peil dient te staan en dat dit hoge peil en het vermogen om die kennis in praktijk te brengen moeten worden aangetoond door het afleggen van een vakbekwaamheidsexamen;

Overwegende dat de Lid-Staten de bevoegdheid moeten krijgen om personen toe te laten die niet voldoen aan alle eisen inzake de theoretische opleiding, maar wel kunnen bogen op langdurige beroepswerkzaamheden met voldoende ervaring op financieel, juridisch en boekhoudkundig gebied en het vakbekwaamheidsexamen met gunstig gevolg hebben afgelegd;

Overwegende dat de Lid-Staten ook de mogelijkheid moeten krijgen om overgangsmaatregelen ten gunste van de beroepsbeoefenaren te treffen;

Overwegende dat de Lid-Staten zowel natuurlijke personen als controlerende vennootschappen die rechtspersonen of andere vennootschappen of verenigingen kunnen zijn, kunnen toelaten;

Overwegende dat natuurlijke personen die de wettelijke controle van de boekhoudbescheiden namens een controlerende vennootschap verrichten, aan de voorwaarden van deze richtlijn moeten voldoen;

Overwegende dat een Lid-Staat personen kan toelaten die buiten die Staat vakbekwaamheid hebben verworven, gelijkwaardig aan die welke in de onderhavige richtlijn is voorgescreven;

Overwegende dat moet worden toegestaan dat een Lid-Staat die op het tijdstip van de aanneming van deze richtlijn categorieën natuurlijke personen kent die aan de in deze richtlijn gestelde voorwaarden voldoen, maar van wie het niveau van het vakbekwaamheidsexamen lager ligt dan dat van een examen ter afsluiting van een universitaire opleiding, die personen onder bepaalde voorwaarden en tot een latere coördinatie, speciaal kan blijven toestaan de wettelijke controle uit te oefenen van de boekhoudbescheiden van kleine vennootschappen of een klein geheel van groepen ondernemingen, wanneer deze Lid-Staat geen gebruik heeft gemaakt van de in de communautaire richtlijn geboden vrijstellingsmogelijkheden inzake het opstellen van een geconsolideerde jaarrekening;

Overwegende dat deze richtlijn noch de vrijheid van vestiging noch het vrij verrichten van diensten beoogt ten aanzien van de personen die belast zijn met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden;

Overwegende dat de erkenning van de voor deze controle aan onderdanen van andere Lid-Staten verleende toelatings specifiek zal worden geregeld bij richtlijnen die betrekking hebben op de toegang tot en de uitoefening van activiteiten op financieel, economisch en boekhoudkundig gebied, alsmede op het vrij verrichten van diensten in die sectoren,

HEEFT DE VOLGENDE RICHTLIJN VASTGESTELD:

Afdeling I. Toepassingsgebied

Art. 1.

§ 1. De in deze richtlijn vervatte coördinatie-maatregelen betreffen de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen van de Lid-Staten betreffende personen die belast zijn met:

- a) de wettelijke controle van de jaarrekening van vennootschappen en het onderzoek naar de overeenstemming tussen het jaarverslag en de jaarrekening, voor zover deze controle en dit onderzoek door het Gemeenschapsrecht worden voorgeschreven;
- b) de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening van een geheel van ondernemingen en het onderzoek naar de overeenstemming van het geconsolideerde jaarverslag met deze geconsolideerde jaarrekening, voor zover deze controle en dit onderzoek door het Gemeenschapsrecht worden voorgeschreven.

§ 2. De in lid 1 bedoelde personen kunnen naar gelang van de wetgeving van iedere Lid-Staat, natuurlijke personen zijn dan wel rechtspersonen of andere vormen van vennootschappen of verenigingen (controleerende vennootschappen in de zin van deze richtlijn).

Afdeling II. Bepalingen inzake de toelating

Art. 2.

§ 1. De wettelijke controle van de in artikel 1, lid 1, bedoelde stukken mag alleen worden verricht door toegelaten personen. Door de overheid van de Lid-Staten mogen slechts worden toegelaten:

- a) natuurlijke personen die ten minste aan de in de artikelen 3 tot en met 19 gestelde voorwaarden voldoen;

b) controleerende vennootschappen die ten minste aan de onderstaande voorwaarden voldoen:

- i) de natuurlijke personen die de wettelijke controle van de in artikel 1 bedoelde stukken namens de controleerende vennootschap verrichten, voldoen ten minste aan de voorwaarden van de artikelen 3 tot en met 19; de Lid-Staten mogen bepalen dat deze natuurlijke personen ook moeten zijn toegelaten;
- ii) de meerderheid van de stemrechten is in het bezit van natuurlijke personen of controleerende vennootschappen die ten minste voldoen aan de voorwaarden van de artikelen 3 tot en met 19, met uitzondering van artikel 11, lid 1, *sub* b); de Lid-Staten mogen bepalen dat deze natuurlijke personen of controleerende vennootschappen ook moeten zijn toegelaten. De Lid-Staten die deze meerderheid niet voorschrijven op het tijdstip van de aanneming van de onderhavige richtlijn, behoeven deze bepaling echter niet toe te passen, op voorwaarde dat alle aandelen van de controleerende vennootschap op naam zijn gesteld en slechts mogen worden overgedragen met instemming van de controleerende vennootschap en/of, wanneer de Lid-Staat dit bepaalt, met goedkeuring van het bevoegde gezag;
- iii) de meerderheid van de leden van het bestuurs- of leidinggevend orgaan van de controleerende vennootschap bestaat uit natuurlijke personen of uit controleerende vennootschappen die ten minste voldoen aan de voorwaarden van de artikelen 3 tot en met 19; de Lid-Staten mogen bepalen dat deze natuurlijke personen of controleerende vennootschappen ook moeten zijn toegelaten. Wanneer dit orgaan uit slechts twee leden bestaat, moet één hunner ten minste aan deze voorwaarden voldoen.

Onverminderd artikel 14, lid 2, moet de toelating van een controleerende vennootschap worden ingetrokken wanneer niet langer aan de *sub* b) bedoelde voorwaarden wordt voldaan. De Lid-Staten kunnen evenwel een termijn van ten hoogste twee jaar stellen waarbinnen weer aan de *sub* b), ii) en iii), bedoelde voorwaarden moet worden voldaan.

§ 2. Het bevoegde gezag van de Lid-Staten mag voor de toepassing van deze richtlijn een vereniging van beroepsbeoefenaren zijn, mits deze krachtens het nationale recht bevoegd is

toelatingen in de zin van deze richtlijn te verlenen.

Art. 3.

Het bevoegde gezag van een Lid-Staat verleent slechts toelating aan betrouwbare personen die geen werkzaamheden uitoefenen welke krachtens het recht van die Lid-Staat onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de in artikel 1, lid 1, bedoelde stukken.

Art. 4.

Natuurlijke personen kunnen slechts worden toegelaten tot het verrichten van de wettelijke controle van de in artikel 1, lid 1, bedoelde stukken, wanneer zij, na het niveau te hebben bereikt om tot een universiteit te worden toegelaten, een theoretische opleiding en een praktijkopleiding hebben gevolgd en met goed gevolg een door de Staat georganiseerd of erkend vakbekwaamheidsexamen hebben afgelegd waarvan het niveau overeenkomt met een afgesloten universitaire opleiding.

(...)

Afdeling III. Beroepsethiek en onafhankelijkheid

Art. 23.

De Lid-Staten bepalen dat de personen die toegelaten zijn tot de wettelijke controle van de in artikel 1, lid 1, bedoelde stukken, deze controle uitoefenen met de voor het beroep vereiste nauwgezetheid.

Art. 24.

De Lid-Staten bepalen dat deze personen geen wettelijke controle mogen uitoefenen wanneer zij volgens het recht van de Lid-Staat die de wettelijke controle voorschrijft, niet onafhankelijk zijn.

Art. 25.

De artikelen 23 en 24 zijn eveneens van toepassing op natuurlijke personen die aan de in de artikelen 3 tot en met 19 gestelde voorwaarden voldoen en de wettelijke controle van de in artikel 1, lid 1, bedoelde stukken uitoefenen namens een controlerende vennootschap.

Art. 26.

De Lid-Staten dragen er zorg voor dat tegen toegelaten personen passende sancties kunnen worden getroffen indien zij de controle niet overeenkomstig de artikelen 23, 24 en 25 uitvoeren.

Art. 27.

De Lid-Staten dragen er zorg voor dat ten minste de aandeelhouders, vennoten en leden van erkende controlerende vennootschappen, alsmede diegenen die met het bestuur of de leiding van of het toezicht op deze controlerende vennootschappen zijn belast, voor zover deze personen zelf niet in een Lid-Staat aan de in de artikelen 3 tot en met 19 gestelde voorwaarden voldoen, geen zodanige bemoeienis met de vervulling van de controle hebben dat daardoor afbreuk wordt gedaan aan de onafhankelijkheid van de natuurlijke persoon die namens de controlerende vennootschap de controle van de in artikel 1, lid 1, bedoelde stukken verricht.

Afdeling IV. Openbaarheid

Art. 28.

§ 1. De Lid-Staten dragen er zorg voor dat de namen en adressen van alle natuurlijke personen en controlerende vennootschappen die zij tot de uitoefening van de wettelijke controle van de in artikel 1, lid 1, bedoelde stukken hebben toegelaten, ter inzage liggen voor het publiek.

§ 2. Voorts dienen voor elke toegelaten controlerende vennootschap voor het publiek ter inzage te liggen:

- a) de namen en adressen van de in artikel 2, lid 1, sub b), i), bedoelde natuurlijke personen;
- b) de namen en adressen van de aandeelhouders, vennoten of leden van de controlerende vennootschap;
- c) de namen en adressen van degenen die met de leiding of het bestuur van de controlerende vennootschap zijn belast.

§ 3. Wanneer een natuurlijke persoon de wettelijke controle van de in artikel 1, lid 1, be-

doelde stukken van een vennootschap mag uitoefenen overeenkomstig de bepalingen van de artikelen 20, 21 en 22, is lid 1 van dit artikel van toepassing. Vermeld evenwel moet worden bij welke soort vennootschap of geheel van ondernemingen deze controle mag worden uitgeoefend.

Afdeling V. Slotbepalingen

(...)

Art. 31.

Deze richtlijn is gericht tot de Lid-Staten.

2.2. AANBEVELING VAN DE EUROPESE COMMISSIE VAN 16 MEI 2002 OVER DE ONAFHANKELIJKHEID VAN DE MET DE WETTELIJKE CONTROLE BELASTE ACCOUNTANT IN DE EU: BASISBEGINSELEN, 2002/590/EG, PUBLICATIEBLAD VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN, L. 191, 19 JULI 2002, P. 22-57

(PB. L. 191, 19 juli 2002)

DE COMMISSIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN,

Gelet op het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, en met name op artikel 211, tweede streepje,

Overwegende hetgeen volgt:

(1) De onafhankelijkheid van met de wettelijke controle belaste accountants (externe accountants) is van fundamenteel belang voor het bevorderen van het vertrouwen van het publiek in de betrouwbaarheid van externe accountantsverslagen. Zij verleent een grotere geloofwaardigheid aan de bekendgemaakte financiële gegevens en biedt toegevoegde waarde aan beleggers, investeerders, crediteuren, werknemers en andere belanghebbenden in EU-vennootschappen. Dit geldt vooral voor vennootschappen die instellingen van openbaar belang zijn, zoals bijvoorbeeld beursgenoteerde vennootschappen, kredietinstellingen, verzekeringsmaatschappijen, icbe's en beleggingsondernemingen.

(2) Onafhankelijkheid is tevens het belangrijkste middel waarover het accountantsberoep beschikt om het publiek en de regelgevers ervan te overtuigen dat externe accountants en accountantskantoren hun werkzaamheden uitvoeren op een manier die beantwoordt aan de algemeen aanvaarde ethische beginselen, en met name het integriteits- en het objectiviteitsbeginsel.

(3) Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (1) inzake «de toelating van personen belast met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden» stelt de minimumkwalificaties vast die worden verlangd van personen aan wie het is toegestaan wettelijke controles te verrichten.

(4) Overeenkomstig de artikelen 24 en 25 van deze richtlijn moeten de EU-lidstaten bepalen dat externe accountants noch op eigen gezag, noch namens een accountantskantoor wettelijke controle mogen uitoefenen wanneer zij niet onafhankelijk zijn. Artikel 26 van de richtlijn schrijft bovendien voor dat de lidstaten er zorg voor moeten dragen dat tegen externe accountants passende sancties kunnen worden getroffen indien zij een wettelijke controle niet onafhankelijk uitvoeren. Artikel 27 van de richtlijn bepaalt ten slotte dat de lidstaten er zorg voor moeten dragen dat ten minste de vennoten en aandeelhouders van een accountantskantoor geen zodanige bemoeienis met de uitvoering van een wettelijke controle hebben dat daardoor afbreuk wordt gedaan aan de onafhankelijkheid van de natuurlijke persoon die namens het accountantskantoor de wettelijke controle verricht. Dit vereiste geldt eveneens voor diegenen die met het bestuur of de leiding van of het toezicht op het accountantskantoor zijn belast, voorzover deze personen zelf niet als externe accountant zijn erkend.

(5) De nationale regels van de lidstaten inzake de onafhankelijkheid van externe accountants verschillen momenteel op allerlei punten, zoals bijvoorbeeld op het gebied van de personen, zowel binnen het accountantskantoor als daarbuiten, op wie de onafhankelijkheidsregels van toepassing zijn; de financiële, zakelijke of andere relaties die een externe accountant, een accountantskantoor of een werknemer van het kantoor mag onderhouden met een gecontroleerde cliënt; de niet-controlediensten die wel en die niet mogen worden verleend aan een gecontroleerde cliënt; en de te nemen veiligheidsmaatregelen. In een dergelijke situatie is het moeilijk om alle beleggers, investeerders en andere belanghebbenden in EU-vennootschappen dezelfde zekerheid te bieden dat externe accountants overal in de EU hun controlewerkzaamheden op onafhankelijke wijze uitoefenen.

(6) Momenteel bestaan er nog geen internationaal aanvaarde ethische normen die de onafhankelijkheid van de externe accountant regelen en die overal in de EU als ijkpunt voor nationale onafhankelijkheidsregels zouden kunnen fungeren.

(7) De problematiek van de onafhankelijkheid van externe accountants werd aangekaart in

(1) P.B. L. 126 van 12.5.1984, blz. 20.

het Groenboek van de Commissie van 1996 (1) betreffende “De rol, de positie en de aansprakelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de Europese Unie”, dat door de Raad, het Economisch en Sociaal Comité en het Europees Parlement werd onderschreven. In aansluiting op de mededeling van de Commissie van 1998 (2) betreffende “De wettelijke controle in de Europese Unie: verdere maatregelen” is het EU-Comité Accountantscontrole opgericht, dat de problematiek van de onafhankelijkheid van externe accountants als één van zijn prioriteiten heeft aangemerkt. Ten slotte wordt in de mededeling van de Commissie met als titel “Strategie van de EU inzake de financiële verslaggeving: verdere maatregelen” (3) onderstreept hoe belangrijk het is dat de uitoefening van de wettelijke controle in de hele Europese Unie eenzelfde hoogstaand niveau bereikt, waarbij onder meer ten aanzien van de normen op het gebied van de beroepsethiek een gemeenschappelijke benadering dient te worden gevolgd.

(8) Deze aanbeveling betreffende de onafhankelijkheid van externe accountants is van toepassing op het gehele externe accountantsberoep in de EU en is erop gericht een ijkpunt vast te stellen voor de onafhankelijkheidseisen die alle lidstaten van de EU aan externe accountants dienen op te leggen.

(9) Binnen het Comité Accountantscontrole is overeengekomen dat elke lidstaat er met behulp van de toepassing van basisbeginselen voor moet zorgen dat externe accountants, regelgevers en alle andere betrokkenen hetzelfde verstaan onder het onafhankelijkheidsvereiste. Op deze manier zullen de gebeurtenissen en omstandigheden die de onafhankelijkheid van een externe accountant bedreigen, overal in de EU op consistente wijze worden geïnterpreteerd en aangepakt. De invoering van dergelijke beginselen moet eveneens bijdragen tot de totstandbrenging van gelijke concurrentievoorwaarden bij de verlening van externe controlediensten in de interne markt. Deze beginselen moeten algemeen geldig, strikt, solide, concreet toepasbaar en redelijk zijn. Zij dienen zowel door beroepsorganisaties, toezichthouders en regelgevers als door externe accountants, hun cliën-

ten en andere belanghebbenden op consistente wijze te worden uitgelegd en toegepast.

(10) Tevens is binnen het Comité Accountantscontrole afgesproken dat op dit initiatief zou worden voortgebouwd om gemeenschappelijke onafhankelijkheidsnormen uit te werken. Dit alles moet bijdragen tot de totstandkoming van een eengemaakte EU-kapitaalmarkt zoals deze wordt geschetst in het Actieplan voor financiële diensten (4) dat door de Europese Raad van Stockholm (5) is onderschreven. Terwijl deze harmonisatiewerkzaamheden worden voortgezet, wordt de vaststelling van nationale onafhankelijkheidsregels ter aanvulling van de EU-basisbeginselen evenwel aan de lidstaten overgelaten. Deze regels zouden in het bijzonder gelden voor wettelijke controles van vennootschappen die in gereguleerde sectoren actief zijn. De lidstaten kunnen tevens besluiten de onafhankelijkheidsnormen die voor beursgenoteerde vennootschappen gelden, ook op niet-beursgenoteerde vennootschappen toe te passen.

(11) Een op een samenstel van beginselen gebaseerde benadering van de onafhankelijkheid van externe accountants is te verkiezen boven een aanpak die op de uitvaardiging van gedetailleerde regels berust, omdat een dergelijke benadering voorziet in een stevig kader waarbinnen externe accountants hun optreden moeten verantwoorden. Voorts biedt zulk een benadering het accountantsberoep en de regelgevers ervan de nodige flexibiliteit om snel en efficiënt te kunnen reageren op nieuwe ontwikkelingen in het zakenleven en de controleomgeving. Tegelijkertijd wordt vermeden dat wat mag en niet mag op een al te juridische en rigide wijze wordt benaderd, zoals bij een op regels gebaseerde aanpak het geval zou zijn. Met een benadering op basis van beginselen kan bovendien worden ingespeeld op de ontelbare veranderingen in individuele omstandigheden die zich in de praktijk en in de uiteenlopende rechtskaders in de EU voordoen. Een op de vaststelling van beginselen berustende benadering zal bijgevolg beter tegemoetkomen aan de behoeften van zowel de Europese kapitaalmarkten als de kleine en middelgrote ondernemingen.

(12) Het waarborgen van de onafhankelijkheid van externe accountants levert voorde-

(1) P.B. C. 321 van 27.10.1996, blz. 1.

(2) P.B. C. 143 van 8.5.1998, blz. 12.

(3) COM (2000) 359 van 13.6.2000.

(4) COM (1999) 232 van 11.5.1999.

(5) Conclusies van het Voorzitterschap, Europese Raad van Stockholm van 23 en 24 maart 2001.

len op in de vorm van een hogere efficiëntie en andere positieve effecten, die uiteindelijk de algemene doelmatigheid van de kapitaalmarkten in de hand werken. Daar staat tegenover dat de instandhouding van de onafhankelijkheid van de externe accountant aanleiding geeft tot een veelheid van extra kosten, die door diverse partijen moeten worden gedragen. Het gaat onder meer om de kosten van de ontwikkeling, instandhouding en handhaving van waarborgen voor de onafhankelijkheid. Wanneer lidstaten en regelgevers externe accountants willen verplichten een of andere veiligheidsmaatregel te nemen, moeten zij rekening houden met de in specifieke omstandigheden te verwachten kosten en baten. Zo kan een gegeven veiligheidsmaatregel tegen lage kosten aanzienlijke voordelen uit het oogpunt van het algemeen belang opleveren wanneer hij op accountantscontroles van instellingen van openbaar belang wordt toegepast. Indien hij echter wordt toegepast op de accountantscontrole van een kleine vennootschap die van vrij gering openbaar belang is, kan dezelfde veiligheidsmaatregel kosten met zich meebrengen die niet in verhouding staan tot de voordelen die eruit voortvloeien voor de gebruikers van de jaarrekening van de betrokken vennootschap.

(13) De vaststelling van basisbeginselen volstaat op zichzelf evenwel niet om het publiek ervan te overtuigen dat externe accountants in de EU adequate integriteits- en onafhankelijkheidsnormen in acht nemen. Er zijn gedegen kwaliteitsborgingstelsels nodig om te verifiëren of de externe accountants in de EU deze beginselen naar behoren toepassen. In dit verband voorziet de aanbeveling van de Commissie inzake “Waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle in de EU” (1) in externe beoordelingen van de kwaliteit van met de wettelijke controle belaste accountants, waarbij onder meer wordt nagegaan in hoeverre de onafhankelijkheidsnormen in acht worden genomen. Op deze kwaliteitsborgingstelsels wordt controle van buitenaf uitgeoefend.

(14) Met deze aanbeveling wordt een belangrijke stap gezet in de richting van een betere kwaliteitsborging van de accountantscontrole. Verdere stappen kunnen noodzakelijk blijken. De Commissie is voornemens een bredere strategie voor de accountantscontrole

voor te stellen. In het kader daarvan zal onder meer aandacht worden besteed aan de volgende kwesties: het gebruik van internationale standaarden voor accountantscontrole (International Standards on Auditing – ISA), de uitoefening van controle van buitenaf op het accountantsberoep en de rol van auditcomités.

(15) In deze aanbeveling wordt benadrukt dat het accountantsberoep verantwoordelijk is voor het waarborgen van de onafhankelijkheid van de externe accountant. Indien deze aanbeveling niet tot de gewenste harmonisatie leidt, zal de Commissie de stand van zaken drie jaar na de vaststelling van deze aanbeveling aan een hernieuwd onderzoek onderwerpen, waarbij zij tevens rekening zal houden met de internationale ontwikkelingen. Bij dit onderzoek zal meer in het bijzonder worden ingegaan op de vraag in hoeverre deze aanbeveling gevolgen heeft gehad voor de onafhankelijkheid van accountants die ook niet-controlediensten voor gecontroleerde cliënten verrichten.

(16) Binnen het EU-Comité Accountantscontrole en het Contactcomité Jaarrekeningsrichtlijnen bestaat algemene overeenstemming over de in deze aanbeveling neergelegde basisbeginselen.

(17) Deze aanbeveling verschaft een kader waarbinnen alle algemene aspecten van de onafhankelijkheid van externe accountants worden onderzocht. In afdeling A worden de algemene onafhankelijkheidsvereisten beschreven waaraan externe accountants moeten voldoen; tevens wordt aangegeven voor welke personen de onafhankelijkheidsregels moeten gelden. Vervolgens wordt in afdeling B een aantal specifieke situaties onder de loep genomen waarin de onafhankelijkheid kan worden bedreigd; voorts worden richtsnoeren verstrekt met betrekking tot de maatregelen die een externe accountant bij een specifieke wettelijke controle dient te nemen om de ontstane bedreigingen af te zwakken. Er zij op gewezen dat in afdeling B niet wordt gepoogd een volledige opsomming te geven van alle omstandigheden waarin bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de accountant kunnen ontstaan; dit neemt echter niet weg dat externe accountants op hun hoede moeten zijn voor dergelijke bedreigingen en alle nodige veiligheidsmaatregelen moeten nemen overeenkomstig de in deze aanbeveling vervatte be-

(1) COM (2000) 3304 van 15.11.2000.

ginselen en richtsnoeren. De in afdeling A neergelegde basisbeginselen en de in afdeling B omschreven essentiële veiligheidsmaatregelen die in specifieke omstandigheden moeten worden genomen, zijn toegelicht in een bijlage, waarin uitleg en richtsnoeren worden verstrekt. Belangrijke termen zijn gedefinieerd in het aanhangsel,

BEVEELT AAN:

dat de regels, normen en/of regelgeving met betrekking tot de onafhankelijkheid van met de wettelijke controle belaste accountants (externe accountants) in de lidstaten van de Europese Unie uitvoering geven aan het volgende samenstel van basisbeginselen:

A. ALGEMEEN KADER

Bij de uitvoering van een wettelijke controle (*) moet een externe accountant (1) zowel qua geesteshouding als naar buiten toe onafhankelijk zijn van de gecontroleerde cliënt (*). Een externe accountant mag niet tot de uitvoering van een wettelijke controle overgaan als er tussen hemzelf en zijn cliënt enigerlei financiële, zakelijke, arbeids- of andere relaties bestaan (waaronder ook de verlening van bepaalde niet-controlediensten aan de gecontroleerde cliënt is begrepen) die naar het oordeel van een redelijk denkende en terzake kundige derde zijn onafhankelijkheid in het gedrang brengen.

1. Objectiviteit, integriteit en onafhankelijkheid

1. Objectiviteit en professionele integriteit dienen de basisbeginselen te zijn die aan een accountantsverklaring over een jaarrekening ten grondslag liggen. De externe accountant kan het publiek er het best van overtuigen dat een wettelijke controle conform deze beginselen is uitgevoerd door onafhankelijk op te treden en dit ook naar buiten toe te laten merken.

(*) Gedefinieerd in de woordenlijst.

(1) Gedefinieerd in de woordenlijst. De term "externe accountant" heeft betrekking op alle natuurlijke personen dan wel rechtspersonen of andere vormen van vennootschappen, kantoren of maatschappen die overeenkomstig het bepaalde in de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht (Richtlijn 84/253/EEG) van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten de toelating hebben gekregen om wettelijke controles te verrichten.

2. Objectiviteit (als geesteshouding) leent zich niet voor externe verificatie en integriteit kan niet vooraf worden beoordeeld.

3. De beginselen en voorschriften betreffen de de onafhankelijkheid van externe accountants moeten een redelijk denkende en terzake kundige derde in staat stellen zich een oordeel te vormen over de procedures en maatregelen die door een externe accountant worden toegepast met het oog op het vermijden of ongedaan maken van feiten en situaties die bedreigingen of risico's voor zijn objectiviteit inhouden.

2. Verantwoordelijkheid en reikwijdte van het onafhankelijkheidsvereiste

1. Het behoort tot de verantwoordelijkheid van de externe accountant erop toe te zien dat aan het onafhankelijkheidsvereiste is voldaan.

2. Het onafhankelijkheidsvereiste geldt voor
a) de externe accountant zelf; en
b) degenen die in een zodanige positie verkeren dat zij de uitkomst van de wettelijke controle kunnen beïnvloeden.

3. Degenen die in een zodanige positie verkeren dat zij de uitkomst van de wettelijke controle kunnen beïnvloeden, zijn

- a) alle personen die rechtstreeks bij de wettelijke controle betrokken zijn (het bij de controleopdracht betrokken team (*)), met inbegrip van
 - i) de voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoten (*), de controleleiders en het controlepersoneel (het controleteam (*));
 - ii) beroepsbeoefenaars uit andere vakgebieden die bij de controleopdracht betrokken zijn (bv. juristen, actuarissen, belastingdeskundigen, IT-deskundigen en deskundigen op het gebied van het kasbeheer);
 - iii) degenen die instaan voor de kwaliteitscontrole of rechtstreeks toezicht houden op de controleopdracht;
- b) alle personen – zowel van het accountantskantoor (*) zelf als van het netwerk (*) waartoe het kantoor behoort – die deel uitmaken van de hiërarchische structuur (*) die voor de uitvoering van de wettelijke controle is opgezet;
- c) alle personen van het accountantskantoor of van het netwerk waartoe het behoort, die om een andere reden in een zodanige

positie kunnen verkeren dat zij de wettelijke controle kunnen beïnvloeden.

3. Bedreigingen van en risico voor de onafhankelijkheid

1. De onafhankelijkheid van externe accountants kan aan allerlei bedreigingen blootstaan, zoals onder meer eigenbelang, zelfcontrole, belangenbehartiging, te grote familiariteit of te verregaand vertrouwen, en intimidatie.

2. Om uit te maken hoe groot het risico is dat de onafhankelijkheid van een externe accountant in het gedrang komt, dient te worden uitgegaan van de relevantie van deze bedreigingen, zowel afzonderlijk als tezamen, en van de gevolgen daarvan voor de onafhankelijkheid van de externe accountant. Hierbij zal rekening moeten worden gehouden met de voor de desbetreffende wettelijke controle geldende specifieke omstandigheden.

3. Bij de beoordeling van het onafhankelijkheidsrisico dient een externe accountant terdege rekening te houden met:

- a) de in de afgelopen jaren aan de gecontroleerde cliënt verleende diensten en de relaties met de gecontroleerde cliënt vóór de aanwijzing als externe accountant; en
- b) de tijdens de uitvoering van de wettelijke controle aan de gecontroleerde cliënt verleende diensten en met de gecontroleerde cliënt onderhouden relaties.

4. Veiligheidsmaatregelen

1. Er dienen verschillende soorten veiligheidsmaatregelen – zoals onder meer verbodsmaatregelen, restricties, andere gedragsregels en procedures, en informatieverplichtingen – te worden genomen om de bedreigingen voor de onafhankelijkheid van externe accountants af te zwakken of weg te nemen (zie A.3).

2. Het bestaan van diverse veiligheidsmaatregelen en de doeltreffendheid ervan hebben gevolgen voor de omvang van het onafhankelijkheidsrisico.

4.1. Veiligheidsmaatregelen van gecontroleerde eenheden

4.1.1. Gevolgen van de controlestructuur voor de beoordeling van het onafhankelijkheidsrisico

De externe accountant dient na te gaan of de controlestructuur van de gecontroleerde eenheid afdoende waarborgen biedt om de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid te beperken en hoe deze waarborgen functioneren. Dergelijke waarborgen omvatten met name:

1. de aanwijzing van de externe accountant door personen die geen deel uitmaken van het management van de gecontroleerde eenheid; en
2. de controle- en communicatieprocedures die binnen de gecontroleerde eenheid op de wettelijke controle en andere door het accountantskantoor of het netwerk ervan aan deze eenheid verleende diensten van toepassing zijn.

4.1.2. Betrokkenheid van het controleorgaan

1. Wanneer een instelling van openbaar belang een controleorgaan bezit (zie A.4.1.1), dient de externe accountant ten minste eenmaal per jaar:

a) het controleorgaan schriftelijk mededeling te doen van:

- i) het totaalbedrag aan honoraria dat tijdens de verslagperiode door hemzelf, het accountantskantoor en de leden van het netwerk ervan aan de gecontroleerde cliënt en de met deze cliënt verbonden partijen (*) is aangerekend voor de verlening van diensten. Dit totaalbedrag moet worden uitgesplitst naar vier grote categorieën diensten: externe controlediensten, verdere assurance-opdrachten (*), belastingadviesdiensten en andere niet-controlediensten. De categorie andere niet-controlediensten dient verder in subcategorieën te worden onderverdeeld voorzover deze categorie componenten bevat die wezenlijk van elkaar verschillen. Bij deze onderverdeling in subcategorieën dient ten minste informatie te worden verstrekt over de honoraria voor de verlening van diensten op het gebied van financiële informatietechnologie, interne controle, waardebeoordeling, rechtsbijstand en rekrutering. Voor elk van deze (sub)categorieën diensten moeten zowel de in rekening gebrachte en contractueel vastgelegde bedragen als de bestaande voorstellen of offertes voor toekomstige dienstverleningsopdrachten afzonderlijk worden belicht;

(*) Gedefinieerd in de woordenlijst.

- ii) alle nadere bijzonderheden over alle relaties tussen, enerzijds, hemzelf, het accountantskantoor en de leden van het netwerk ervan (*), en, anderzijds, de gecontroleerde cliënt en de met deze cliënt verbonden partijen waarvan volgens de externe accountant redelijkerwijze mag worden aangenomen dat zij afbreuk kunnen doen aan zijn onafhankelijkheid en objectiviteit; en
- iii) de in verband daarmee genomen veiligheidsmaatregelen;
- b) schriftelijk te bevestigen dat hij, naar zijn professioneel oordeel, daadwerkelijk onafhankelijk is in de zin van de wettelijke en beroepsvoorschriften en zijn objectiviteit niet is aangetast, of daarentegen te kennen geven dat hij vreest dat zijn onafhankelijkheid en objectiviteit in het gedrang kunnen komen; en
- c) deze aangelegenheden met het controleorgaan van de gecontroleerde cliënt te bespreken.

2. Wanneer andere gecontroleerde cliënten dan instellingen van openbaar belang een controleorgaan bezitten, dient de externe accountant te overwegen of het niet dienstig is vergelijkbare maatregelen te nemen.

4.2. Kwaliteitsborging

Kwaliteitsborgingstelsels die voldoen aan de minimumvereisten neergelegd in de aanbeveling van de Commissie inzake de “waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle in de Europese Unie” (1), zijn verplichte mechanismen die ertoe bijdragen dat externe accountants op het niveau van de lidstaten het onafhankelijkheidsvereiste in acht nemen.

4.3. Algemene veiligheidsmaatregelen van de externe accountant

4.3.1. Eigendom van en zeggenschap over accountantskantoren

Indien de externe accountant een accountantskantoor is, moet ten minste de meerderheid van de stemrechten (50 % plus 1 stem) in het bezit zijn van personen die gemachtigd zijn

om binnen de Europese Unie wettelijke controles te verrichten (externe accountants (2). De wettelijke statuten van een externe accountant dienen bepalingen te bevatten om te voorkomen dat een eigenaar die geen accountant is, zeggenschap over het accountantskantoor kan verwerven (3).

4.3.2. Het interne veiligheidssysteem van het accountantskantoor

1. Een externe accountant dient een veiligheidssysteem op te zetten en in stand houden dat een geïntegreerd deel uitmaakt van de algemene bestuurlijke en interne controlestructuur van het kantoor.

2. De werking van een dergelijk systeem dient op schrift te zijn gesteld, zodat het met behulp van kwaliteitsborgingstelsels kan worden getoetst (zie A.4.2).

3. Algemeen genomen dient het veiligheidssysteem van een accountantskantoor het volgende te omvatten:

- a) schriftelijke gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid die aansluiten bij de vigerende onafhankelijkheidsnormen, de bedreigingen voor de onafhankelijkheid signaleren en in passende veiligheidsmaatregelen voorzien;
- b) een actieve en tijdige mededeling van deze gedragslijnen en van eventuele wijzigingen ervan aan elke vennoot, bestuurder en werknemer, onder meer door de regelmatige organisatie van opleidingscursussen en voorlichtingscampagnes terzake;
- c) passende procedures die door vennoten, bestuurders en werknemers dienen te worden gevolgd om zowel in normale als in

(2) Voor de toepassing van deze specifieke afdeling wordt onder “externe accountant” verstaan: alle natuurlijke personen dan wel rechtspersonen of andere vormen van vennootschappen, kantoren of maatschappen die overeenkomstig het bepaalde in de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht (Richtlijn 84/253/EEG) van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten de toelating hebben gekregen om wettelijke controles te verrichten.

(3) Deze alinea is niet van toepassing op accountantskantoren waarvoor de betrokken lidstaat overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b) ii), tweede zin, van de Achtste Richtlijn niet voorschrijft dat de meerderheid van de stemrechten in het bezit moet zijn van externe accountants, en waarvan alle aandelen op naam zijn gesteld en slechts mogen worden overgedragen met instemming van het kantoor en/of met goedkeuring van het voor de toelating van externe accountants bevoegde gezag.

(*) Gedefinieerd in de woordenlijst.

(1) COM (2000) 3304 van 15.11.2000.

- bijzondere omstandigheden aan de onafhankelijkheidsnormen te voldoen;
- d) de aanwijzing van accountants uit de hoogste bestuurskringen (vennoten) voor het bijwerken van de uitgestippelde gedragslijnen, de tijdige mededeling van deze bijwerkingen en de controle van de adequate werking van het veiligheidssysteem;
 - e) een verslag betreffende elke gecontroleerde cliënt waarin de conclusies zijn samengevat die zijn getrokken uit de beoordeling van de bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de externe accountant en uit de daarmee samenhangende evaluatie van het onafhankelijkheidsrisico. Deze conclusies dienen tevens te worden gemotiveerd. Indien ernstige bedreigingen worden vastgesteld, dient in het verslag ook een overzicht te worden gegeven van de stappen die zijn of zullen worden ondernomen om het onafhankelijkheidsrisico te vermijden dan wel ongedaan te maken, of om het althans tot een passend minimum te beperken; en
 - f) intern toezicht op de naleving van de gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid.

5. Openbaarmaking van honoraria

1. Wanneer een externe accountant of – indien de externe accountant een natuurlijke persoon is – een kantoor waarvan hij vennoot is, honoraria van een gecontroleerde cliënt heeft ontvangen voor (controle- en niet-controle) diensten die gedurende de verslagperiode van de cliënt zijn verleend, dienen al deze honoraria op passende wijze openbaar te worden gemaakt.
2. De lidstaten of hun toezichthoudende instanties dienen deze openbaarmaking verplicht te stellen voor zover de gecontroleerde jaarrekening van een gecontroleerde cliënt overeenkomstig hun nationaal recht moet worden bekendgemaakt.
3. Het totale inkomen in de vorm van honoraria dient te worden uitgesplitst naar vier categorieën: externe controlediensten, verdere assurance-opdrachten, belastingadviesdiensten en andere niet-controlediensten. De honoraria voor andere niet-controlediensten moeten verder in subcategorieën worden uitgesplitst voorzover deze categorie componenten bevat die wezenlijk van elkaar verschillen. Bij deze onderverdeling in subcategorie-

en dient ten minste informatie te worden verstrekt over de honoraria voor de verlening van diensten op het gebied van financiële informatietechnologie, interne controle, waardebeoordeling, rechtsbijstand en rekrutering. Voor elk van deze (sub)categorieën dient tevens het bedrag te worden vermeld dat betrekking heeft op de overeenkomstige (sub)categorie van de voorafgaande verslagperiode. Voorts moet een procentuele verdeling van de honoraria over de (sub)categorieën worden verstrekt.

4. Bij een wettelijke controle van een geconsolideerde jaarrekening moeten de honoraria die de externe accountant en de leden van zijn netwerk hebben ontvangen voor de diensten die zij aan de gecontroleerde cliënt en zijn geconsolideerde eenheden hebben verleend, op dezelfde wijze worden bekendgemaakt.

B. BIJZONDERE OMSTANDIGHEDEN

1. Financiële belangen

1. Een bestaand of potentieel, direct of indirect financieel belang in de gecontroleerde cliënt of de met deze cliënt verbonden partijen, met inbegrip van enigerlei afgeleid instrument dat daar rechtstreeks mee verband houdt, kan een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de externe accountant indien het wordt aangehouden door hemzelf of door enigerlei andere persoon die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden (elke persoon die onder A.2 valt).

De externe accountant moet de ernst van een dergelijke bedreiging beoordelen, nagaan met welke veiligheidsmaatregelen het daaraan verbonden onafhankelijkheidsrisico kan worden beperkt, en alle stappen ondernemen die hij nodig acht. Dit kan zelfs gaan tot weigering of neerlegging van de controleopdracht, dan wel uitsluiting van de betrokken persoon van deelneming aan het controleteam. Waar mogelijk, en met name bij cliënten die instellingen van openbaar belang zijn, dient de externe accountant ernaar te streven het controleorgaan bij het evaluatieproces te betrekken.

2. Het bezit van een financieel belang in de gecontroleerde cliënt of de met deze cliënt verbonden partijen is onverenigbaar met de onafhankelijkheid van de externe accountant wanneer

- a) de externe accountant, het accountantskantoor, een lid van het bij de controleopdracht betrokken team of van de hiërarchische structuur, of een vennoot van het kantoor of het netwerk ervan die werkzaam is in een "bureau" (*) dat in belangrijke mate aan een controleopdracht meewerkt,
 - i) een direct financieel belang in de gecontroleerde cliënt bezit; of
 - ii) een indirect financieel belang in de gecontroleerde cliënt bezit dat voor één van beide partijen van grote betekenis is; of
 - iii) een (direct of indirect) financieel belang in met de cliënt verbonden partijen bezit dat voor één van beide partijen van grote betekenis is;
- b) elke andere persoon die onder A.2 valt, een (direct of indirect) financieel belang in de gecontroleerde cliënt of de met deze cliënt verbonden partijen bezit dat voor één van beide partijen van grote betekenis is.

De bovenvermelde personen mogen derhalve geen financiële belangen van die aard bezitten. Wanneer een dergelijk belang wordt verworven als gevolg van een externe gebeurtenis (bv. erfenis, schenking, fusie van kantoren of vennootschappen enz.), moet de betrokken persoon dit belang zo spoedig mogelijk van de hand doen, en uiterlijk binnen een maand nadat hij kennis heeft gekregen van het bestaan van het financiële belang en het recht heeft verworven zich ervan te ontdoen. Intussen dienen aanvullende veiligheidsmaatregelen te worden genomen om de onafhankelijkheid van de externe accountant te waarborgen, zoals bijvoorbeeld het onderwerpen van de controlewerkzaamheden van de betrokken persoon aan een extra verificatie of uitsluiting van de betrokken persoon van deelneming aan de wezenlijke besluitvorming betreffende de wettelijke controle van de cliënt.

3. Ook een financieel belang van schijnbaar geringe betekenis in een gecontroleerde cliënt of de met deze cliënt verbonden partijen kan een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de externe accountant. Deze bedreiging zal des te groter en dus onaanvaardbaarder zijn als het belang niet volgens normale zakelijke voorwaarden is verworven of wordt aangehouden, dan wel niet op zakelijke, objectieve wijze tussen onafhankelijke partijen is verhandeld. Het behoort tot de ver-

antwoordelijkheid van de externe accountant om uit te maken hoe groot het aan een dergelijk belang verbonden risico is en om ervoor te zorgen dat alle nodige stappen worden ondernomen om dit risico tot een minimum te beperken.

2. Zakelijke relaties

1. Zakelijke relaties tussen, enerzijds, de externe accountant, het accountantskantoor of enigerlei andere persoon die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden (elke persoon die onder A.2 valt), en, anderzijds, de gecontroleerde cliënt, de met deze cliënt verbonden partijen of het management ervan kunnen aanleiding geven tot eventueel uit eigenbelang, belangenbehartiging of intimidatie voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de externe accountant.

2. Zakelijke relaties of verbintenissen tot het aanknopen van dergelijke relaties dienen te worden verboden, tenzij de relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en geen bedreiging van betekenis vormt voor de onafhankelijkheid van de externe accountant.

Waar mogelijk, en met name bij cliënten die instellingen van openbaar belang zijn, dient de externe accountant ernaar te streven met het controleorgaan van de gecontroleerde cliënt de gevallen te bespreken waarin twijfel rijst over de vraag of een zakelijke relatie al dan niet past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en wel of geen bedreiging van betekenis vormt voor zijn onafhankelijkheid.

3. Bovenstaande alinea's 1 en 2 zijn niet van toepassing op de verlening van externe controlediensten. Noch het accountantskantoor, noch enig lid van het netwerk waartoe het kantoor behoort, mogen echter externe controlediensten verlenen aan

- a) een eigenaar van het accountantskantoor; of
- b) een met een dergelijke eigenaar verbonden partij wanneer de eigenaar in een zodanige positie kan verkeren dat hij de besluitvorming van het accountantskantoor met betrekking tot de uitoefening van de wettelijke controle kan beïnvloeden; of
- c) een eenheid waarbij elke persoon met een bestuurs- of controlefunctie in die eenheid in een zodanige positie kan verkeren dat

(*) Gedefinieerd in de woordenlijst.

hij de besluitvorming van het accountantskantoor met betrekking tot de uitoefening van de wettelijke controle kan beïnvloeden (1)

3. Uitoefening van een dienstbetrekking bij de gecontroleerde cliënt

1. Dubbel dienstverband van een persoon waarbij deze zowel bij het accountantskantoor (elke persoon die onder A.2 valt) als bij de gecontroleerde cliënt of de met deze cliënt verbonden partijen in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden, dient verboden te zijn. Ook detachering (2) bij een gecontroleerde cliënt of bij één van de met deze cliënt verbonden partijen wordt als dubbel dienstverband aangemerkt. Wanneer een werknemer van een accountantskantoor in het kader van een detachering bij een gecontroleerde cliënt werkzaam is geweest en wordt ingedeeld bij het bij de controleopdracht betrokken team waaraan de wettelijke controle van de betrokken cliënt wordt toevertrouwd, mag deze persoon niet worden belast met de controle van enigerlei functie of activiteit die hij tijdens zijn detachering diende uit te oefenen of te controleren (zie ook B.5).

2. In gevallen waarin een lid van het bij de controleopdracht betrokken team voornemens is het accountantskantoor te verlaten en bij een gecontroleerde cliënt in dienst te treden, dienen de gedragslijnen en procedures van het accountantskantoor (zie A.4.3) te voorzien in:

a) de verplichting voor alle leden van elk bij de controleopdracht betrokken team om het accountantskantoor onmiddellijk in kennis te stellen van elke situatie die implicaties heeft voor hun potentiële functie bij de gecontroleerde cliënt;

(1) Het bepaalde in alinea 3, onder (a) en (b), is niet van toepassing op accountantskantoren waarvoor de betrokken lidstaat overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b) ii), tweede zin, van de Achtste Richtlijn niet voorschrijft dat de meerderheid van de stemrechten in het bezit moet zijn van externe accountants, en waarvan alle aandelen op naam zijn gesteld en slechts mogen worden overgedragen met instemming van het kantoor en/of met goedkeuring van het voor de toelating van externe accountants bevoegde gezag, mits een door een dergelijk accountantskantoor gecontroleerde cliënt niet in een positie verkeert waarin hij de besluitvorming van het kantoor met betrekking tot de uitoefening van de wettelijke controle kan beïnvloeden.

(2) Elke persoon die op uitleenbasis bij een cliënt werkzaam is, onder het directe toezicht van de cliënt werkt en geen boekhoudkundige transacties initieert of gegevens opstelt die niet door de cliënt zijn gecontroleerd en goedgekeurd.

b) de onmiddellijke ontheffing van een dergelijk lid van het bij de controleopdracht betrokken team van de controleopdracht; en

c) een onmiddellijke verificatie van de controlewerkzaamheden die het ontslagnemende of voormalige lid van het bij de controleopdracht betrokken team in het kader van de lopende en/of recentste accountantscontrole heeft verricht. Deze verificatie dient te worden uitgevoerd door een hogergeplaatste accountant. Wanneer de persoon die bij de cliënt in dienst treedt, een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot of de voor de controleopdracht verantwoordelijke vennoot is, dan moet de verificatie worden uitgevoerd door een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot die niet bij de controleopdracht betrokken is. (Wanneer er als gevolg van de omvang van het accountantskantoor geen enkele vennoot is die niet bij de controleopdracht is betrokken, kan het kantoor een andere externe accountant vragen de vereiste verificatie te verrichten of de toezichthouder op zijn beroepsgroep om advies te verzoeken.)

3. Wanneer een voormalig lid van het bij de controleopdracht betrokken team of een persoon die deel uitmaakte van de hiërarchische structuur, bij een gecontroleerde cliënt in dienst is getreden, moeten de gedragslijnen en procedures van het accountantskantoor waarborgen dat er geen banden van betekenis meer bestaan tussen het kantoor en de betrokken persoon. Dit houdt onder meer in dat:

a) ongeacht of de betrokken persoon voordien bij de controleopdracht betrokken was, alle uitstaande geldbedragen en andere vergelijkbare financiële tegoeden (met inbegrip van pensioenuitkeringen) volledig moeten zijn vereffend, tenzij deze vallen onder vaste afspraken die niet kunnen worden beïnvloed door enigerlei resterende banden tussen de betrokken persoon en het accountantskantoor;

b) de betrokken persoon niet meer mag deelnemen of mag lijken deel te nemen aan de bedrijfs- of beroepsactiviteiten van het accountantskantoor.

4. Wanneer een bij de uitvoering van de wettelijke controle met een essentiële taak belastte vennoot het accountantskantoor verlaat om bij de gecontroleerde cliënt een essentiële

bestuursfunctie (*) te gaan uitoefenen, wordt dit geacht aanleiding te geven tot een onaanvaardbaar hoog onafhankelijkheidsrisico. Daarom moet een termijn van ten minste twee jaar verstrekken zijn voordat een bij de uitvoering van de wettelijke controle met een essentiële taak belaste vennoot een essentiële bestuursfunctie kan aanvaarden.

4. Uitoefening van een bestuurs- of controlefunctie bij een gecontroleerde cliënt

1. Een persoon die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden (elke persoon die onder A.2 valt), mag geen lid zijn van een bestuursorgaan (bv. raad van bestuur) of een controleorgaan (bv. auditcomité of een ander toezichhoudend orgaan) van een gecontroleerde cliënt. Hij mag evenmin lid zijn van een dergelijk orgaan van een entiteit die direct of indirect meer dan 20 % van de stemrechten van de cliënt bezit, of waarvan de cliënt direct of indirect meer dan 20 % van de stemrechten in zijn bezit heeft.

2. Wanneer een voormalig lid van het bij de controleopdracht betrokken team een bestuurs- of controlefunctie bij een gecontroleerde cliënt gaat vervullen, is het bepaalde in B.3(3) en (4) van toepassing.

5. Indiensttreding bij het accountantskantoor

Wanneer een directeur of bestuurder van de gecontroleerde cliënt in dienst treedt van het accountantskantoor, mag deze persoon gedurende een periode van twee jaar na zijn vertrek bij de gecontroleerde cliënt geen deel uitmaken van het bij de controleopdracht betrokken team. Indien de persoon tot de hiërarchische structuur behoort, mag hij gedurende een periode van twee jaar na zijn vertrek bij de gecontroleerde cliënt niet betrokken zijn bij belangrijke beslissingen in verband met een controleopdracht van de betrokken cliënt of van één van de met deze cliënt verbonden partijen. Dit vereiste geldt eveneens voor elke voormalige werknemer van de gecontroleerde cliënt, tenzij zijn verantwoordelijkheden en taken in dienst van de gecontroleerde cliënt van geen enkele betekenis zijn voor de uitoefening van de wettelijke controle.

6. Familiale en andere persoonlijke banden

1. Een natuurlijke persoon die een externe accountant is, mag een controleopdracht niet aanvaarden wanneer één van zijn naaste familieleden:

- a) een hoge bestuursfunctie bekleedt bij de gecontroleerde cliënt;
- b) in een zodanige positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op de opstelling van de boekhoudbescheiden of jaarrekening van de gecontroleerde cliënt;
- c) een financieel belang in de gecontroleerde cliënt bezit (zie B.1), tenzij het te verwaarlozen is; of
- d) met de gecontroleerde cliënt een zakelijke relatie onderhoudt (zie B.2), tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de externe accountant.

2. Een persoon van een accountantskantoor of netwerk mag geen deel uitmaken van het bij de controleopdracht betrokken team wanneer één van zijn naaste familieleden aan één van de criteria van alinea (1), onder (a) tot en met (d), voldoet; hetzelfde geldt voor een voor de uitoefening van de wettelijke controle toegevoegde vennoot die werkzaam is in een “bureau” waarin een naast familielid van één van de andere vennoten werkt dat aan deze criteria voldoet.

Er dienen adequate veiligheidsmaatregelen te worden genomen om te voorkomen dat een persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur betrokken is bij beslissingen die rechtstreeks met de controleopdracht verband houden ingeval één van de naaste familieleden van die persoon aan één van de criteria van alinea 1, onder a) tot en met d), voldoet, of wanneer hij werkzaam is in een “bureau” waarin een naast familielid van één van de vennoten werkt dat aan deze criteria voldoet.

3. De externe accountant dient na te gaan of hijzelf of een andere persoon die van het bij de controleopdracht betrokken team of de hiërarchische structuur deel uitmaakt, dan wel iemand die werkzaam is in een “bureau” waar toe hijzelf of een dergelijke persoon behoort, geen andere nauwe persoonlijke banden heeft die vergelijkbare veiligheidsmaatregelen vereisen.

(*) Gedefinieerd in de woordenlijst.

4. De juiste toedracht van een nauwe persoonlijke band van een relevante persoon dient te worden beoordeeld aan de hand van de kennis van de externe accountant en de betrokken persoon. De betrokken persoon moet de externe accountant dan ook inlichten over alle feiten en omstandigheden die vereisen dat veiligheidsmaatregelen worden genomen om een onaanvaardbaar hoog onafhankelijkheidsrisico te reduceren.

7. Niet-controlediensten

7.1. Algemeen

1. Wanneer een externe accountant, een accountantskantoor of één van de leden van het netwerk waartoe het kantoor behoort, aan een gecontroleerde cliënt of aan één van de met deze cliënt verbonden partijen andere diensten dan externe controlediensten (niet-controlediensten) verleent, moet het algemene veiligheidssysteem (zie A.4. 3) van de externe accountant waarborgen dat:

- a) de personen in dienst van het accountantskantoor of van enigerlei kantoor van het netwerk waartoe het behoort, bij de verlening van een niet-controledienst geen beslissingen nemen en evenmin betrokken zijn bij de besluitvorming in naam van de gecontroleerde cliënt, één van de met deze cliënt verbonden partijen of het management ervan; en
- b) wanneer een onafhankelijkheidsrisico blijft bestaan wegens specifieke bedreigingen die uit de aard van een niet-controledienst kunnen voortvloeien, het risico tot een aanvaardbaar minimum wordt beperkt.

2. Zelfs als hij niet betrokken is bij het besluitvormingsproces van de gecontroleerde cliënt of van één van de met deze cliënt verbonden partijen, moet de externe accountant onder meer nagaan welke van de volgende specifieke veiligheidsmaatregelen eventueel dienen te worden genomen om elke mogelijke resterende bedreiging voor de onafhankelijkheid tot een minimum te beperken:

- a) invoering van regelingen ter beperking van het risico van zelfcontrole door de verantwoordelijkheden en kennis op het terrein van specifieke, niet met controlediensten verband houdende opdrachten te compartimenteren;
- b) stelselmatige kennisgeving van elke controle- en andere opdracht aan de personen van het accountantskantoor of het netwerk

die voor de vrijwaring van de onafhankelijkheid verantwoordelijk zijn, met inbegrip van degenen die belast zijn met het toezicht op de lopende werkzaamheden;

- c) extra verificatie van de wettelijke controle door een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot die niet betrokken is bij de verlening van diensten aan de gecontroleerde cliënt of aan één van de met deze cliënt verbonden partijen; of
- d) verificatie van buitenaf door een andere externe accountant of inwinnen van advies bij de toezichthouder op de beroepsgroep.

3. Waar zulks aangewezen is, en met name bij cliënten die instellingen van openbaar belang zijn, dient de externe accountant ernaar te streven de verlening van niet-controlediensten aan een gecontroleerde cliënt of aan één van de met deze cliënt verbonden partijen met het controleorgaan van de cliënt te bespreken (zie A.4.1.2).

7.2. Voorbeelden – Analyse van specifieke situaties

7.2.1. Opstelling van boekhoudbescheiden en jaarrekening

1. Er is sprake van een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wanneer een externe accountant, een accountantskantoor, een entiteit van een netwerk van kantoren, dan wel een vennoot, bestuurder of werknemer daarvan meewerkt aan de opstelling van de boekhoudbescheiden of jaarrekening van de gecontroleerde cliënt. De ernst van de bedreiging hangt af van de mate van betrokkenheid van deze personen bij het opstellingsproces en van de betekenis van dit proces voor het algemeen belang.

2. Er wordt van uitgegaan dat de uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid steeds te groot is wanneer zou worden toegestaan aan het opstellingsproces mee te werken, tenzij de verleende bijstand uitsluitend een technisch of routinematig karakter heeft, of de verstrekte raadgevingen van louter informatieve aard zijn.

3. Bij wettelijke controles van cliënten die instellingen van openbaar belang zijn, wordt het onafhankelijkheidsrisico dat verbonden is aan de verlening van andere bijstand dan die welke binnen het kader van de wettelijke controleopdracht valt, echter als onaanvaardbaar

hoog beschouwd; de verlening van dergelijke bijstand dient derhalve verboden te worden.

7.2.2. Ontwerpen en invoeren van financiële informatietechnologiesystemen

1. Wanneer de externe accountant, het accountantskantoor of een entiteit van het netwerk van het kantoor aan een gecontroleerde cliënt diensten verleent die verband houden met het ontwerpen en de invoering van financiële informatietechnologiesystemen (FITS) waarvan gebruik wordt gemaakt om informatie te genereren die deel uitmaakt van de jaarrekening van de gecontroleerde cliënt, kan er sprake zijn van een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid.

2. De uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wordt als te ernstig beschouwd om een externe accountant, een accountantskantoor of een van de kantoren van de groep waartoe het behoort, toe te staan dergelijke FITS-diensten te verlenen, tenzij:

- a) het management van de gecontroleerde cliënt schriftelijk bevestigt dat het de verantwoordelijkheid voor het gehele interne controlesysteem op zich neemt;
- b) de externe accountant zich ervan heeft vergewist dat het management van de gecontroleerde cliënt niet voornamelijk op de FITS-werkzaamheden vertrouwt om de degelijkheid van zijn interne controles en systemen voor de financiële verslaggeving te beoordelen;
- c) de in het kader van een project voor het ontwerpen van FITS verleende dienst betrekking heeft op het ontwerpen van FITS volgens de specificaties die door het management van de gecontroleerde cliënt zijn vastgesteld; en
- d) de FITS-diensten geen “sleutelklaar” project vormen (d.w.z. een project dat bestaat in het opstellen van de programmatuur, het configureren van de computerapparatuur en de installatie van beide), tenzij de gecontroleerde cliënt of het management ervan uitdrukkelijk in de krachtens (a) vereiste schriftelijke bevestiging vermeldt de verantwoordelijkheid op zich te nemen voor
 - i) het ontwerpen, de invoering en het beoordelingsproces, met inbegrip van elke beslissing dienaangaande; en

- ii) de werking van het systeem, met inbegrip van de gegevens die door het systeem worden gebruikt of gegenereerd.

Deze bepalingen brengen geen beperkingen met zich mee voor de diensten die een externe accountant, een accountantskantoor of een lid van het netwerk van het kantoor verricht in verband met de beoordeling, ontwikkeling en praktische toepassing van interne boekhoudcontroles en risicomanagementcontroles, mits deze personen niet als werknemers handelen en geen bestuursfuncties uitoefenen.

3. Ook in de niet bij alinea 2 verboden gevallen moet de externe accountant nagaan of er aanvullende veiligheidsmaatregelen nodig zijn om elke eventueel resterende, uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid te ondervangen, en in het bijzonder of de diensten die met het ontwerpen en de invoering van financiële informatietechnologiesystemen verband houden, niet uitsluitend dienen te worden verricht door een team van deskundigen met andere medewerkers (en zonder de voor de controleopdracht verantwoordelijke vennoot) en met een andere hiërarchie dan die van het bij de controleopdracht betrokken team.

7.2.3. Diensten op het gebied van waardebeoordeling

1. Er is sprake van een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wanneer een externe accountant, een accountantskantoor, een entiteit van het netwerk, dan wel een vennoot, bestuurder of werknemer daarvan ten behoeve van de gecontroleerde cliënt diensten op het gebied van waardebeoordeling verricht die resulteren in een waardebeoordeling die bestemd is om in de jaarrekening van de cliënt te worden opgenomen.

2. De uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wordt als te ernstig beschouwd om de verlening van diensten op het gebied van waardebeoordeling toe te staan die leiden tot waarderungen van posten die van materieel belang zijn voor de jaarrekening en waarbij de waardebeoordeling wordt gekenmerkt door een aanzienlijke mate van subjectiviteit die inherent is aan de betrokken post.

3. In de niet bij alinea 2 verboden gevallen moet de externe accountant nagaan of er aanvullende veiligheidsmaatregelen nodig zijn om elke eventueel resterende, uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid te ondervangen, en in het bijzonder of de dienst op het gebied van de waarde-bepaling niet uitsluitend dient te worden verricht door een team van deskundigen met andere medewerkers (en zonder de voor de controleopdracht verantwoordelijke vennoot) en met een andere hiërarchie dan die van het bij de controleopdracht betrokken team.

7.2.4. Deelname aan de interne controle van de gecontroleerde cliënt

1. In bepaalde omstandigheden kunnen zich uit zelfcontrole voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid voordoen wanneer een externe accountant, een accountantskantoor of een entiteit van het netwerk interne controlediensten aan een gecontroleerde cliënt verleent.

2. Teneinde de uit zelfcontrole voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid die aan de betrokkenheid bij de interne controle van een gecontroleerde cliënt verbonden zijn, tot een minimum te beperken, dient de externe accountant:

- a) zich ervan te vergewissen dat het bestuurs- of controleorgaan van de gecontroleerde cliënt te allen tijde de verantwoordelijkheid blijft dragen voor
 - i) het algemene interne controlesysteem (d.w.z. de instelling en instandhouding van interne controles, met inbegrip van de dagelijkse controles en procedures voor de goedkeuring, uitvoering en verwerking van boekhoudkundige transacties);
 - ii) de vaststelling van de reikwijdte, het risico en de frequentie van de toe te passen interne controleprocedures; en
 - iii) de inaanmerkingneming en follow-up van de bevindingen en aanbevelingen waartoe de interne controle of een wettelijke controle aanleiding geven.
- Indien de externe accountant er niet van overtuigd is dat dit het geval is, mogen hij, noch het accountantskantoor, noch enige entiteit van het netwerk waartoe het kantoor behoort, aan de interne controle van de gecontroleerde cliënt deelnemen;

- b) bij de uitvoering van de wettelijke controle de resultaten van interne controleprocedures buiten beschouwing te laten indien deze niet op adequate wijze zijn geverifieerd. Dit betekent onder meer dat de desbetreffende controlewerkzaamheden achteraf moeten worden geverifieerd door een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot die noch bij de wettelijke controle, noch bij de interne controle betrokken is.

7.2.5. Optreden in naam van de gecontroleerde cliënt bij de beslechting van (rechts)geschillen

1. Er is sprake van een uit belangenbehartiging voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wanneer een externe accountant, een accountantskantoor, een entiteit van het netwerk, dan wel een vennoot, bestuurder of werknemer daarvan namens de gecontroleerde cliënt optreedt bij de beslechting van een (rechts)geschil. Een dergelijke bedreiging kan zich ook voordoen wanneer een dergelijke dienst de inschatting van de kansen van de gecontroleerde cliënt bij de beslechting van het geschil betreft en dit gevolgen heeft voor de in de jaarrekening op te nemen bedragen.

2. Zowel de uit belangenbehartiging als de uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid worden te groot geacht om een externe accountant, een accountantskantoor, een entiteit van het netwerk, dan wel een vennoot, bestuurder of werknemer daarvan toe te staan namens een gecontroleerde cliënt op te treden bij de beslechting van een (rechts)geschil dat betrekking heeft op aanlegenheden waarvan redelijkerwijze mag worden verwacht dat zij een materiële invloed zullen hebben op de jaarrekening van de cliënt en waarbij sprake is van een aanzienlijke mate van subjectiviteit.

3. Ook in de niet bij alinea 2 verboden gevallen moet de externe accountant nagaan of er aanvullende veiligheidsmaatregelen nodig zijn om elke eventueel resterende, uit belangenbehartiging voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid te ondervangen. Dergelijke maatregelen kunnen onder meer bestaan in het inzetten van personeel (met inbegrip van de voor de controleopdracht verantwoordelijke vennoot) dat niet tot het bij de controleopdracht betrokken team behoort en een andere hiërarchie heeft.

7.2.6. Indienstneming van hogere kaderleden

1. Wanneer een externe accountant, een accountantskantoor, een entiteit van het netwerk, dan wel een vennoot, bestuurder of werknemer daarvan bij de indienstneming van hoger of essentieel personeel door de gecontroleerde cliënt betrokken is, kunnen er zich diverse bedreigingen voor de onafhankelijkheid voordoen, die onder meer kunnen voortvloeien uit eigenbelang, een te verregaand vertrouwen of intimidatie.

2. Voordat de externe accountant aanvaardt om zijn medewerking te verlenen aan de indienstneming van hoger of essentieel personeel, dient hij de eventuele huidige en toekomstige bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid af te wegen. Vervolgens dient hij zich te beraden over adequate veiligheidsmaatregelen om deze bedreigingen af te zwakken.

3. Bij de indienstneming van personeel voor essentiële financiële en administratieve functies is de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de externe accountant zeer groot. In dat geval dient hij zorgvuldig na te gaan of er zich eventueel situaties kunnen voordoen waarin zelfs aan het verstrekken van een lijst van potentiële kandidaten voor dergelijke posten een onaanvaardbaar hoog onafhankelijkheidsrisico verbonden kan zijn. Bij wettelijke controles van instellingen van openbaar belang wordt het onafhankelijkheidsrisico te groot geacht om het verstrekken van een dergelijke beperkte lijst toe te staan.

4. De beslissing wie in dienst wordt genomen, dient hoe dan ook steeds door de gecontroleerde cliënt te worden getroffen.

8. Honoraria voor controle- en niet-controlediensten

8.1. Resultaatgebonden honoraria

1. Afspraken in verband met honoraria voor controleopdrachten waarbij het bedrag van de beloning afhankelijk is van het resultaat dat de verleende dienst oplevert, geven aanleiding tot uit eigenbelang en belangenbehartiging voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid die een onaanvaardbaar hoog onafhankelijkheidsrisico inhouden. Bijgevolg wordt verlangd dat:

a) nooit controleopdrachten worden aanvaard tegen een resultaatgebonden honorarium;

en

b) om elke schijn van resultaatgebondenheid te vermijden, de grondslag voor de berekening van de honoraria voor controlediensten elk jaar van tevoren wordt overeengekomen. Daarbij dient enige manoeuvreerruimte te worden gelaten, zodat met onverwachte factoren in de werkzaamheden rekening kan worden gehouden.

2. Ook afspraken in verband met resultaatgebonden honoraria voor niet-controlediensten die de externe accountant, het accountantskantoor of een entiteit van het netwerk van het kantoor aan een gecontroleerde cliënt of aan één van de met deze cliënt verbonden partijen verleent, kunnen bedreigingen voor de onafhankelijkheid met zich meebrengen. Het veiligheidssysteem van de externe accountant (zie A.4.3.2) dient daarom te waarborgen dat:

a) er nooit dergelijke afspraken worden gemaakt zonder dat eerst het eventueel daaruit voortvloeiende onafhankelijkheidsrisico wordt beoordeeld en is nagegaan of er adequate veiligheidsmaatregelen kunnen worden genomen om dit risico tot een aanvaardbaar minimum te beperken; en

b) indien de externe accountant er niet van overtuigd is dat adequate veiligheidsmaatregelen zijn genomen om de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid te ondervangen, de opdracht tot verlening van niet-controlediensten wordt geweigerd of de externe accountant de wettelijke controle staakt om een dergelijke opdracht te kunnen aanvaarden.

8.2. Verhouding tussen totale honoraria en totale inkomsten

1. De verlening van (controle- en niet-controle) diensten door een externe accountant, een accountantskantoor of een netwerk aan een gecontroleerde cliënt of de met deze cliënt verbonden partijen mag niet uitmonden in feitelijke of uiterlijke financiële afhankelijkheid van deze gecontroleerde cliënt of cliëntgroep.

2. Er wordt geacht sprake te zijn van financiële afhankelijkheid wanneer het totaalbedrag aan honoraria (voor controle- en niet-controlediensten samen) dat een externe accountant, een accountantskantoor of netwerk van een gecontroleerde cliënt en de met deze cliënt verbonden partijen ontvangt of zal ont-

vangen, gedurende een periode van vijf jaar een bovenmatig hoog percentage van de totale jaarlijkse inkomsten uitmaakt.

3. De externe accountant dient tevens te onderzoeken of er tussen een persoon die in een positie verkeert waarin hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden (elke persoon die onder A.2 valt), en een gecontroleerde cliënt en de met deze cliënt verbonden partijen bepaalde, op de betaling van honoraria gebaseerde relaties bestaan die de indruk van financiële afhankelijkheid kunnen wekken.

4. De externe accountant, het accountantskantoor of het netwerk moet hoe dan ook steeds kunnen aantonen dat er geen sprake is van financiële afhankelijkheid van een bepaalde gecontroleerde cliënt of van de met deze cliënt verbonden partijen.

8.3. Achterstallige honoraria

Wanneer er sprake is van een aanzienlijke achterstand bij de betaling van honoraria voor controle- of niet-controlediensten en het bedrag van deze achterstallige honoraria of dat bedrag tezamen met de honoraria voor lopende opdrachten als een lening van een aanzienlijke omvang kan worden opgevat (zie ook B.2), dan wordt de uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid zodanig groot geacht dat een externe accountant geen nieuwe opdracht meer zou mogen aanvaarden of, waar zulks passend en mogelijk is, de lopende controleopdracht zou moeten neerleggen. De situatie dient te worden beoordeeld door een venoot die niet bij de verlening van diensten aan de cliënt is betrokken. Wanneer een dergelijke beoordeling niet kan plaatsvinden, moet de situatie aan een door een andere externe accountant te verrichten beoordeling van buitenaf worden onderworpen. Een eventueel alternatief is dat advies wordt gevraagd aan de toezichthouder op de beroepsgroep.

8.4. Vaststelling van de honoraria

Een externe accountant moet kunnen aantonen dat het honorarium voor een controleopdracht toereikend is om voldoende tijd en gekwalificeerd personeel vrij te maken voor de uit te voeren taak en om alle standaarden voor de accountantscontrole, richtsnoeren en kwaliteitsbewakingsprocedures niet te ne-

men. Hij dient eveneens te kunnen aantonen dat de toegewezen middelen ten minste gelijk zijn aan die welke zouden worden toegewezen aan andere werkzaamheden van vergelijkbare aard.

9. Rechtsgeschillen

1. Er kunnen zich zowel uit eigenbelang als uit belangenbehartiging voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid voordoen wanneer er een rechtsgeschil is gerezen of naar alle waarschijnlijkheid zal rijzen tussen, enerzijds, de externe accountant, het accountantskantoor of enigerlei andere persoon die in een positie verkeert waarin hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden (elke persoon die onder A.2 valt), en, anderzijds, een gecontroleerde cliënt of de met deze cliënt verbonden partijen. Om deze bedreigingen correct te kunnen inschatten, moeten alle aan de cliënt verleende controle- en niet-controlediensten in aanmerking worden genomen.

2. Wanneer de externe accountant een dergelijke bedreiging ziet aankomen, dient hij de zaak te bespreken met het controleorgaan van de gecontroleerde cliënt of, wanneer een dergelijk orgaan niet bestaat, met de toezichthouder op zijn beroepsgroep. De onafhankelijkheid van de externe accountant zal naar alle waarschijnlijkheid ernstig worden bedreigd wanneer er een grote kans bestaat dat het tot een rechtsgeschil komt dat van wezenlijk belang is voor één van beide betrokken partijen of waarbij een eerder uitgevoerde wettelijke controle wordt betwist, of wanneer een belangrijk rechtsgeschil aan de gang is. De externe accountant dient zijn werkzaamheden te staken zodra een dergelijke omstandigheid aan het licht komt; hij dient daarbij te handelen in overeenstemming met de bepalingen van het nationaal recht.

10. Hoger personeel dat lange tijd aan eenzelfde opdracht meewerkt

1. Er kunnen zich uit een te verregaand vertrouwen of te grote familiariteit voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid voordoen wanneer bepaalde leden van het bij de controleopdracht betrokken team geregeld en voor lange tijd aan de wettelijke controle van een gecontroleerde cliënt meewerken, vooral wanneer het gaat om gecontroleerde cliënten die instellingen van openbaar belang zijn.

2. Om deze bedreigingen bij een wettelijke controle van een instelling van openbaar belang te beperken, is de externe accountant verplicht

a) ten minste de bij de uitvoering van de wettelijke controle met een essentiële taak belaste vennoten (*) van het bij de controleopdracht betrokken team (met inbegrip van de voor de controleopdracht verantwoordelijke vennoot) binnen de 7 jaar na hun opneming in het bij de controleopdracht betrokken team te vervangen. De bij de uitvoering van de wettelijke controle met een essentiële taak belaste vennoten die zijn vervangen, mogen pas opnieuw aan een opdracht bij de gecontroleerde cliënt meewerken nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sedert de datum waarop zij zijn vervangen; en

b) het onafhankelijkheidsrisico te onderzoeken dat kan voortvloeien uit de langduri-

ge medewerking van andere leden van het bij de controleopdracht betrokken team, en adequate veiligheidsmaatregelen te nemen om dit risico tot een aanvaardbaar minimum te beperken.

3. Ook wanneer het gaat om gecontroleerde cliënten die geen instellingen van openbaar belang zijn, is het aangewezen de in alinea 2 beschreven procedures toe te passen. Wanneer het accountantskantoor evenwel niet in staat is een toerbeurtregeling voor de bij de uitvoering van de wettelijke controle met een essentiële taak belaste vennoten in te stellen, dient de externe accountant uit te maken welke andere veiligheidsmaatregelen moeten worden genomen om het onafhankelijkheidsrisico tot een aanvaardbaar minimum te beperken.

Deze aanbeveling is gericht tot de lidstaten.

(*) Gedefinieerd in de woordenlijst.

BIJLAGE

Hierna worden aanvullende richtsnoeren verstrekt voor de interpretatie van de basisbeginselen die in de aanbeveling worden uiteengezet.

A. ALGEMEEN KADER

De doelmatigheid van de door een externe accountant gevolgde aanpak om de bedreigingen en risico's voor zijn onafhankelijkheid bij de uitvoering van een bepaalde controle-opdracht af te zwakken, kan het best worden getoetst door na te gaan of een redelijk denken- en terzake kundige derde die van alle voor de controle-opdracht relevante feiten en omstandigheden op de hoogte is, al dan niet tot de conclusie zal komen dat de externe accountant alle onder zijn aandacht gebrachte aspecten objectief en onpartijdig heeft beoordeeld.

De externe accountant moet een helder beeld hebben van wat wordt bedoeld met objectiviteit (d.i. een geesteshouding) en onafhankelijkheid (zowel feitelijk als naar buiten toe). Bij het beantwoorden van de vraag of hij in staat is een objectieve en onafhankelijke accountantscontrole te verrichten, moet hij bijgevolg een breed scala van factoren en aspecten in overweging nemen. Zo moet hij zich onder meer afvragen welke personen, afgezien van hemzelf, de uitkomst van de accountantscontrole in kwestie kunnen beïnvloeden; of er sprake is van enigerlei bestaande of potentiële bedreigingen of risico's die naar het oordeel van een redelijk denkende en terzake kundige derde eventueel zijn onafhankelijkheid in het gedrang kunnen brengen; en welk geheel van veiligheidsmaatregelen deze mogelijke bedreigingen of risico's kan wegnemen of afzwakken en zijn onafhankelijkheid kan aantonen. In sommige gevallen zal de enige maatregel waarmee hij zijn onafhankelijkheid onomstotelijk kan bewijzen erin bestaan van bepaalde relaties met de gecontroleerde cliënt af te zien.

1. OBJECTIVITEIT, INTEGRITEIT EN ONAFHANKELIJKHEID

Het publiek zal pas vertrouwen stellen in de rol van wettelijke controles uit het oogpunt van het algemeen belang, de betrouwbaarheid van gecontroleerde jaarrekeningen en het vermogen van het accountantsberoep om zijn rol in het controleproces naar behoren te vervul-

len als het een goed inzicht heeft in de ethische vereisten waaraan externe accountants moeten voldoen. Dit houdt ook in dat het publiek inzicht moet hebben in de methoden om de inachtneming van deze vereisten te toetsen. Daarom is het van belang dat er eensgezindheid heerst over wat met "het onafhankelijkheidsvereiste van de externe accountant" (1) wordt bedoeld, hoe dit vereiste zich verhoudt tot de ethische vereisten van "objectiviteit" en "integriteit" (2), en op welke manier en tot op welke hoogte de inachtneming van deze vereisten op objectieve wijze kan worden beoordeeld.

Het uiteindelijke doel van de wettelijke controle is het uitbrengen van een objectieve accountantsverklaring. Een externe accountant die wil aantonen dat hij daartoe in staat is, kan dit het beste doen door te laten zien dat hij op objectieve wijze te werk gaat. Om dit te bewerkstelligen moet hij bij zijn optreden blijf geven van billijkheid, intellectuele eerlijkheid en integriteit (d.w.z. billijk en eerlijk handelen), en tevens alle belangenconflicten vermijden die zijn onafhankelijkheid in het gedrang kunnen brengen.

Objectiviteit en integriteit zijn niet gemakkelijk te toetsen en lenen zich evenmin voor externe verificatie. Daarom hebben de lidstaten en het accountantsberoep regels en richtsnoeren uitgewerkt die recht doen aan het cruciale belang van deze beginselen en de ethische verantwoordelijkheden van externe accountants verduidelijken.

Het vereiste dat een externe accountant onafhankelijk moet zijn, dient vanuit twee gezichtspunten te worden bezien:

- onafhankelijkheid qua geesteshouding, d.w.z. een geesteshouding waarbij alleen rekening wordt gehouden met alle overwegingen die voor de onderhanden taak van belang zijn en geen andere; en
- onafhankelijkheid naar buiten toe, d.w.z. het vermijden van feiten en situaties die van

(1) Zie artikel 24 van de Achtste Richtlijn Venootschapsrecht, waarin van de lidstaten wordt verlangd dat zij bepalen dat externe accountants volgens het recht van de lidstaat die de wettelijke controle voorschrijft, onafhankelijk moeten zijn.

(2) Zie ook artikel 23 van de Achtste Richtlijn Venootschapsrecht, waarin van de lidstaten wordt verlangd dat zij bepalen dat externe accountants de wettelijke controle met de voor het beroep vereiste nauwgezetheid moeten uitoefenen.

dermate belangrijke betekenis zijn dat een redelijk denkende en terzake kundige derde het vermogen van de externe accountant om objectief te handelen, in twijfel zou trekken.

Bij het toetsen van de onafhankelijkheid van de externe accountant moet in de eerste plaats worden nagegaan in welke specifieke situatie de externe accountant zich bevindt, en met name welke relaties of belangen enige relevantie hebben voor zijn taak.

Onafhankelijkheid is geen absolute norm die door externe accountants moet worden gehaald door zich te onthouden van alle economische, financiële en andere relaties die eventueel de indruk van een of andere vorm van afhankelijkheid kunnen wekken. Het moge immers duidelijk zijn dat een dergelijk streven onmogelijk te verwezenlijken valt, aangezien iedereen wel in enige mate afhankelijk is of banden heeft met een andere persoon.

Het is niettemin mogelijk de inachtneming van het onafhankelijkheidsvereiste door een externe accountant op objectieve wijze te toetsen aan de hand van een controleproces. Daarbij moet in de eerste plaats worden gekeken naar de specifieke situatie waarin de externe accountant zich bevindt, en met name naar alle relaties of belangen die van invloed kunnen zijn op zijn taak. Ten tweede moet worden nagegaan of deze belangen of relaties van dien aard zijn dat zij een redelijk denkende en terzake kundige derde die van al deze omstandigheden op de hoogte is, doen besluiten dat de externe accountant onafhankelijk is, d.w.z. dat hij in staat is over alle aspecten van de controle-opdracht objectief en onpartijdig te oordelen. In deze zin kan onafhankelijkheid eventueel als substituuat voor integriteit en objectiviteit worden opgevat en door een redelijk denkende en terzake kundige derde worden geverifieerd.

2. VERANTWOORDELIJKHEID EN REIKWIJDTE VAN HET ONAFHANKELIJKHEIDSVEREISTE

Verantwoordelijkheid

De algemene verantwoordelijkheid voor de naleving van de nationale regelgeving en beroepsregels ten aanzien van wettelijke controles berust bij de externe accountants (zowel natuurlijke personen als rechtspersonen). Dit geldt ook voor de onafhankelijkheidsregels.

Bij een specifieke wettelijke controle is het de met deze controle belaste externe accountant die erop toe moet zien dat aan het onafhankelijkheidsvereiste voor externe accountants is voldaan. Dit vereiste is niet alleen van toepassing op hemzelf en op de organisatorische eenheid die wordt gevormd door het accountantskantoor (in de veronderstelling dat dit niet dezelfde rechtspersoon is als de externe accountant), maar ook op enigerlei andere persoon die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden.

Een externe accountant of — indien de externe accountant een natuurlijke persoon is — het accountantskantoor dat de controle-opdracht uitvoert, dient adequate regelingen te hebben ingesteld die het mogelijk maken alle redelijke maatregelen te nemen om ervoor te zorgen dat het personeel van het kantoor zich houdt aan de gedragslijnen en procedures ter waarborging van de onafhankelijkheid (zie ook A.4.3). Deze regelingen kunnen onder meer betrekking hebben op aangelegenheden zoals interne organisatie, arbeidscontracten en tuchtmaatregelen.

Indien een externe accountant tot een netwerk behoort, moet hij alle redelijke maatregelen nemen om ervoor te zorgen dat alle eenheden van dit netwerk, alsook de eigenaars, aandeelhouders, vennoten, bestuurders en werknemers ervan die in een zodanige positie verkeren dat zij de wettelijke controle kunnen beïnvloeden, zich houden aan de onafhankelijkheidsregels die van toepassing zijn in het rechtsgebied waar de accountantsverklaring dient te worden uitgebracht. Dit kan bijvoorbeeld op de volgende manieren worden werkstelligd:

- door het sluiten van contractuele overeenkomsten die de externe accountant de mogelijkheid bieden de kantoren van zijn netwerk en de vennoten (*), bestuurders en werknemers ervan onafhankelijkheidsregels op te leggen ten aanzien van zijn gecontroleerde cliënten, waarbij deze regels onder meer voorzien in voor alle kantoren van het netwerk geldende procedures voor de kwaliteitsbeoordeling en in de mogelijkheid van een externe kwaliteitsborging;

- door de kantoren van het netwerk periodieke informatie over de gecontroleerde cliënten te verstrekken en deze kantoren ertoe te

(*) Gedefinieerd in de woordenlijst.

verplichten zelf ook periodieke informatie te verschaffen over hun zakelijke en financiële relaties met deze cliënten. Deze informatiestroom in beide richtingen is noodzakelijk om op de hoogte te blijven van alle tussen de kantoren van het netwerk en een gecontroleerde cliënt en de met deze cliënt verbonden partijen bestaande relaties waarop de door de externe accountant uitgestippelde gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid van invloed kunnen zijn;

— door het instellen van verplichte overlegprocedures tussen kantoren, die in werking treden in alle gevallen waarin de kans bestaat dat de onafhankelijkheid van de externe accountant in het gedrang komt als gevolg van de relatie die zijn gecontroleerde cliënt onderhoudt met een van de kantoren van het netwerk.

Van bovenbeschreven instrumenten kan tevens gebruik worden gemaakt om de onafhankelijkheid te waarborgen in situaties waarin bij de accountantscontrole subcontractanten of lasthebbers van de externe accountant of het accountantskantoor betrokken zijn die geen deel uitmaken van het netwerk waartoe de betrokken externe accountant of het betrokken accountantskantoor behoort.

Bij een controleopdracht waarbij de externe accountant een accountantskantoor is, berust de verantwoordelijkheid voor het uitmaken voor welke personen het onafhankelijkheidsvereiste moet gelden en welke instrumenten en regels op deze personen van toepassing moeten zijn, in het algemeen bij de voor de controleopdracht verantwoordelijke vennoot (*). Hij zal zich daarbij op zijn professioneel oordeel moeten baseren, aangezien het tot zijn verantwoordelijkheid behoort na te gaan of al dan niet aan het onafhankelijkheidsvereiste is voldaan. Hij moet tevens op de hoogte worden gesteld van alle tussen de externe accountant, het accountantskantoor of het netwerk en de cliënt bestaande relaties die uit het verlenen van controle- en niet-controlediensten voortvloeien (zie “Door het accountantskantoor uit te stippelen gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid” onder A.4.3.2).

Reikwijdte van het onafhankelijkheidsvereiste

Een externe accountant dient er zich terdege van bewust te zijn dat niet alleen de eigen re-

laties met de gecontroleerde cliënt, maar ook andere directe of indirecte relaties met andere personen en kantoren van zijn vakgebied en uit de controle-omgeving een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid kunnen vormen. De externe accountant moet een inschatting maken van de bestaande en potentiële bedreigingen die voortvloeien uit de relaties van de cliënt met de natuurlijke en rechtspersonen die deel uitmaken van het bij de controle-opdracht betrokken team, het accountantskantoor en elk netwerk waartoe het eventueel behoort. Hij moet eveneens rekening houden met de relaties met andere personen, zoals bijvoorbeeld subcontractanten of lasthebbers van het accountantskantoor of de gecontroleerde cliënt, met inbegrip van degenen die op niet onder de accountantscontrole vallende gebieden werkzaam zijn. Kortom, hij moet elke persoon identificeren die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden.

Bij het bepalen voor welke personen het onafhankelijkheidsvereiste moet gelden, dient de externe accountant een hele reeks factoren in aanmerking te nemen, zoals onder meer de omvang en de juridische en organisatorische structuur van de gecontroleerde cliënt, alsmede de omvang, structuur en interne organisatie van het accountantskantoor en van elk netwerk waartoe het behoort. De externe accountant dient eveneens rekening te houden met de omvang en aard van de diensten die door het accountantskantoor of door kantoren van het netwerk waartoe het behoort aan de gecontroleerde cliënt worden verleend.

Zo zullen in een klein accountantskantoor met vier of vijf vennoten dat als externe accountant optreedt van een vennootschap met drie bijkantoren die in dezelfde lidstaat gelegen zijn, de onafhankelijkheidsregels gewoonlijk van toepassing zijn op:

- de voor de controleopdracht verantwoordelijke vennoot, het controleteam en alle vennoten die deel uitmaken van de hiërarchische structuur;
- alle vennoten die verantwoordelijkheid dragen voor de verlening van niet-controlediensten aan dezelfde cliënt; en
- alle andere personen van het kantoor die in een zodanige positie verkeren of lijken te verkeren dat zij de uitkomst van de wettelijke controle kunnen beïnvloeden.

(*) Gedefinieerd in de woordenlijst.

Wanneer de externe accountant van een middelgrote multinationale vennootschap een kantoor is dat tot een netwerk behoort, kan de werkingssfeer van de onafhankelijkheidsregels zich uitbreiden tot:

- de voor de controleopdracht verantwoordelijke vennoot en het controleteam van de externe accountant;

- alle vennoten en medewerkers van het controleteam van datzelfde kantoor of van een ander kantoor van het netwerk die aan de accountantscontrole van de buitenlandse eenheden van de gecontroleerde cliënt deelnemen, met inbegrip van alle personen van de gecentraliseerde diensten of gespecialiseerde eenheden die bij deze werkzaamheden betrokken zijn;

- alle vennoten van het kantoor of van een ander kantoor van het netwerk die bij de verlening van niet-controlediensten aan de gecontroleerde cliënt betrokken zijn;

- alle vennoten die deel uitmaken van de hiërarchische structuur (hetzij in het rechtsgebied waar de accountantsverklaring moet worden uitgebracht, hetzij in een ander land waar controlewerkzaamheden of andere activiteiten ten behoeve van de gecontroleerde cliënt worden verricht); en

- alle andere personen van het kantoor of van een ander kantoor van het netwerk die in een zodanige positie verkeren of lijken te verkeren dat zij de uitkomst van de wettelijke controle kunnen beïnvloeden.

In beide gevallen gelden de onafhankelijkheidsregels in dezelfde mate voor iedereen die onder de werkingssfeer ervan valt; het enige verschil zit in het aantal personen waarvoor de externe accountant moet uitmaken of zij al dan niet onder de werkingssfeer vallen.

Personen die geen deel uitmaken van het bij de controleopdracht betrokken team of van de hiërarchische structuur

De externe accountant dient tevens rekening te houden met andere personen die, ook al behoren zij niet tot het bij de controleopdracht betrokken team of de hiërarchische structuur, toch de uitkomst van de wettelijke controle kunnen beïnvloeden. Het kan onder meer gaan om:

- eigenaars of aandeelhouders van het accountantskantoor die eventueel invloed kunnen uitoefenen uit hoofde van het belang van

hun stemrechten. Wanneer een accountantskantoor bijvoorbeeld slechts een gering aantal eigenaars of aandeelhouders telt, moet ervan uit worden gegaan dat elke eigenaar of aandeelhouder in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden;

- personen die op verschillende niveaus controlerende of directe bestuurlijke bevoegdheden met betrekking tot de controlefunctie bezitten in alle locaties waar leden van het controleteam werkzaam zijn;

- andere voor de verlening van controle- en niet-controlediensten verantwoordelijke vennoten die eventueel invloed kunnen uitoefenen uit hoofde van hun werkverhouding met een lid van het controleteam. Afhankelijk van factoren zoals de omvang en de interne organisatie van een bureau, afdeling, accountantskantoor of zelfs netwerk, kunnen alle vennoten van een dergelijke eenheid worden beschouwd als personen die in een zodanige positie verkeren dat zij de uitkomst van de wettelijke controle kunnen beïnvloeden.

De externe accountant moet tevens nagaan of er geen andere personen zijn die niet tot het accountantskantoor of hetzelfde netwerk behoren maar die wegens hun relatie met personen van het accountantskantoor of netwerk in staat zijn of lijken de uitkomst van de wettelijke controle te beïnvloeden, zoals bijvoorbeeld:

- familieleden of andere goede persoonlijke kennissen van leden van het bij de controleopdracht betrokken team of de hiërarchische structuur met financiële belangen van betekenis in de gecontroleerde cliënt of met een sleutelpositie bij de cliënt of bij een eenheid met belangen van betekenis in de cliënt (zie B.6); of

- personen of eenheden die zakelijke relaties van grote financiële betekenis onderhouden met de externe accountant en zijn kantoor of met de gecontroleerde cliënt, zoals onder meer belangrijke leveranciers, cliënten of onderaannemers.

De externe accountant moet alle personen van het accountantskantoor of het netwerk identificeren wier betrokkenheid bij de controleopdracht feitelijk of schijnbaar ongunstig kan worden beïnvloed door een dergelijke externe invloed, waarbij hij ermee rekening dient te houden dat hij zijn onafhankelijkheidsregels niet kan opleggen aan personen die niet

tot het accountantskantoor of het netwerk ervan behoren.

3. BEDREIGINGEN VAN EN RISICO VOOR DE ONAFHANKELIJKHEID

Met het oog op het vermijden of ongedaan maken van alle feiten en omstandigheden die de onafhankelijkheid van een externe accountant in het gedrang kunnen brengen, is het van essentieel belang dat eerst en vooral wordt nagegaan welke bedreigingen voor de onafhankelijkheid zich in bepaalde situaties kunnen voordoen. Ten tweede moet de relevantie van deze bedreigingen worden ingeschat om uit te maken hoe groot het risico is dat de onafhankelijkheid van een externe accountant erdoor wordt aangetast.

Hoe nauwkeuriger een externe accountant de aard van de bedreigingen kan vaststellen, hoe beter hij in staat is te beoordelen tot op welke hoogte zij een risico vormen voor zijn onafhankelijkheid. Algemeen genomen kunnen de volgende grote categorieën bedreigingen voor de onafhankelijkheid worden onderscheiden:

- *eigenbelang*: de onafhankelijkheid van de externe accountant kan worden bedreigd door een financieel of ander belangenconflict (bv. een direct of indirect financieel belang in de gecontroleerde cliënt, een te grote afhankelijkheid van de honoraria van de cliënt voor verleende controle- en niet-controlediensten, het streven om nog niet betaalde honoraria te innen, de vrees de cliënt te verliezen enz.);
- *zelfcontrole*: deze bedreiging heeft te maken met het feit dat het moeilijk is om objectief te blijven bij de uitoefening van zelfcontrole (bv. wanneer de externe accountant beslissingen heeft genomen of bij beslissingen betrokken is geweest die volledig onder de bevoegdheid van het management van de gecontroleerde cliënt vallen; of in gevallen waarin een resultaat of oordeel van een controle- of andere opdracht die eerder door de externe accountant of zijn kantoor is uitgevoerd, ter discussie moet worden gesteld of opnieuw moet worden gezien om de lopende accountantscontrole te kunnen afronden);
- *belangenbehartiging*: de onafhankelijkheid van de externe accountant kan in het gedrang komen indien hij ertoe genoopt wordt zich voor of tegen het standpunt van de gecontroleerde cliënt uit te spreken in procedures of situaties waarbij twee of meer partijen tegenover elkaar staan (bv. verhandelen of

aanprijzen van aandelen of effecten van de cliënt; optreden als verdediger in naam van de cliënt bij een geschil met een derde of als verweerder bij een geschil met de cliënt zelf); — *te grote familiariteit of te verregaand vertrouwen*: het risico dat de externe accountant zich te sterk laat beïnvloeden door de persoonlijkheid en kwaliteiten van de gecontroleerde cliënt en daardoor te welwillend staat tegenover hem; dit kan bijvoorbeeld het gevolg zijn van een te lange en te nauwe relatie met het personeel van de cliënt, hetgeen kan resulteren in een te verregaand vertrouwen in de cliënt en een onvoldoende objectieve toetsing van zijn voorstelling van de zaken; — *intimidatie*: de mogelijkheid dat de accountant ervan wordt afgebracht objectief te handelen door bedreigingen van of uit angst voor bijvoorbeeld een invloedrijke of dominante gecontroleerde cliënt.

Hoe relevant een specifieke bedreiging is, hangt af van een veelheid van (kwantificeerbare en niet-kwantificeerbare) factoren, zoals de ernst van de bedreiging, de status van de betrokken perso(o)n(en), de aard van de zaak die de bedreiging veroorzaakt en de algemene controleomgeving. Bij de beoordeling van de relevantie van een bedreiging moet een externe accountant er tevens rekening mee houden dat sommige situaties verschillende soorten bedreigingen met zich mee kunnen brengen. Algemeen genomen kan een bedreiging in een gegeven situatie als relevant worden aangemerkt wanneer zij in het licht van al haar kwantitatieve en kwalitatieve aspecten zowel op zichzelf als in combinatie met andere bedreigingen tot een aanvaardbaar hoog onafhankelijkheidsrisico leidt.

4. VEILIGHEIDSMATREGELEN

Wanneer er bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de externe accountant bestaan, moet deze zich er steeds van vergewissen en schriftelijk bevestigen dat de veiligheidsmaatregelen afdoende worden toegepast om deze bedreigingen ongedaan te maken of tot een aanvaardbare omvang te beperken. De te onderzoeken veiligheidsmaatregelen hebben betrekking op de onderscheiden verantwoordelijkheden in de controleomgeving, namelijk de controlestructuur van de gecontroleerde cliënt (zie A.4.1), het volledige systeem van zelfregulering, de regulering van overheidswege en het toezicht op het accountantsberoep, met inbegrip van tuchtmaatregelen

(zie A.4.2), en het interne kwaliteitscontrolestelsel van de externe accountant (zie A.4.3).

Omvang van het onafhankelijkheidsrisico

De omvang van het onafhankelijkheidsrisico kan worden voorgesteld als een punt op een ononderbroken lijnstuk waarbij het onafhankelijkheidsrisico aan het ene uiteinde van het lijnstuk onbestaande is en aan het andere uiteinde maximaal. Hoewel geen nauwkeurige meting mogelijk is, kan toch worden gesteld dat de omvang van het onafhankelijkheidsrisico van een specifieke activiteit, relatie of andere omstandigheid die een bedreiging voor de onafhankelijkheid van een externe accountant kan vormen, wordt weergegeven door een punt dat zich op of aan een van de uiteinden van het ononderbroken lijnstuk bevindt.

De externe accountant en alle andere personen die bij een beslissing omtrent de onafhankelijkheid van de externe accountant ten opzichte van de gecontroleerde cliënt betrokken zijn (bv. toezichhoudende instanties en andere externe accountants wier advies is gevraagd), moeten zich uitspreken over de aanvaardbaarheid van de omvang van het onafhankelijkheidsrisico dat uit specifieke activiteiten, relaties en andere bijzondere omstandigheden voortvloeit. Zij moeten derhalve beoordelen of de bestaande veiligheidsmaatregelen de bedreigingen voor de onafhankelijkheid die deze activiteiten, relaties of andere omstandigheden met zich meebrengen, wegnemen of voldoende afzwakken. Is dat niet het geval, dan moet worden uitgemaakt welke aanvullende veiligheidsmaatregel (die kan gaan tot een verbod) of combinatie van veiligheidsmaatregelen nodig is om het onafhankelijkheidsrisico — en de daarmee samenhangende waarschijnlijkheid dat de objectiviteit van de externe accountant is aangetast — tot een aanvaardbaar minimum te beperken.

4.1. Veiligheidsmaatregelen van gecontroleerde eenheden

4.1.1. Gevolgen van de controlestructuur voor de beoordeling van het onafhankelijkheidsrisico

Bij de analyse van de elementen van de controlestructuur van de gecontroleerde cliënt die de onafhankelijkheid van de externe accountant kunnen helpen waarborgen, moet onderscheid worden gemaakt tussen de controle-

structuur van een cliënt die een instelling van openbaar belang (*) is, en die van een gecontroleerde cliënt van minder openbaar belang. Dit onderscheid is relevant voor de *corporate governance* (die er met name op gericht is huidige en potentiële investeerders te beschermen) en voor de onafhankelijkheid van de externe accountant naar buiten toe.

Gecontroleerde cliënten van openbaar belang

Met betrekking tot de onafhankelijkheid naar buiten toe ten opzichte van een cliënt die een instelling van openbaar belang is, dient de externe accountant rekening te houden met alle mogelijke manieren waarop zijn relatie met de gecontroleerde cliënt door het nationale, regionale of zelfs internationale publiek kan worden gezien. In dit verband speelt *corporate governance* een belangrijke rol bij de waarborging van de onafhankelijkheid van externe accountants.

Externe accountants worden formeel aangehouden bij meerderheid van stemmen van de aandeelhouders op de jaarlijkse algemene vergadering. Veelal wijzen de aandeelhouders de externe accountant aan die hen door het management worden aanbevolen. Dit is met name het geval wanneer geen aanvullende goedkeuring is vereist door een ander controleorgaan (*) van de gecontroleerde cliënt dan het management (bv. toezichthoudend orgaan, niet bij het dagelijks bestuur betrokken directeuren, auditcomité) of door enige toezichthoudende instantie (bv. de toezichthoudende autoriteit van een bepaalde sector) (1). Dit resulteert niet noodzakelijkerwijze in een afdoende bescherming van de belangen van minderheidsaandeelhouders of van potentiële beleggers of investeerders en draagt evenmin bij tot de waarborging van de onafhankelijkheid van externe accountants.

De controlestructuren binnen een gecontroleerde eenheid moeten derhalve zodanig zijn

(*) Gedefinieerd in de woordenlijst.

(1) In sommige rechtsgebieden schrijft de nationale wetgeving voor dat bepaalde categorieën van vennootschappen, zoals coöperaties of associaties, hun jaarrekening moeten laten controleren door een bepaalde externe accountant die is aangewezen uit hoofde van de wet die op deze vennootschappen van toepassing is, en niet door een bestuurs- of controleorgaan. Externe accountants van dergelijke eenheden mogen deze omstandigheid beschouwen als een algemene waarborg die bijdraagt tot de afzwakking van zekere bedreigingen voor de onafhankelijkheid die aan eigenbelang te wijten zijn.

opgezet dat de aanwijzing van de externe accountant in het belang van de aandeelhouders geschiedt en dat de externe accountant bij het vervullen van zijn controleopdracht dit belang steeds voor ogen heeft. Teneinde op doelmatige wijze toezicht op het financiële verslagleggingsproces te kunnen uitoefenen, moet een toezichhoudend orgaan of een auditcomité zich immers ten dele baseren op de werkzaamheden, de richtsnoeren en het oordeel van de externe accountant. Het is dan ook van essentieel belang dat de externe accountant zijn opdracht op onafhankelijke wijze kan vervullen.

Om de relevantie van een bedreiging in te schatten en de omvang van het aan de bedreiging te wijten onafhankelijkheidsrisico te beoordelen (zie A.3 en A.4), moet de externe accountant zorgvuldig nagaan of de controlestructuur van de gecontroleerde eenheid in een passend kader voorziet waarbinnen zijn onafhankelijkheid als externe accountant algemeen genomen is gewaarborgd. Daarbij kunnen onder meer de volgende aspecten worden onderzocht:

- de betrokkenheid van een controleorgaan bij de aanwijzing van de externe accountant (bv. enkel formele goedkeuring van de aanbeveling van het management of actieve deelneming aan de onderhandelingen met de potentiële externe accountant);
- de duur van het mandaat van de externe accountant (één accountantscontrole of langlopend contract);
- de betrokkenheid van een controleorgaan bij het belasten van de externe accountant, het accountantskantoor of een eenheid van het netwerk waarvan het kantoor deel uitmaakt, met niet-controlediensten (bv. geen betrokkenheid of actieve deelneming aan de onderhandelingen over belangrijke opdrachten);
- het bestaan van controle- en communicatieprocedures die betrekking hebben op de wettelijke controle en andere door de externe accountant, het accountantskantoor of het netwerk ervan aan de gecontroleerde eenheid verleende diensten, en de frequentie waarmee met de externe accountant wordt gecommuniceerd.

Andere gecontroleerde cliënten

Ook bij het controleren van andere cliënten dan instellingen van openbaar belang moet de externe accountant nagaan of de controle-

structuur van de gecontroleerde cliënt algemene waarborgen biedt voor zijn onafhankelijkheid. Wanneer de cliënt geen controleorgaan heeft, moet de externe accountant onderzoeken of het bestuursbeleid van de gecontroleerde cliënt waarborgen biedt voor zijn onafhankelijkheid en of er specifieke bedreigingen bestaan die met behulp van adequate maatregelen binnen de eenheid kunnen worden aangepakt. Deze maatregelen kunnen onder meer voorzien in interne procedures voor het maken van een objectieve keuze bij het toekennen van opdrachten tot verlening van niet-controlediensten. De externe accountant dient eveneens rekening te houden met de kwaliteit en de omvang van het personeelsbestand van de gecontroleerde cliënt. Dit kan met name van belang zijn bij de beoordeling van het risico dat bestuursbeslissingen in naam van de cliënt worden genomen. Wanneer de cliënt bijvoorbeeld over onvoldoende personeel beschikt, kan het immers gebeuren dat de externe accountant in een situatie terechtkomt waarin hij ongewild dergelijke beslissingen neemt.

4.1.2. Betrokkenheid van het controleorgaan

Zoals in A.4.1.1 is aangegeven, behoort het tot op zekere hoogte tot de verantwoordelijkheid van de gecontroleerde cliënt om de onafhankelijkheid van zijn externe accountant te waarborgen. De beste manier voor een externe accountant om een brug te leggen tussen de eigen veiligheidsmaatregelen en die van de gecontroleerde cliënt bestaat erin een dialoog te voeren met het controleorgaan van de cliënt. Teneinde zichzelf te beschermen en het mogelijk te maken dat de inachtneming van het onafhankelijkheidsvereiste in het kader van het kwaliteitsborgingstelsel (zie A.4.2) kan worden getoetst, dient de externe accountant dan ook telkens als hij zulks noodzakelijk acht, maar ten minste elk jaar, een dergelijke dialoog op gang te brengen door de gecontroleerde cliënt er schriftelijk toe uit te nodigen deze problematiek te bespreken.

Mededeling van honoraria

Wanneer alle op de betaling van honoraria gebaseerde relaties tussen, enerzijds, de externe accountant, het accountantskantoor en de leden van het netwerk ervan en, anderzijds, de gecontroleerde cliënt en de met deze cliënt verbonden partijen aan het controleorgaan

worden medegedeeld, zal dit orgaan zich een beter beeld kunnen vormen van de gevolgen van deze relaties voor de onafhankelijkheid van de externe accountant. Indien nodig kan het controleorgaan verlangen dat aanvullen de veiligheidsmaatregelen worden genomen ter waarborging van de onafhankelijkheid van de externe accountant. In het licht hiervan moet regelmatig, maar ten minste elk jaar, mededeling worden gedaan van de op de betaling van honoraria gebaseerde relaties voordat de controleopdracht wordt aanvaard of verlengd. Voorts dient de medegedeelde informatie gedetailleerder en uitgebreider te zijn dan voor publicatiedoeleinden is vereist (zie A.5). Zij moet met name betrekking hebben op de in rekening gebrachte en contractueel vastgelegde bedragen, de waarde van lopende dienstverleningscontracten of -regelingen, de bestaande voorstellen of offertes voor toekomstige dienstverleningsopdrachten en de ontvangen of verwachte vergoedingen uit hoofde van contracten betreffende niet-controlediensten waarbij het honorarium afhangt van het behaalde resultaat (zie B.8.1), telkens uitgesplitst naar categorie dienst.

4.2. Kwaliteitsborging

Om ervoor te zorgen dat externe accountants zich aan de beroepsnormen, met inbegrip van het onafhankelijkheidsvereiste, houden, is een controle- of handhavingssysteem nodig. Eén van de te onderzoeken waarborgen en procedures is de doelmatigheid van de algemene controleomgeving. In dit verband is in de eerste plaats een professionele benadering van aangelegenheden zoals kwaliteit en ethiek vereist; tevens moet rekening worden gehouden met de waarborgen die worden geboden door een regelmatig gecontroleerd en beproefd toetsingssysteem. Eén van de instrumenten waarvan eventueel gebruik kan worden gemaakt om het onafhankelijkheidsvereiste in acht te doen nemen, zijn de nationale stelsels voor de waarborging van de kwaliteit van wettelijke controles. In de aanbeveling van de Commissie inzake de “waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle in de Europese Unie” wordt verlangd dat de inachtneming van de ethische beginselen en voorschriften (met inbegrip van de onafhankelijkheidsregels) door externe accountants wordt getoetst met behulp van kwaliteitsborgingstelsels. Aangezien de aanbevolen stelsels voorzien in controle van buitenaf, kunnen zij tevens van invloed zijn op de publie-

ke perceptie van onafhankelijkheidskwesties.

4.3. Algemene veiligheidsmaatregelen van de externe accountant

4.3.1. *Eigendom van en zeggenschap over accountantskantoren*

Noodzaak om veiligheidsmaatregelen te nemen met betrekking tot de zeggenschap over het accountantskantoor

Overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b) ii), van de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht mag een accountantskantoor alleen wettelijke controles uitoefenen als de meerderheid van de stemrechten ervan in het bezit is van externe accountants. Deze personen, die toegelaten moeten zijn door een bevoegde autoriteit van één van de EU-lidstaten, zijn natuurlijke personen of kantoren die ten minste aan de minimumvoorwaarden van deze richtlijn voldoen.

Wanneer geen verdere beperkingen worden gesteld, zouden accountantskantoren aldus over de mogelijkheid beschikken om via onderhandse plaatsingen of openbare emissies kapitaal op de markten aan te trekken. Sommige lidstaten vinden evenwel dat een dergelijke financieringswijze ernstige risico's inhoudt voor de onafhankelijkheid van de externe accountant. Zij hebben dan ook restrictievere regels vastgesteld met betrekking tot de eigendom van accountantskantoren (zo bepalen zij bijvoorbeeld dat accountantskantoren voor niet meer dan 25 % in het bezit mogen zijn van personen die geen externe accountants zijn, of dat alleen leden van bepaalde gereguleerde beroepsgroepen minderheidsbelangen in accountantskantoren mogen hebben).

De vrees bestaat immers dat het bezit van de meerderheid van de stemrechten niet voldoende is om te garanderen dat externe accountants de zeggenschap over het kantoor uitoefenen. Wanneer bijvoorbeeld een persoon die geen accountant is, 49 % van de stemrechten in handen heeft en de overige 51 % verdeeld is over meerdere externe accountants, dan zou de niet-accountant de eigenlijke zeggenschap over het accountantskantoor uitoefenen. Er dient derhalve bijzondere aandacht te worden besteed aan de bedreigingen voor de onafhankelijkheid van externe accountants die uit dergelijke situaties kunnen voortvloeien. Tevens dient te worden nagegaan welke veilig-

heidsmaatregelen moeten worden genomen om dergelijke situaties te vermijden. Een mogelijke maatregel kan erin bestaan de stemrechten per aandeelhouder die geen accountant is, te beperken tot 5 of 10 % van het totaal. Wanneer de meerderheid van de stemrechten van een accountantskantoor in het bezit is van een beperkte groep externe accountants, kan het evenwel aangewezen zijn bepaalde personen een hoger percentage van de stemrechten toe te kennen dan de voorgestelde 5 of 10 %, met name wanneer deze personen behoren tot gereguleerde beroepsgroepen (bv. advocaten en notarissen), of wanneer het gaat om personen die hun beroepsactiviteiten uitoefenen in dienst van het accountantskantoor of van een van de leden van het netwerk waarvan het kantoor deel uitmaakt (bv. management-consultants of andere bedrijfsadviseurs).

Het risico dat relaties tussen, enerzijds, de externe accountant, het accountantskantoor en een aandeelhouder van het accountantskantoor die geen accountant is, en, anderzijds, een gecontroleerde cliënt de onafhankelijkheid van de externe accountant in het gedrang kunnen brengen, dient te worden aangepakt door te verwijzen naar afdeling A.2, waarin wordt aangegeven voor welke personen het onafhankelijkheidsvereiste geldt, en de afdelingen B.1 en B.2, waarin wordt ingegaan op de financiële en/of zakelijke banden die tussen deze personen kunnen bestaan.

4.3.2. Het interne veiligheidssysteem van het accountantskantoor

De externe accountant zelf moet zich houden aan onafhankelijkheidsnormen, ongeacht of deze bij de wet, door toezichthouders of door beroepsorganisaties in het kader van een systeem voor zelfregulering zijn opgelegd, dan wel op vrijwillige basis door het accountantskantoor worden toegepast uit hoofde van de eigen gedragslijnen. Teneinde de naleving van deze normen te waarborgen, dient de externe accountant een geheel van samenhangende veiligheidsmaatregelen in te voeren, of — indien de externe accountant en het accountantskantoor niet één en dezelfde rechtspersoon zijn — ten minste te eisen dat het accountantskantoor dit doet.

Door het accountantskantoor uit te stippelen gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid

Elk accountantskantoor dient gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid uit te stippelen die bepalen welke activiteiten wel en welke activiteiten niet mogen worden verricht ten behoeve van gecontroleerde cliënten of hun verbonden partijen.

Hoe de specifieke onafhankelijkheidsnormen ook worden vastgesteld, het doel ervan is steeds te voorzien in een adequate tenuitvoerlegging en instandhouding van de veiligheidsmaatregelen van de externe accountant en bij te dragen tot de voortdurende optimalisering ervan. De door een accountantskantoor uitgestippelde gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid moeten bijgevolg flexibel genoeg zijn om regelmatig te kunnen worden bijgewerkt. Een dergelijke bijwerking kan noodzakelijk blijken als gevolg van veranderende omstandigheden en feiten, of wanneer de onafhankelijkheidsnormen zelf een wijziging ondergaan naar aanleiding van een verandering in de verwachtingen van het publiek.

De vormgeving en het schriftelijke overzicht van de door het accountantskantoor uitgestippelde gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid moeten niet alleen de interne professionele omgeving (bv. omvang en organisatorische structuur van het accountantskantoor), maar ook de controleomgeving (bv. cliënteel en zakelijke portefeuille van het accountantskantoor en van anderen die niet tot het accountantskantoor behoren maar bij controleopdrachten ervan betrokken zijn) weerspiegelen.

Een accountantskantoor moet adequate gedragslijnen en procedures hebben ingevoerd om ervoor te zorgen dat de voor de controleopdracht verantwoordelijke vennoot in kennis wordt gesteld van alle andere relaties tussen, enerzijds, het kantoor en de kantoren van hetzelfde netwerk en, anderzijds de gecontroleerde cliënt en de met deze cliënt verbonden partijen. Dit betekent dat de voor de controleopdracht verantwoordelijke vennoot moet worden geraadpleegd voordat een opdracht van de gecontroleerde cliënt of de met deze cliënt verbonden partijen mag worden aanvaard. Het behoort dan tot de verantwoordelijkheid van de voor de controleopdracht verantwoordelijke vennoot om uit te maken of het aanknopen van een bepaalde relatie negatieve gevolgen kan hebben voor de onafhankelijkheid van de externe accountant. Om praktische redenen (met name wanneer het

accountantscontroles van groepen betreft) kan deze beoordeling gedeeltelijk aan andere voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoten worden gedelegeerd. Zo dient een in een bepaald land voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot van het controleteam in kennis te worden gesteld en een evaluatie te verrichten van de gevolgen van alle (bestaande en potentiële) relaties in dat land. De voor de controleopdracht verantwoordelijke vennoot moet echter steeds betrokken zijn bij de beoordeling van het onafhankelijkheidsrisico dat aan een relatie van betekenis verbonden is. In gevallen waarin de gecontroleerde cliënt een controleorgaan heeft (zie A.4.1), verdient het aanbeveling dat orgaan bij het evaluatieproces van het onafhankelijkheidsrisico te betrekken.

Wanneer andere personen dan het accountantskantoor en de vennoten, bestuurders en werknemers ervan relaties onderhouden met de gecontroleerde cliënt of bij de controleopdracht betrokken zijn (bv. deskundigen die in onderaanneming werken, of kantoren die lid zijn van het netwerk), dan moeten de door het accountantskantoor uitgestippelde gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid tevens in de benodigde voorschriften en overlegprocedures voorzien om te voorkomen dat deze personen een onaanvaardbaar hoog onafhankelijkheidsrisico voor de externe accountant teweegbrengen.

Om ervoor te zorgen dat zijn vennoten, bestuurders en werknemers zich aan de uitgestippelde gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid houden, dient het accountantskantoor deze gedragslijnen op adequate manier mede te delen en regelmatig opleidingscursussen voor deze personen in te richten. In het kader daarvan dienen zij onder meer ook te worden ingelicht over de sancties die aan inbreuken op de gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid verbonden zijn.

Te volgen procedures

De door vennoten, bestuurders en werknemers te volgen procedures kunnen uiteenlopen naar gelang van de door een accountantskantoor ingevoerde gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid en naar gelang van de omvang van het kantoor. Voor een klein accountantskantoor kan het eventueel aanbeveling verdienen het onafhankelijkheidsrisico

geval per geval te beoordelen en vervolgens te beslissen welke procedures noodzakelijk zijn om dit risico te beperken. Een groot accountantskantoor kan zich daarentegen verplicht zien geijkte procedures in te stellen om zelfs theoretische bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de externe accountant op te sporen. Om bijvoorbeeld een uit financiële of zakelijke relaties voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid als gevolg van eigenbelang te ontdekken, kan het voor een dergelijk accountantskantoor noodzakelijk blijken een regelmatig bijgewerkte gegevensbank bij te houden (bv. een lijst van “verboden eenheden”) (“restricted entity list”). Een dergelijke gegevensbank kan alle vennoten, bestuurders en werknemers informatie verschaffen over alle gecontroleerde cliënten waarbij zich onder bepaalde voorwaarden een uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid kan voordoen. Deze gegevensbank moet toegankelijk zijn voor iedereen in het accountantskantoor die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van een wettelijke controle kan beïnvloeden. Voor de goede werking van een dergelijk veiligheidssysteem is het noodzakelijk dat deze personen het accountantskantoor regelmatig bepaalde persoons- en cliëntgegevens verstrekken.

Afhankelijk van de aard en structuur van het accountantskantoor of netwerk kan het ook aangewezen zijn interne procedures in te stellen om erop toe te zien dat binnen het kantoor of netwerk voldoende overleg plaatsvindt over cliënten voor wie onduidelijk is in hoeverre er sprake is van een onafhankelijkheidsrisico. Aan dit overleg kunnen eventueel ervaren vennoten deelnemen die niet bij de zaken van de gecontroleerde cliënt betrokken zijn en derhalve niet aan de desbetreffende bedreiging voor de onafhankelijkheid zijn blootgesteld.

Verslag van de beoordeling van de onafhankelijkheid

De externe accountant dient een verslag op te stellen van zijn beoordeling van de onafhankelijkheid ten opzichte van een bepaalde gecontroleerde cliënt om te kunnen aantonen dat hij deze beoordeling naar behoren heeft verricht. Het verdient aanbeveling dit verslag in het controledossier op te nemen.

Intern toezicht op de naleving van de gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid

Het toezicht op de naleving van de door het accountantskantoor vastgestelde gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid moet een geïntegreerd onderdeel vormen van de kwaliteitscontrolestructuur van het kantoor. Grote accountantskantoren kunnen deze taak eventueel toevertrouwen aan deskundigen op het gebied van kwaliteitscontrole of zelfs deskundigen op het gebied van onafhankelijkheid. Een dergelijke werkwijze is wellicht niet aangewezen voor kleine en middelgrote accountantskantoren, die hun onafhankelijkheid doorgaans slechts geval per geval beoordelen. Dergelijke kantoren moeten er echter op toezien dat de naleving van de gedragslijnen door hun medewerkers ten minste wordt gecontroleerd door een vennoot die niet tot het bij de specifieke controleopdracht betrokken team behoort. Wanneer het gaat om zelfstandige accountants of om kleine maatschappen waarvan alle vennoten deel uitmaken van het bij de controleopdracht betrokken team of waarbij de betrokkenheid van een andere vennoot die niet tot het bij de controleopdracht betrokken team behoort, het onafhankelijkheidsrisico kan doen toenemen (bv. wanneer deze vennoot verscheidene niet-controlediensten aan de gecontroleerde cliënt verleent), moet de externe accountant de toezichthouder op zijn beroepsgroep om advies verzoecken of een andere externe accountant vragen de vereiste controle te verrichten.

5. OPENBAARMAKING VAN HONORARIA

Een externe accountant moet kunnen aantonen dat zijn onafhankelijkheid niet in het gedrang is gekomen doordat hij niet-controlediensten aan een gecontroleerde cliënt heeft verleend waarvoor hem een vergoeding is betaald die niet in verhouding staat tot de honoraria die hij voor het verrichten van de wettelijke controle heeft ontvangen. Dit is eveneens in het belang van de betrokken gecontroleerde cliënt (zie ook A.4.1.2), daar het een grotere geloofwaardigheid verleent aan de bekendgemaakte financiële informatie. De informatieverplichtingen die de lidstaten via hun nationale wetgeving of hun bevoegde toezichthoudende instanties opleggen, moeten een redelijk denkende en terzake kundige derde in staat stellen zich een oordeel te vormen over de mate waarin er eventueel sprake is van een onevenwichtigheid tussen de uit hoofde van de wettelijke controle geïnde honoraria en die welke voor andere diensten zijn

ontvangen. Teneinde de beoordeling te vergemakkelijken, moeten de voor andere dan controlediensten ontvangen honoraria in drie grote categorieën worden ingedeeld (verdere assurance-opdrachten, belastingadviesdiensten en andere niet-controlediensten) om aan te geven welke verschillende soorten diensten zijn verleend. In verband met de categorie andere niet-controlediensten dient ten minste minimuminformatie betreffende de verlening van diensten op het gebied van financiële informatietechnologie, interne controle, waardebepaling, rechtsbijstand en rekrutering te worden verstrekt. Het kan tevens aangewezen zijn bepaalde opdrachten die een groot deel van een gegeven (sub)categorie uitmaken, afzonderlijk te vermelden.

B. BIJZONDERE OMSTANDIGHEDEN

1. FINANCIËLE BELANGEN

Het begrip “financieel belang” bestrijkt algemeen genomen het gehele gamma aan financiële belangen die de externe accountant zelf, zijn accountantskantoor of elke andere persoon die onder A.2 valt, kan bezitten in een gecontroleerde cliënt of een met deze cliënt verbonden partij. Het begrip omvat zowel “directe” als “indirecte” financiële belangen, zoals:

- een directe of indirecte deelneming in het kapitaal van de gecontroleerde cliënt of de met deze cliënt verbonden partijen,
- het aanhouden of verhandelen van effecten van de gecontroleerde cliënt of de met deze cliënt verbonden partijen,
- het aanvaarden van pensioenrechten of andere uitkeringen van de gecontroleerde cliënt of de met deze cliënt verbonden partijen.

Verbintenissen tot het aanhouden van financiële belangen (bv. contractuele overeenkomsten om een financieel belang te verwerven) en afgeleide instrumenten die rechtstreeks met financiële belangen verband houden (bv. aandelenopties, futures enz.) moeten op dezelfde wijze worden behandeld als reeds bestaande financiële belangen.

Directe financiële belangen

Wanneer een persoon die rechtstreeks bij de uitvoering van de wettelijke controle betrokken is (de externe accountant, het accountants-

kantoor, een lid van het bij de controleopdracht betrokken team of iemand die tot de hiërarchische structuur behoort), in het bezit is van een direct financieel belang in de gecontroleerde cliënt, zoals bijvoorbeeld aandelen, obligaties, kortlopend schuldpapier, opties of andere effecten, dan wordt de eventueel uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid zodanig groot geacht dat geen enkele veiligheidsmaatregel toereikend is om het onafhankelijkheidsrisico van de externe accountant tot een aanvaardbaar minimum te beperken.

In een dergelijk geval moet de externe accountant de opdracht neerleggen of, indien het directe financiële belang wordt aangehouden door een persoon van het accountantskantoor, deze persoon van deelneming aan de opdracht uitsluiten.

Wanneer een direct financieel belang in de gecontroleerde cliënt in het bezit is van een tot het accountantskantoor of het netwerk ervan behorende vennoot die in een “bureau” werkzaam is, dan wordt het eigenbelang eveneens te groot geacht om deze situatie te laten voortbestaan.

Indirecte financiële belangen

Met “indirecte financiële belangen” worden situaties bedoeld waarin een onder A.2 vallende persoon bijvoorbeeld deelnemingen bezit in eenheden die geen cliënt zijn maar die wel een deelneming in de gecontroleerde cliënt bezitten, of in vennootschappen waarin de gecontroleerde cliënt eveneens heeft geïnvesteerd.

Een onder A.2 vallende persoon mag niet in het bezit zijn van een dergelijk indirect financieel belang wanneer het aan deze financiële relatie verbonden eigenbelang een grote bedreiging voor de onafhankelijkheid vormt. Dit is met name het geval wanneer een indirecte deelneming in de gecontroleerde cliënt tot gevolg heeft of lijkt te hebben dat de betrokken persoon bestuursbeslissingen van de gecontroleerde cliënt kan beïnvloeden (bv. via aanzienlijke indirecte stemrechten), of wanneer de directe aandeelhouder in bepaalde omstandigheden in staat is of lijkt de uitkomst van de wettelijke controle te beïnvloeden. Daarnaast kan zich ook een onaanvaardbaar hoog onafhankelijkheidsrisico voordoen in situaties waarin de externe accountant of een

andere onder A.2 vallende persoon optreedt als stemgerechtigde trustee van een trust of executeur van een wilsbeschikking en daarbij waardepapieren van een gecontroleerde cliënt beheert. Dit zal echter alleen het geval zijn wanneer er geen adequate veiligheidsmaatregelen zijn genomen om dit risico te beperken, zoals bijvoorbeeld de uitoefening van toezicht en controle door begunstigden, overheidsinstanties of rechtbanken.

Daar staat tegenover dat mag worden aangenomen dat de potentiële bedreiging voor de onafhankelijkheid van de externe accountant die wordt gevormd door het eigenbelang dat uit het bezit van indirecte financiële belangen in de gecontroleerde cliënt voortvloeit, slechts betrekkelijk gering zal zijn wanneer bijvoorbeeld:

- het financieel belang direct in handen is van een beleggingsfonds, pensioenfonds, icbe of gelijkwaardige beleggingsinstelling; en
- de persoon die het indirecte belang bezit, niet rechtstreeks bij de accountantscontrole van de fondsbeheerder betrokken is en evenmin in staat is de afzonderlijke beleggingsbeslissingen van deze beheerder te beïnvloeden.

Externe gebeurtenissen

Indien de verwerving van een financieel belang aan een externe gebeurtenis (bv. erfenis, schenking, fusie van kantoren of vennootschappen enz.) toe te schrijven is en het behoud van dat belang een ernstige bedreiging zou vormen voor de onafhankelijkheid van de externe accountant, dan moet de betrokken persoon dit belang zo spoedig mogelijk van de hand doen, en uiterlijk binnen een maand nadat hij kennis heeft gekregen van het bestaan van het financiële belang en het recht heeft verworven zich ervan te ontdoen. Wanneer het bijvoorbeeld gaat om een via een erfenis verworven belang in een beursgenoteerde vennootschap, dan moeten de aandelen binnen een maand na kennisneming van de erfenis en verwerving van het recht om de aandelen te verkopen van de hand worden gedaan overeenkomstig de vigerende beursregels die van toepassing zijn op de afstoting of verkoop van aandelen door personen die over voorwetenschap beschikken.

Zolang de betrokken persoon zich niet van het financiële belang heeft ontdaan, zijn aan-

vullende veiligheidsmaatregelen vereist om de onafhankelijkheid van de externe accountant te waarborgen. Wanneer een externe accountant bijvoorbeeld vaststelt dat een lid van het bij de controleopdracht betrokken team als gevolg van een erfenis aandelen in een cliënt heeft verworven, mag deze persoon geen deel meer uitmaken van het bij de controleopdracht betrokken team totdat de aandelen van de hand zijn gedaan. Tevens moet de betrokken persoon worden uitgesloten van deelneming aan de wezenlijke besluitvorming betreffende de wettelijke controle van de cliënt totdat de aandelen zijn verkocht.

Onopzettelijke inbreuken

Er kunnen zich situaties voordoen waarin de externe accountant vaststelt dat een persoon van zijn accountantskantoor onbedoeld een financieel belang in een gecontroleerde cliënt of in één van de met deze cliënt verbonden partijen bezit dat normaal gesproken als strijdig met de onafhankelijkheidsvereisten zou kunnen worden beschouwd. Dergelijke onopzettelijke inbreuken brengen de onafhankelijkheid van de externe accountant ten opzichte van een gecontroleerde cliënt niet in het gedrang, mits de externe accountant:

- procedures heeft ingesteld krachtens de welke alle professionele medewerkers ertoe verplicht zijn onmiddellijk alle inbreuken op de onafhankelijkheidsregels te melden die het gevolg zijn van het feit dat zij een financieel belang in een gecontroleerde cliënt hebben gekocht, geërfd of anderszins hebben verkregen (zie ook A.4.3.2);
- nadat de onopzettelijke inbreuk is vastgesteld, de betrokken persoon er onmiddellijk toe aanmaant zich zo spoedig mogelijk van het financiële belang te ontdoen; en
- extra zorgvuldig te werk gaat bij de verificatie van de relevante controlewerkzaamheden van de betrokken persoon.

Wanneer het onmogelijk blijkt de betrokken persoon ertoe te dwingen zich van het financiële belang te ontdoen, moet deze persoon uit het bij de controleopdracht betrokken team worden verwijderd. Wanneer een persoon die niet tot het bij de controleopdracht betrokken team behoort, onbedoeld in het bezit is van een financieel belang dat de onafhankelijkheid van de externe accountant in het gedrang kan brengen, moet deze persoon van deelneming aan de wezenlijke besluitvorming be-

treffende de wettelijke controle van de cliënt worden uitgesloten.

Om wat voor vorm van financiële betrokkenheid het ook gaat, het is in de eerste plaats het veiligheidssysteem van de externe accountant (zie A.4.3) dat het bewijs moet leveren dat de bedreigingen voor de onafhankelijkheid zijn onderkend en onderzocht. Waar zulks passend is, moet het bewijsmateriaal ook verwijzen naar de rol van het controleorgaan van de cliënt in dit proces. Telkens als een beslissing in verband met een bedreiging is genomen waarbij deze al dan niet als ernstig wordt beschouwd, moeten de redenen die aan deze beslissing ten grondslag hebben gelegen, op schrift worden gesteld.

2. ZAKELIJKE RELATIES

Zakelijke relaties

Zakelijke relaties zijn relaties waarbij er sprake is van een gemeenschappelijk commercieel of financieel belang tussen, enerzijds, de externe accountant, het accountantskantoor of enigerlei andere persoon die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden (elke persoon die onder A.2 valt), en, anderzijds, de gecontroleerde cliënt, een met de cliënt verbonden partij of het management daarvan. Hierna wordt een aantal voorbeelden gegeven van dergelijke relaties die, indien zij van betekenis zijn voor de externe accountant of buiten het kader van de gewone bedrijfsuitoefening vallen, een aan eigenbelang, belangenbehartiging of intimidatie voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid kunnen vormen:

- het bezitten van een financieel belang in een joint venture met de gecontroleerde cliënt, dan wel met een eigenaar, directeur of andere persoon van het hoger kader van deze cliënt;
- het bezitten van een financieel belang in een cliënt aan wie niet-controlediensten worden verleend, maar die een relatie als investeerder/belegger met de gecontroleerde cliënt heeft of in wie de gecontroleerde cliënt heeft geïnvesteerd of belegd;
- het verstrekken van een lening aan de gecontroleerde cliënt of het bieden van garanties ter dekking van risico's van de gecontroleerde cliënt;
- het aanvaarden van een lening van een gecontroleerde cliënt of het laten garanderen

van aangegane leningen door de gecontroleerde cliënt;

— het verlenen van diensten aan een met het dagelijks bestuur belaste directeur of andere persoon van het hoger kader van de gecontroleerde cliënt in het persoonlijk belang van de betrokkene;

— het gebruikmaken van diensten van de gecontroleerde cliënt of van de met deze cliënt verbonden partijen die verband houden met het overnemen, aanbieden, op de markt brengen of verkopen van effecten die zijn uitgegeven door het accountantskantoor of door één van de kantoren van de groep waartoe het behoort.

Verbintenissen om dergelijke relaties aan te knopen, moeten op dezelfde wijze worden behandeld als reeds bestaande relaties.

In het kader van de gewone bedrijfsuitoefening

In het kader van de gewone bedrijfsuitoefening mag een externe accountant niet alleen controle- en niet-controlediensten aan de gecontroleerde cliënt of de met deze cliënt verbonden partijen verlenen, maar ook goederen of diensten bij hen aankopen. Voorbeelden van dergelijke goederen en diensten zijn onder meer verzekerings- en bankdiensten, zakelijke leningen, kantoorapparatuur, programmatuur voor automatische gegevensverwerking en bedrijfswagens. Indien deze transacties op objectieve en zakelijke wijze plaatsvinden (als tussen onafhankelijke partijen), vormen zij doorgaans geen bedreiging voor de onafhankelijkheid van de externe accountant (bv. aankoop van goederen die tegen normale groot-handelsvoorwaarden worden aangeboden en voor alle overige afnemers van de cliënt tegen dezelfde voorwaarden verkrijgbaar zijn). De externe accountant moet echter zorgvuldig het risico afwegen dat zelfs een objectieve en zakelijke transactie tussen onafhankelijke partijen een zodanige omvang kan bereiken dat zij zijn onafhankelijkheid in het gedrang brengt doordat zij een feitelijke of althans schijnbare financiële afhankelijkheid teweegbrengt.

Wanneer goederen of diensten tegen gunstige voorwaarden van een gecontroleerde cliënt worden aanvaard, wordt zulks niet beschouwd als passend in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening, tenzij de waarde van het eventueel behaalde voordeel te verwaarlozen is.

Ernst van het onafhankelijkheidsrisico

Of een zakelijke relatie als een ernstige bedreiging voor de onafhankelijkheid van de externe accountant moet worden beschouwd, hangt af van de vraag of een redelijk denkende en terzake kundige derde tot de slotsom zou kunnen komen dat een dergelijke relatie de uitkomst van de wettelijke controle zou kunnen beïnvloeden. Er bestaat bijgevolg behoefte aan objectieve criteria om de betekenis van een relatie voor zowel de externe accountant, als de gecontroleerde cliënt te beoordelen. Wat de jaarrekening en de controle-opdracht betreft, mag de relatie er niet toe leiden dat de externe accountant, het accountantskantoor of een van de leden van het netwerk waartoe het kantoor behoort, in staat is bestuursbeslissingen van de gecontroleerde cliënt te beïnvloeden. De relatie mag echter evenmin de gecontroleerde cliënt of één van de met deze cliënt verbonden partijen in staat stellen de uitkomst van de wettelijke controle feitelijk of schijnbaar te beïnvloeden.

Om wat voor zakelijke relatie het ook gaat, het is in de eerste plaats het veiligheidssysteem van de externe accountant (zie A.4.3) dat het bewijs moet leveren dat de bedreigingen voor de onafhankelijkheid zijn onderkend en onderzocht. Waar zulks passend is, moet het bewijsmateriaal ook verwijzen naar de rol van het controleorgaan van de cliënt in dit proces. Telkens als een beslissing in verband met een bedreiging is genomen waarbij deze al dan niet als ernstig wordt beschouwd, moeten de redenen die aan deze beslissing ten grondslag hebben gelegen, op schrift worden gesteld.

Verlenen van externe-controlediensten

Het wordt als een te grote bedreiging voor de onafhankelijkheid beschouwd om een externe accountant, een accountantskantoor of enigerlei ander lid van het netwerk waartoe het kantoor behoort, toe te staan externe-controlediensten aan een eigenaar van het accountantskantoor te verlenen. Ook het verstrekken van controlediensten aan een met een dergelijke eigenaar verbonden partij wordt als onverenigbaar met het onafhankelijkheidsvereiste aangemerkt wanneer de eigenaar in een zodanige positie verkeert of lijkt te verkeren dat hij de besluitvorming van het accountantskantoor met betrekking tot de uitoefening van de wettelijke controle kan beïnvloeden. Een

dergelijke invloed kan bijvoorbeeld voortvloeien uit het percentage stemrechten dat de eigenaar in het accountantskantoor bezit. Hij kan eveneens toe te schrijven zijn aan de aard van de functie die de eigenaar of één van zijn vertegenwoordigers bij het accountantskantoor bekleedt. Zo kan er reden tot bezorgdheid zijn wanneer een directeur of lid van het hoger kader van de eigenaar ook lid is van het toezichthoudend orgaan van het accountantskantoor. Voorts moet de externe accountant zich tevens beraden over de vraag of de verlening van controlediensten aan cliënten zijn onafhankelijkheid in het gedrag kan brengen wanneer kaderleden, directeuren of aandeelhouders van deze cliënten ofwel een aanzienlijk deel van de stemrechten van het accountantskantoor bezitten, ofwel anderszins in een zodanige positie verkeren of lijken te verkeren dat zij de besluitvorming van het kantoor met betrekking tot de uitoefening van de wettelijke controle kunnen beïnvloeden.

3. UITOEFENING VAN EEN DIENSTBETREKKING BIJ DE GECONTROLEERDE CLIËNT

Dubbel dienstverband en detachering

Het wordt als een te ernstig risico voor de onafhankelijkheid van de externe accountant beschouwd om een onder A.2 vallende persoon die in dienst is bij het accountantskantoor en/of een kantoor van het netwerk waar toe het behoort, toe te staan eveneens werkzaam te zijn bij de gecontroleerde cliënt en/of één van de met deze cliënt verbonden partijen. De gedragsregels en procedures van de externe accountant (zie A.4.3.2) moeten in adequate maatregelen voorzien om elk dergelijk dubbel dienstverband te onderkennen.

De externe accountant moet tevens bijzondere aandacht besteden aan situaties waarin een persoon die bij het accountantskantoor of een kantoor van het netwerk in dienst is in het kader van een detachering ook bij de gecontroleerde cliënt of bij één van de met deze cliënt verbonden partijen werkzaam is. Een detachering is een overeenkomst waarbij een werknemer van het accountantskantoor of het netwerk onder het directe toezicht van de cliënt werkt en geen boekhoudkundige transacties initieert of gegevens opstelt die niet door de cliënt zijn gecontroleerd en goedgekeurd. Een dergelijke regeling kan aanvaard-

baar zijn, mits de betrokken persoon geen functie bekleedt waarin hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden. Indien een persoon na afloop van een dergelijke detachering bij het bij de controleopdracht betrokken team wordt ingedeeld, mag hij niet worden belast met de controle van enigerlei functie of activiteit die hij tijdens zijn detachering diende uit te oefenen of te controleren (zie ook B.5).

Indienstreding van een lid van het bij de controleopdracht betrokken team bij de gecontroleerde cliënt

Het algemene veiligheidssysteem van het accountantskantoor (zie A.4.3) moet gedragslijnen en procedures omvatten die aan de specifieke omstandigheden kunnen worden aangepast. Zij moeten bijvoorbeeld kunnen variëren naar gelang van

- de functie van de vertrekkende persoon in het accountantskantoor (bv. vennoot dan wel kaderlid of ander personeelslid);
- de omstandigheden die tot het vertrek hebben geleid (bv. pensionering, ontslag, vrijwillig vertrek enz.);
- de functie die de vertrekkende persoon bij de cliënt gaat uitoefenen (bv. een bestuursfunctie dan wel een functie met een te waarlozen invloed op de jaarrekening);
- de periode die verstreken is sinds de persoon het accountantskantoor verlaten heeft; en
- de periode die verstreken is sinds de vertrekkende persoon diensten heeft verricht die met de controleopdracht verband hielden.

Verificatie door een andere vennoot

Wanneer de persoon die het accountantskantoor verlaat, een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot of de voor de controleopdracht verantwoordelijke vennoot is, dan moet bij de verplichte verificatie door een andere voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot tevens rekening worden gehouden met het risico dat de voormalige vennoot tijdens de vorige accountantscontrole door de cliënt kan zijn beïnvloed. Voorts kan de voormalige vennoot met andere leden van het controleteam nauwe banden hebben ontwikkeld die een bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid van degenen die nog tot het controleteam behoren. Ten slotte kan de voormalige vennoot van zijn kennis van de gevolgde contro-

leaanpak en toetsingsmethode gebruik maken om de opzet van de accountantscontrole te doorkruisen.

Voor een klein accountantskantoor dat geen verificatie door een andere vennoot kan laten uitvoeren, verdient het aanbeveling een vergelijkbare verificatie te laten verrichten door een andere externe accountant, of tenminste de toezichthouder op zijn beroepsgroep om advies te verzoeken.

4. UITOEFENING VAN EEN BESTUURS- OF CONTROLEFUNCTIE BIJ EEN GECONTROLEERDE CLIËNT

Het aanvaarden van een bestuurs- of controlefunctie bij een gecontroleerde cliënt is niet de enige mogelijke manier waarop uit intimidatie en zelfcontrole voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid kunnen ontstaan. Dergelijke bedreigingen kunnen zich ook voordoen wanneer een onder A.2 vallende persoon lid wordt van een bestuurs- of controleorgaan van een entiteit die geen gecontroleerde cliënt is, maar in een zodanige positie verkeert dat zij de gecontroleerde cliënt kan beïnvloeden of door hem kan worden beïnvloed. In al deze gevallen is het onafhankelijkheidsrisico onaanvaardbaar hoog. Het accepteren van dergelijke functies dient derhalve verboden te zijn.

Wanneer de nationale wetgeving voorschrijft dat leden van het accountantsberoep controlefuncties in bepaalde vennootschappen moeten uitoefenen, moeten er veiligheidsmaatregelen worden genomen om te voorkomen dat deze beroepsbeoefenaars enige verantwoordelijkheid dragen in het bij de controleopdracht betrokken team.

In B.4(2) wordt rekening gehouden met de mogelijkheid dat een voormalig lid van het bij de controleopdracht betrokken team dat het accountantskantoor verlaat, hetzij in het kader van zijn pensionering, hetzij om een functie op te nemen bij een entiteit die geen gecontroleerde cliënt is, wordt aangezocht om een niet met het dagelijks bestuur samenhangende functie in een bestuurs- of controleorgaan van de gecontroleerde cliënt te vervullen. In dergelijke gevallen dient het accountantskantoor erop toe te zien dat aan de vereisten van B.3(3) en (4) is voldaan.

5. INDIENSTTREDING BIJ HET ACCOUNTANTSKANTOOR

Wanneer een directeur of bestuurder van de gecontroleerde cliënt in dienst treedt van het accountantskantoor, wordt de uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid te ernstig geacht om door een andere veiligheidsmaatregel te worden weggenomen dan door het verbod om in de daaropvolgende twee jaar deel uit te maken van het bij de controleopdracht betrokken team of betrokken te zijn bij belangrijke beslissingen in verband met de wettelijke controle van de cliënt. Wanneer een voormalig werknemer van de gecontroleerde cliënt bij het accountantskantoor in dienst treedt, zal de betekenis van de uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid afhankelijk zijn van de verantwoordelijkheden en taken waarmee deze werknemer bij de gecontroleerde cliënt was belast en de verantwoordelijkheden en taken die hem bij het accountantskantoor zullen worden toevertrouwd. Wanneer de voormalige werknemer van de cliënt bijvoorbeeld rekeningen opstelde of posten van de jaarrekening waardeerde, zullen voor hem dezelfde veiligheidsmaatregelen gelden als voor een directeur of bestuurder; wanneer de voormalige werknemer daarentegen bijvoorbeeld een niet-bestuurlijke functie in een bijkantoor van de gecontroleerde cliënt bekleedde, kan de uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid worden beperkt door ervoor te zorgen dat zijn werkzaamheden als lid van het bij de controleopdracht betrokken team niet op dat bijkantoor betrekking hebben.

6. FAMILIALE EN ANDERE PERSOONLIJKE BANDEN

De externe accountant moet in staat zijn het door hem gelopen onafhankelijkheidsrisico te beoordelen dat verbonden is aan het feit dat hijzelf of een andere persoon die van het bij de controleopdracht betrokken team of de hiërarchische structuur deel uitmaakt, dan wel iemand die werkzaam is in een "bureau" waar toe hijzelf of een dergelijke persoon behoort, een naast familielid of een andere nauwe persoonlijke band met iemand heeft die aan de criteria van alinea 1, onder a) tot en met d), voldoet. Zijn beoordeling moet gebaseerd zijn op zijn kennis van de levensomstandigheden van alle relevante personen van het accoun-

tantskantoor en het netwerk waartoe het kantoor behoort. Er moeten derhalve gedragslijnen en procedures bestaan die de betrokken personen ertoe verplichten naar hun beste weten mededeling te doen van alle relevante feiten of omstandigheden, zodat de externe accountant zich daar bij zijn beoordeling op kan baseren. De externe accountant moet al deze informatie evalueren, nagaan of aan één van bovenvermelde criteria is voldaan en binnen een redelijke termijn de nodige maatregelen nemen om het onafhankelijkheidsrisico te beperken. Deze maatregelen kunnen gaan van weigering van de controleopdracht tot verwijdering van een persoon uit het bij de controleopdracht betrokken team of het “bureau”.

De door het accountantskantoor vastgestelde gedragslijnen en procedures moeten duidelijk maken dat de personen die van het bij de controleopdracht betrokken team, de hiërarchische structuur of het “bureau” deel uitmaken, zelf naar best vermogen moeten beoordelen wie hun naaste familieleden en goede kennissen zijn of lijken te zijn. Zij dienen alle relevante feiten of omstandigheden in verband met een bepaalde gecontroleerde cliënt te melden aan de voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde venoot die met de controleopdracht is belast.

Naaste familieleden

Onder de term “naaste familieleden” vallen gewoonlijk de ouders, broers en zussen, echtgenoten of samenwoners, kinderen en andere personen ten laste. Naar gelang van de verschillende culturele en sociale omgevingen waarin de accountantscontrole plaatsvindt, kan de term ook andere familieleden bestrijken die minder directe maar daarom niet minder nauwe banden met de betrokken persoon hebben. Daarbij kan onder meer worden gedacht aan voormalige echtgenoten of samenwoners en de echtgenoten en kinderen van familieleden.

Nauwe niet-familiale relaties

Nauwe niet-familiale relaties zijn moeilijk te definiëren. Het kan onder meer gaan om een relatie met een persoon die geen familie is, maar met wie veelvuldige of regelmatige sociale contacten worden onderhouden.

Onopzettelijke inbreuken

Er kunnen zich situaties voordoen waarin de externe accountant vaststelt dat een persoon van zijn accountantskantoor onopzettelijk heeft nagelaten een familiale of andere persoonlijke band met een gecontroleerde cliënt te melden, die normaal gesproken als strijdig met de onafhankelijkheidsvereisten zou worden beschouwd. Dergelijke onopzettelijke inbreuken brengen de onafhankelijkheid van de externe accountant ten opzichte van een gecontroleerde cliënt niet in het gedrang, mits de externe accountant:

- procedures heeft ingesteld krachtens welke alle professionele medewerkers ertoe verplicht zijn onmiddellijk alle inbreuken op de onafhankelijkheidsregels te melden die het gevolg zijn van wijzigingen in hun familiale of andere persoonlijke relaties, de aanvaarding van een voor de accountantscontrole gevoelige functie bij hun naaste familieleden of andere goede kennissen (d.w.z. alle personen die onder alinea 1, onder a), en alinea 1, onder b), vallen), dan wel van het feit dat dergelijke familieleden of kennissen een groot financieel belang in een gecontroleerde cliënt hebben gekocht, geërfd of anderszins hebben verkregen;
- de betrokken persoon onmiddellijk uit het bij de controleopdracht betrokken team verwijdt, of, wanneer de persoon niet tot het bij de controleopdracht betrokken team behoort, deze persoon uitsluit van deelneming aan belangrijke beslissingen in verband met de wettelijke controle van de betrokken cliënt. Ingeval het gaat om de verwerving van een groot financieel belang, moet de externe accountant zodra de onopzettelijke inbreuk is vastgesteld, de betrokken persoon ertoe aanmanen zich zo spoedig mogelijk van het financiële belang te ontdoen; en
- extra zorgvuldig te werk gaat bij de verificatie van de relevante controlewerkzaamheden van de betrokken persoon.

7. NIET-CONTROLEDIENSTEN

7.1. Algemeen

Vermijden van betrokkenheid bij de besluitvorming van de gecontroleerde cliënt

De uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wordt te groot geacht wanneer zou worden toegestaan dat niet-

controlediensten worden verleend waarbij de externe accountant bij de besluitvorming van de gecontroleerde cliënt, één van de met deze cliënt verbonden partijen of het management van een dergelijke eenheid betrokken is. Wanneer de externe accountant of een lid van zijn netwerk bijgevolg voornemens is niet-controlediensten aan een gecontroleerde cliënt of aan één van de met deze cliënt verbonden partijen te verlenen, moet de externe accountant er zorg voor dragen dat elke persoon die optreedt in naam of voor rekening van het accountantskantoor of van een lid van het netwerk waartoe het kantoor behoort, geen enkele beslissing neemt en evenmin betrokken is bij de besluitvorming in naam van de gecontroleerde cliënt, één van de met deze cliënt verbonden partijen of het management van een dergelijke eenheid.

Bij alle raadgevingen of vormen van bijstand die in het kader van een door de externe accountant of het accountantskantoor verleende dienst worden verstrekt, moet de gecontroleerde cliënt, een met deze cliënt verbonden partij of het management van een dergelijke eenheid de keuze worden geboden tussen redelijke alternatieven. Dit belet de externe accountant, het accountantskantoor of één van de leden van het netwerk van het kantoor echter niet om aanbevelingen aan de gecontroleerde cliënt te doen. Deze raadgevingen moeten evenwel met objectieve en transparante analyses worden onderbouwd in de verwachting dat de gecontroleerde cliënt de aanbevelingen zal bestuderen alvorens een besluit te nemen. Wanneer de gecontroleerde cliënt om advies vraagt in verband met een aangelegenheid waarvoor als gevolg van wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen slechts één oplossing mogelijk is, moet de externe accountant er zorg voor dragen dat in zijn schriftelijke motivering naar deze bepalingen wordt verwezen (door bijvoorbeeld uit de desbetreffende wet te citeren of adviezen van externe beroepsbeoefenaars te vermelden).

7.2. Voorbeelden — Analyse van specifieke situaties

De zakelijke praktijken en financiële markten zijn aan voortdurende veranderingen onderhevig en de informatietechnologieën maken een snelle ontwikkeling door. Dit alles blijft niet zonder gevolgen voor de bestuurs- en controletaken. Wegens de zich constant vol-

trekkende veranderingen is het evenwel onmogelijk een volledig overzicht te geven van alle situaties waarin de verlening van niet-controlediensten aan een gecontroleerde cliënt een ernstige bedreiging voor de onafhankelijkheid van de externe accountant met zich mee kan brengen. Het is evenmin mogelijk alle veiligheidsmaatregelen op te noemen die kunnen worden genomen om deze bedreigingen af te zwakken. Hierna volgt een aantal voorbeelden van specifieke situaties waarin de onafhankelijkheid van een externe accountant in het gedrang kan komen. Daarbij wordt telkens ook ingegaan op de veiligheidsmaatregelen die aangewezen zijn om het onafhankelijkheidsrisico tot een aanvaardbaar minimum te beperken. In de praktijk zal de externe accountant zich genoodzaakt zien de mogelijke gevolgen van vergelijkbare maar toch afwijkende omstandigheden in te schatten en te overwegen welke veiligheidsmaatregelen moeten worden genomen om het onafhankelijkheidsrisico op een voor een terzake kundige derde bevredigende manier te ondervangen.

7.2.1. Opstelling van boekhoudbescheiden en jaarrekening

Mate van betrokkenheid bij het opstellingsproces

De mate van betrokkenheid van de externe accountant (met inbegrip van het accountantskantoor, leden van het netwerk of werknemers daarvan) bij de opstelling van boekhoudbescheiden en de jaarrekening loopt van geval tot geval uiteen. Het ene uiterste is dat de externe accountant essentiële boekhoudbescheiden opstelt, de boekhouding bijhoudt en de jaarrekening opstelt en tevens met de wettelijke controle van de jaarrekening is belast. Een andere mogelijkheid is dat de externe accountant zijn gecontroleerde cliënt bijstaat bij de opstelling van de jaarrekening op grond van de proefbalans door hem de sluitposten te helpen berekenen (berekening van overlopende posten, oninbare vorderingen, afschrijvingen enz.). Het andere uiterste is dat de externe accountant op geen enkele wijze bij het opstellingsproces betrokken is. Zelfs in het laatste geval zal de externe accountant die onvolkomenheden in de informatie in de ontwerpjaarrekening van de gecontroleerde cliënt ontdekt, gewoonlijk de vereiste aanpassingen suggereren en aanbrengen. Dit vormt een onderdeel van de wettelijke controleopdracht en mag niet als de verlening van een niet-con-

troledienst worden beschouwd. Hoewel de bedrijfsleiding steeds verantwoordelijk is voor de vormgeving van de jaarrekening, wordt er uiteindelijk slechts zelden een jaarrekening gepubliceerd zonder dat de externe accountant op een of andere manier de hand heeft gehad in de presentatie of opstelling ervan.

Aard van de bijstand en raadgevingen

De verantwoordelijkheid voor de opstelling van de jaarrekening en voor het voeren van een boekhouding moet steeds bij de gecontroleerde cliënt en het management ervan berusten. De veiligheidsmaatregelen van de externe accountant moeten ten minste waarborgen dat wanneer boekhoudkundige bijstand wordt verleend, de boekingen en daaraan ten grondslag liggende aannamen (bv. voor waarderingsdoeleinden) van de cliënt uitgaan. Bovendien mag de externe accountant op geen enkele wijze betrokken zijn bij de in verband met deze boekingen of aannamen door de gecontroleerde cliënt of het management ervan genomen beslissingen.

De bijstand van de externe accountant dient bijgevolg beperkt te blijven tot de uitvoering van technische of routinematige taken en het verstrekken van informatie en advies in verband met alternatieve standaarden en methoden die de gecontroleerde cliënt eventueel wenst toe te passen.

Voorbeelden van bijstand die de onafhankelijkheid in het gedrang brengt, zijn onder meer:

- opstellen of veranderen van journaalposten, van de indeling van de rekeningen of transacties, dan wel van andere boekhoudbescheiden zonder toestemming van de cliënt;
- toestaan of goedkeuren van transacties; of
- opstellen van basisdocumenten of -gegevens (met inbegrip van het nemen van beslissingen inzake waarderingsgrondslagen), of aanbrengen van wijzigingen in dergelijke documenten of gegevens.

Voorbeelden van bijstand die de onafhankelijkheid niet noodzakelijkerwijze in het gedrang brengt, zijn onder meer:

- uitvoeren van routinematige boekhoudtaken, zoals boeken van transacties waarvoor het management van de gecontroleerde cliënt de te hanteren rekeningenindeling heeft vast-

gesteld, boeken van gecodeerde transacties in het grootboek van een gecontroleerde cliënt, opnemen van door de cliënt goedgekeurde posten op een proefbalans van de cliënt of verlenen van bepaalde diensten op het gebied van gegevensverwerking;

- informeren van de cliënt over gangbare jaarrekeningenstandaarden of waarderingsmethoden, zodat hij zelf kan beslissen welke hij wil toepassen.

Betekenis voor het algemeen belang

Wanneer een externe accountant aan de opstelling van boekhoudbescheiden of de jaarrekening van een instelling van openbaar belang meewerkt, wordt de uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid zodanig groot geacht dat zij door geen enkele andere veiligheidsmaatregel kan worden beperkt dan door het verbieden van elke vorm van bijstand die verder gaat dan de wettelijke controleopdracht (d.w.z. elke andere vorm van bijstand dan het suggereren en aanbrengen van aanpassingen in het kader van de gewone uitvoering van de wettelijke controle na de vaststelling van onvolkomenheden in de informatie die in de ontwerpjaarrekening van de gecontroleerde cliënt wordt verstrekt).

Ingeval de externe accountant wordt verzocht aan de opstelling van boekhoudbescheiden of de jaarrekening van een gecontroleerde cliënt mee te werken, moet hij steeds terdege rekening houden met het beeld dat het publiek van zijn taak heeft. Dit kan worden bepaald door de omvang en structuur van de gecontroleerde cliënt, alsook door de bedrijfsomgeving waarin de cliënt op plaatselijk, regionaal of nationaal niveau actief is. Wanneer de bedreiging zodanig groot wordt geacht dat zij ertoe zou kunnen leiden dat het publiek zijn onafhankelijkheid in twijfel trekt, mag de externe accountant de opdracht niet aanvaarden.

Noodsituaties

In noodgevallen is het een externe accountant toegestaan intensiever aan het opstellingsproces mee te werken dan onder normale omstandigheden aanvaardbaar zou zijn (zie de alinea's 2 en 3). Een dergelijke situatie kan zich voordoen wanneer de externe accountant als gevolg van externe en onvoorziene gebeurtenissen de enige persoon is die over de midelen en de vereiste kennis van de systemen

en procedures van de gecontroleerde cliënt beschikt om hem bij te staan bij de tijdige opstelling van zijn rekeningen en jaarrekening. Een bepaalde situatie kan als een noodgeval worden beschouwd wanneer de weigering van de externe accountant om deze bijstand te verlenen, in een ernstige last voor de gecontroleerde cliënt zou resulteren (bv. intrekking van kredietlijnen) of zelfs zijn voortbestaan in het gedrang zou brengen.

Ook in een dergelijke noodsituatie mag de externe accountant echter niet bij enigerlei definitieve beslissingen betrokken zijn en moet hij steeds zoveel mogelijk met de toestemming van de cliënt handelen. Hij dient tevens aanvullende veiligheidsmaatregelen te overwegen die hem in staat stellen het onafhankelijkheidsrisico tot een minimum te beperken. In de mate van het mogelijke dient hij de situatie met het controleorgaan van de gecontroleerde cliënt te bespreken; tevens moet hij erop toezien dat de door hem verleende diensten in de jaarrekening zijn vermeld en gemotiveerd.

Wettelijke controle van geconsolideerde jaarrekeningen van instellingen van openbaar belang

Wanneer de geconsolideerde jaarrekening van een cliënt die een instelling van openbaar belang is, aan een wettelijke controle wordt onderworpen, kunnen zich situaties voordoen waarin het onmogelijk is voor een dochteronderneming van een dergelijke gecontroleerde cliënt om regelingen te treffen opdat aan alinea 3 is voldaan. Als gevolg daarvan is het mogelijk dat de plaatselijke accountant van de dochteronderneming dient mee te werken aan de opstelling van de jaarrekening die in de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde cliënt dient te worden opgenomen. In dergelijke omstandigheden wordt de uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid uit het oogpunt van de externe accountant van een instelling van openbaar belang doorgaans niet als ernstig beschouwd, mits de verleende boekhoudkundige bijstand uitsluitend van technische of routinematige aard is of de verstrekte raadgevingen van louter informatieve aard zijn (zie alinea (2)), de jaarrekeningen van dergelijke dochterondernemingen (afzonderlijk en samen) niet van wezenlijke betekenis zijn voor de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde cliënt, en de honoraria die het

accountantskantoor en de leden van het netwerk ervan voor al deze diensten samen ontvangen, onbeduidend zijn in vergelijking met het honorarium voor de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening.

7.2.2. Ontwerpen en invoeren van financiële informatietechnologiesystemen

Financiële informatie

De controleopdracht omvat onder meer de toetsing van de informaticasystemen (apparatuur en programmatuur) die door de gecontroleerde cliënt worden gebruikt om de financiële informatie te verkrijgen die in de jaarrekening openbaar moet worden gemaakt. Wanneer een externe accountant (met inbegrip van zijn accountantskantoor, leden van het netwerk of werknemers daarvan) betrokken is bij het ontwerpen en de invoering van een dergelijk financieel informatietechnologiesysteem (FITS), kan er zich een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid voordoen. In dit verband zij erop gewezen dat de financiële informatie niet alleen de gegevens omvat die rechtstreeks in de jaarrekening worden bekendgemaakt, maar ook alle andere waarderings- of materiële gegevens die aan de in de jaarrekening vermelde informatie ten grondslag liggen. Deze informatie wordt gegenereerd door hetzij geïntegreerde IT-systemen, hetzij een aantal autonome systemen (bv. boekhoudsystemen en systemen voor de kostprijsadministratie, de loonadministratie of het kasbeheer, alsook systemen die louter fysieke aantallen opleveren, zoals sommige voorraad- en productiecontrolesystemen enz.).

Mate van betrokkenheid

De mate van betrokkenheid van de externe accountant bij het ontwerpen en de invoering van FIT-systemen varieert:

Het ene uiterste wordt gevormd door opdrachten waarbij de externe accountant bestuurstaken of –verantwoordelijkheden op zich neemt voor het gehele project dat betrekking heeft op het ontwerpen en de invoering van FIT-systemen, dan wel voor het beheer van het FIT-systeem en voor de gegevens die het gebruikt of genereert. Het is evident dat een dergelijke opdracht in een onaanvaardbaar hoog onafhankelijkheidsrisico resulteert.

In andere gevallen moet de externe accountant een zorgvuldige inschatting maken van het onafhankelijkheidsrisico dat zou kunnen voortvloeien uit zijn betrokkenheid bij het ontwerpen en de invoering van systemen die bestemd zijn voor de gecontroleerde cliënt, vooral als dit gevolgen heeft voor het algemeen belang. Hij moet in elk geval nagaan of er adequate veiligheidsmaatregelen zijn genomen om het onafhankelijkheidsrisico tot een aanvaardbaar minimum te beperken. Het risico kan bijvoorbeeld aanvaardbaar zijn wanneer de rol van de externe accountant erin bestaat advies te verlenen aan een consortium dat door de gecontroleerde cliënt met het ontwerpen en/of de uitvoering van het project is belast. Ook in gevallen waarin de cliënt een kleinere vennootschap is, is het risico beperkt wanneer de externe accountant wordt verzocht een gebruiksklaar standaardstelsel voor het voeren van de boekhouding aan de specifieke behoeften van de bedrijfsactiviteit van deze cliënt aan te passen. Het onafhankelijkheidsrisico kan echter als onaanvaardbaar hoog worden beschouwd bij projecten voor het ontwerpen van op maat gemaakte systemen ten behoeve van cliënten die grote vennootschappen of instellingen van openbaar belang zijn.

Het andere uiterste is dat de externe accountant door zijn gecontroleerde cliënt wordt belast met het maken van een analyse van alternatieve systemen op basis waarvan de cliënt vervolgens zelf beslist welk systeem hij uiteindelijk installeert. De verlening van een dergelijke dienst zal de onafhankelijkheid van de externe accountant doorgaans niet ondermijnen, op voorwaarde dat de kosten en baten van de geanalyseerde systemen naar behoren zijn gemotiveerd en met de gecontroleerde cliënt zijn besproken. De onafhankelijkheid van de externe accountant zal echter wel in het gedrang komen wanneer er sprake is van een financieel belang van betekenis (zie B.1) in of een belangrijke zakelijke relatie (zie B.2) met één of meer leveranciers van dergelijke systemen.

7.2.3. Diensten op het gebied van waardebeoordeling

Diensten op het gebied van waardebeoordeling

Een waardebeoordeling behelst het maken van veronderstellingen met betrekking tot toekomstige ontwikkelingen, de toepassing van bepaalde methoden en technieken, en de com-

binatie van beide om een zekere waarde of reeks waarden voor een activum, een passivum of voor een activiteit als geheel te berekenen. De veronderstellingen waarvan bij een dergelijke waardebeoordeling wordt uitgegaan, kunnen interpretaties van huidige of verwachtingen ten aanzien van toekomstige ontwikkelingen zijn, met inbegrip van zowel algemene ontwikkelingen als van gevolgen van bepaalde acties die de gecontroleerde cliënt of iemand uit zijn naaste zakelijke omgeving heeft ondernomen of voornemens is te ondernemen.

Opgavens om door anderen verrichte werkzaamheden op het gebied van waardebeoordeling te analyseren of te beoordelen (bv. opdrachten als bedoeld in de artikelen 10 en 27 van de Tweede Richtlijn Vennootschapsrecht (Richtlijn 77/91/EEG), de artikelen 10 en 23 van de Derde Richtlijn Vennootschapsrecht (Richtlijn 78/855/EEG), of artikel 8 van de Zesde Richtlijn Vennootschapsrecht (Richtlijn 82/891/EEG)), of om gegevens te verzamelen en te verifiëren die dienen om door anderen in het kader van een waardebeoordeling te worden gebruikt (bv. typische accountantswerkzaamheden waarbij onderzoek wordt gedaan naar de bedrijfseconomische en organisatorische positie van een onderneming in verband met de aan- of verkoop ervan), worden in het kader van dit beginsel niet als diensten op het gebied van waardebeoordeling aangemerkt.

Materialiteit en subjectiviteit

Diensten op het gebied van waardebeoordeling die leiden tot de waardering van posten die noch afzonderlijk, noch in geaggregeerde vorm van materieel belang zijn voor de jaarrekening, worden niet als diensten beschouwd die een ernstige bedreiging voor de onafhankelijkheid met zich mee kunnen brengen.

De verantwoordelijkheid voor de aan een waardebeoordeling ten grondslag liggende veronderstellingen en de toe te passen methoden berust steeds bij de gecontroleerde cliënt of het management ervan. In het kader van zijn besluitvormingsproces moet de gecontroleerde cliënt of het management ervan derhalve de aan de waardebeoordeling ten grondslag liggende veronderstellingen formuleren en uitmaken welke methode moet worden toegepast om de waarde te berekenen. Dit is van bijzonder belang wanneer de te verrichten

waardebepaling met een aanzienlijke mate van subjectiviteit gepaard gaat, hetzij wat de onderliggende veronderstellingen betreft, hetzij als gevolg van de verschillen in de toepasbare methoden.

Bij bepaalde routinematige waarderungen kan de aan de post inherente mate van subjectiviteit te verwaarlozen zijn. Dit is met name het geval wanneer de te hanteren veronderstellingen bij wet zijn bepaald (bv. belastingtarieven, afschrijvingspercentages voor belastingdoeleinden enz.), krachtens andere voorschriften zijn vastgesteld (bv. verplichting om bepaalde rentepercentages toe te passen), of algemeen gangbaar zijn binnen de bedrijfstak van de gecontroleerde cliënt, en wanneer de te hanteren technieken en methoden gebaseerd zijn op algemeen aanvaarde normen of zelfs bij wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen zijn voorgeschreven. In dergelijke omstandigheden zal het resultaat van een door een terzake kundige derde verrichte waardebepaling zo niet identiek, dan toch niet wezenlijk verschillend zijn. Er mag bijgevolg worden aangenomen dat de verlening van dergelijke diensten op het gebied van waardebepaling de onafhankelijkheid van een externe accountant niet in het gedrang zal brengen ook al kan de waarde zelf van materieel belang voor de jaarrekening zijn, op voorwaarde evenwel dat de gecontroleerde cliënt of het management ervan in alle belangrijke gevallen waarin naar eigen oordeel moest worden gehandeld, met de genomen beslissingen heeft ingestemd.

Aanvullende veiligheidsmaatregelen

Bij sommige diensten op het gebied van waardebepaling is er sprake van een te verwaarlozen mate van subjectiviteit. Het betreft onder meer diensten waarbij standaardtechnieken of -methoden dienen te worden toegepast of waarbij het gaat om een verificatie van de door een derde toegepaste waarderingsmethoden maar waarbij de daaruit voortvloeiende waardering van materieel belang is voor de jaarrekening. In die gevallen moet de externe accountant nagaan of er sprake is van een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid waarvoor aanvullende veiligheidsmaatregelen moeten worden genomen. Het kan aanbeveling verdienen een dergelijke bedreiging te ondervangen door een apart team voor de verlening van diensten op het gebied van waardebepaling op te richten

dat volledig losstaat van het bij de controle-opdracht betrokken team, waarbij beide teams een verschillende hiërarchie hebben.

7.2.4. *Deelname aan de interne controle van de gecontroleerde cliënt*

De afdeling interne controle vormt een belangrijk onderdeel van het interne controlesysteem van een eenheid. Vooral in kleine en middelgrote vennootschappen, die zich veelal geen afdeling interne controle kunnen veroorloven of waar een dergelijke afdeling vaak bepaalde faciliteiten ontbeert (bv. toegang tot deskundigen op het gebied van informatietechnologie of kasbeheer), kan deelname van de externe accountant aan de interne controle bevorderlijk zijn voor het vermogen van het management om controle uit te oefenen.

Er kunnen zich evenwel uit zelfcontrole voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid voordoen wanneer er bijvoorbeeld geen duidelijke scheiding is aangebracht tussen het management van en het toezicht op de interne controle en de interne controleactiviteiten zelf, of wanneer de door de externe accountant verrichte beoordeling van het interne controlesysteem van zijn gecontroleerde cliënt bepalend is voor de aard en omvang van de procedures die hij achteraf bij de wettelijke controle hanteert. Om dergelijke bedreigingen te vermijden, moet de externe accountant, het accountantskantoor of het lid van het netwerk waartoe het kantoor behoort, kunnen aantonen niet betrokken te zijn bij het management van en het toezicht op de interne controle. In zijn hoedanigheid van wettelijk controleur van de jaarrekening van de cliënt moet de externe accountant bovendien kunnen bewijzen dat hij de nodige stappen ondernomen heeft om de resultaten van de interne controlewerkzaamheden te laten verifiëren en zich niet te veel door deze resultaten heeft laten leiden bij het bepalen van de aard, het tijdschema en de draagwijdte van zijn externe-controlewerkzaamheden. Teneinde te waarborgen dat de externe-controlewerkzaamheden van het accountantskantoor aan de vigerende standaarden voor de accountantscontrole voldoen en dat de onafhankelijkheid van de externe accountant geen gevaar loopt, moeten deze punten op adequate wijze worden geverifieerd door een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot die noch bij de wettelijke contro-

le, noch bij een interne-controleopdracht met mogelijke gevolgen voor de jaarrekening betrokken is geweest.

In vennootschappen waarin de afdeling interne controle verslag uitbrengt aan een controleorgaan in plaats van aan het management zelf, vervult de interne controle een complementaire rol ten opzichte van de wettelijke controle en kan zij bijgevolg als een afzonderlijk onderdeel van de *corporate governance* worden gezien. Wanneer de externe accountant in deze omstandigheden wordt gevraagd interne-controlewerkzaamheden te verrichten, moet hij ook dan kunnen aantonen dat hij alle bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid correct heeft beoordeeld en alle nodige veiligheidsmaatregelen heeft genomen.

7.2.5. Optreden in naam van de gecontroleerde cliënt bij de beslechting van (rechts)geschillen

Uit belangenbehartiging en zelfcontrole voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid

In bepaalde omstandigheden kan een externe accountant, een accountantskantoor, een entiteit van het netwerk, dan wel een vennoot, bestuurder of werknemer daarvan zich ertoe genoopt zien de gecontroleerde cliënt bij te staan bij de beslechting van een (rechts)geschil.

Van een externe accountant die bij de beslechting van een (rechts)geschil namens de gecontroleerde cliënt optreedt, wordt doorgaans aangenomen dat hij een rol speelt die onverenigbaar is met de verantwoordelijkheid van een externe accountant om een objectief oordeel uit te spreken over de jaarrekening. Deze aan belangenbehartiging toe te schrijven bedreiging voor de onafhankelijkheid gaat gepaard met een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wanneer de bijstand bij de beslechting van het (rechts)geschil tevens inhoudt dat de externe accountant een inschatting moet maken van de kans dat het geschil in het voordeel van zijn gecontroleerde cliënt wordt beslecht, indien zulks van invloed kan zijn op bedragen die in de jaarrekening dienen te worden opgenomen. Een bij de beslechting van een (rechts)geschil betrokken externe accountant

moet bijgevolg rekening houden met de ernst van zowel de uit belangenbehartiging als de uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid.

De uit belangenbehartiging voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid is nog groter wanneer de externe accountant, het accountantskantoor of een kantoor van het netwerk bij de beslechting van een (rechts)geschil een actieve rol speelt namens de gecontroleerde cliënt. Deze bedreiging zal waarschijnlijk minder ernstig zijn wanneer de externe accountant louter als getuige moet optreden bij een rechtszaak waarbij de cliënt betrokken is.

Er zijn andere bijzondere situaties denkbaar waarin de onafhankelijkheid van de externe accountant in het algemeen niet in gevaar wordt geacht, ook als speelt deze een vrij actieve rol in naam van de cliënt. Dit is bijvoorbeeld het geval bij de vertegenwoordiging van een gecontroleerde cliënt in rechte of bij de belastingdienst in fiscale geschillen. Een ander voorbeeld is het verlenen van advies aan de cliënt en het verdedigen van een specifieke verslagleggingsmethode in een situatie waarin een bevoegde autoriteit, effectentoezichthouder of beoordelingspanel van een lidstaat, dan wel enigerlei andere vergelijkbare Europese of internationale instantie de jaarrekening van de gecontroleerde cliënt onderzoekt. De externe accountant moet echter hoe dan ook steeds de specifieke situatie en zijn betrokkenheid erbij zorgvuldig analyseren om te kunnen beoordelen of er al dan niet sprake is van een belangrijk onafhankelijkheidsrisico.

Materialiteit en subjectiviteit

Wanneer bij de beslechting van (rechts)geschillen aan een gecontroleerde cliënt diensten op juridisch gebied worden verleend, brengt dit doorgaans geen ernstige bedreigingen voor de onafhankelijkheid met zich mee wanneer deze diensten betrekking hebben op aangelegenheden die naar het oordeel van een redelijk denkende en terzake kundige derde geen materiële invloed op de jaarrekening hebben.

Wanneer een externe accountant als belangenbehartiger voor de gecontroleerde cliënt optreedt, is hij weliswaar tot op zekere hoogte subjectief, maar de mate van subjectiviteit

varieert naar gelang van de aard van de rechtszaak. Tijdens een accountantscontrole heeft de externe accountant doorgaans de keuze: ofwel kan hij zelf een inschatting maken van de uitkomst van de rechtszaak, ofwel kan hij vertrouwen op het oordeel van een externe advocaat die de cliënt onder de arm heeft genomen. In beide gevallen is de mate van subjectiviteit afhankelijk van diverse factoren, zoals onder meer de bekwaamheid van de advocaat, de mate waarin deze zich aan de ethische normen van het advocatenberoep houdt en het voorhanden zijnde bewijsmateriaal, veeleer dan van de vraag of de betrokken advocaat een werknemer is van het accountantskantoor dan wel van een extern advocatenkantoor.

In situaties waarin de uitkomst van de rechtszaak met redelijke zekerheid uit het voorhanden zijnde bewijsmateriaal kan worden afgeleid, mag de schatting van de bedragen die door het rechtsgeschied worden beïnvloed, geen materiële verschillen opleveren al naargelang de dienst verleend wordt door het accountantskantoor of door een extern advocatenkantoor (bv. rechtsgeschillen met betrekking tot arbeidsovereenkomsten met het personeel of bepaalde geschillen met de fiscus).

Daartegenover staat dat er situaties kunnen voorkomen waarin er sprake is van een aanzienlijke mate van inherente subjectiviteit. Er kunnen zich ook situaties voordoen waarin het onmogelijk is het bewijsmateriaal op objectieve wijze te beoordelen vanwege de aard van de zakelijke relatie tussen de externe accountant en de gecontroleerde cliënt (bv. persoonlijke betrokkenheid van voormalige of huidige bestuurders, niet bij het dagelijks bestuur betrokken directeuren of aandeelhouders). In dergelijke gevallen moet de externe accountant ervoor zorgen dat hij niet betrokken is bij de stappen die de gecontroleerde cliënt in het kader van de beslechting van het (rechts)geschied onderneemt, behalve in zaken van ondergeschikt belang waarvan redelijkerwijze mag worden aangenomen dat de behandelde aangelegenheid geen materiële invloed heeft op de jaarrekening.

Aanvullende veiligheidsmaatregelen

In omstandigheden die niet door alinea 2 worden bestreken, dient de externe accountant na te gaan of er nog bedreigingen voor

zijn onafhankelijkheid bestaan waarvoor aanvullende maatregelen moeten worden genomen. Het kan aangewezen zijn te vermijden dat het bij de controleopdracht betrokken team bij het geschil wordt betrokken door aparte teams met een verschillende hiërarchie samen te stellen voor de wettelijke controle enerzijds en voor de verlening van de met het geschil samenhangende diensten op juridisch gebied anderzijds.

7.2.6. Indienstneming van hogere kaderleden

Een externe accountant aan wie wordt gevraagd een gecontroleerde cliënt bij te staan bij de indienstneming van hoger of essentieel personeel, moet eerst een inschatting maken van de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid die eventueel kunnen voortvloeien uit bijvoorbeeld de functie van de in dienst te nemen persoon en de aard van de gevraagde bijstand. Het maken van een zorgvuldige inschatting is des te belangrijker wanneer de in dienst genomen persoon naar alle waarschijnlijkheid een belangrijke rol zal gaan spelen in het financieel management van de cliënt en bijgevolg regelmatig contact zal hebben met de externe accountant. Ook andere indienstnemen kunnen echter uit eigenbelang en uit te grote familiariteit voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid met zich meebrengen.

Wat de aard van de verlangde bijstand betreft, kan een aanvaardbare vorm van dienstverlening bijvoorbeeld bestaan in het beoordelen van de beroepskwalificaties van een aantal sollicitanten en het geven van een objectief advies over hun geschiktheid voor een gegeven functie. Een andere aanvaardbare vorm van dienstverlening is het verstrekken van een beperkte lijst van kandidaten voor een sollicitatiegesprek, mits deze lijst is opgesteld op basis van door de cliënt gespecificeerde criteria veeleer dan naar het eigen inzicht van de externe accountant. In beide gevallen moet er zorg voor worden gedragen dat in het advies over de kandidaten niet op de beslissing van de gecontroleerde cliënt wordt voortgelopen. Wanneer de externe accountant tot de slotsom komt dat hij de verlangde bijstand niet kan verlenen zonder direct of indirect betrokken te zijn bij de beslissing van de gecontroleerde cliënt over wie in dienst moet worden genomen, dan dient hij te weigeren deze bijstand te verstrekken.

8. HONORARIA VOOR CONTROLE- EN NIET-CONTROLEDIENSTEN

8.1. Resultaatgebonden honoraria

Afspraken in verband met honoraria voor controlediensten

In het algemeen belang verrichte controlewerkzaamheden lenen zich niet voor afspraken waarbij het honorarium van de externe accountant afhankelijk is van hetzij het behalen van een bepaald resultaat door de gecontroleerde cliënt, hetzij de uitkomst van de accountantscontrole zelf. Door een rechtbank of overheidsinstantie vastgestelde honoraria voor controlediensten zijn geen resultaatgebonden honoraria.

Afspraken in verband met honoraria voor niet-controlediensten

Er is eveneens sprake van uit eigenbelang, zelfcontrole en belangenbehartiging voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid van een externe accountant wanneer het honorarium voor een opdracht tot verlening van niet-controlediensten van een onzekere gebeurtenis afhankelijk is. Dit geldt voor alle afspraken in verband met resultaatgebonden honoraria tussen, enerzijds, de externe accountant, het accountantskantoor of een entiteit van het netwerk waartoe het kantoor behoort, en, anderzijds, de gecontroleerde cliënt of één van de met deze cliënt verbonden partijen. Afhankelijkheid van een onzekere gebeurtenis betekent bijvoorbeeld dat het honorarium op één of andere manier afhangt van de voortgang of uitkomst van het project of van het behalen van een bepaald resultaat door de gecontroleerde cliënt (of een met deze cliënt verbonden partij).

Bij de beoordeling van de mate waarin afspraken in verband met resultaatgebonden honoraria een bedreiging vormen voor zijn onafhankelijkheid en in hoeverre er passende veiligheidsmaatregelen kunnen worden genomen, moet de externe accountant onder meer de volgende factoren in aanmerking nemen: de verhouding tussen de activiteit waarvoor het resultaatgebonden honorarium moet worden betaald en de uitvoering van een lopende of toekomstige accountantscontrole; de mogelijke omvang van het honorarium; en de grondslag waarop het honorarium dient te worden berekend.

Bij deze beoordeling moet de externe accountant onder meer onderzoeken of het bedrag van het resultaatgebonden honorarium rechtstreeks afhankelijk is gesteld van de waarde van een activum of transactie (bv. percentage van de overnameprijs) of van een financiële voorwaarde (bv. groei van de marktkapitalisatie) waarvan de meting achteraf in het kader van de wettelijke controle wordt getoetst, en of de uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid daardoor onaanvaardbaar groot wordt. Daartegenover staat dat er doorgaans geen sprake zal zijn van bedreigingen voor de onafhankelijkheid in situaties waarin er geen rechtstreeks verband bestaat tussen de berekeningsgrondslag van het resultaatgebonden honorarium (bv. het beginsalaris van een nieuwe werknemer wanneer bijstand bij de indienstneming is verleend) en een wezenlijk aspect van de controleopdracht. Wanneer er een controleorgaan bestaat, moet de externe accountant overeenkomstig de in A.4.1.2 neergelegde beginselen dit orgaan in kennis stellen van alle afspraken in verband met resultaatgebonden honoraria.

8.2. Verhouding tussen totale honoraria en totale inkomsten

Het spreekt vanzelf dat buitensporige afhankelijkheid van honoraria voor controle- en niet-controlediensten die van één en dezelfde gecontroleerde cliënt of cliëntgroep afkomstig zijn, aanleiding geeft tot een uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de externe accountant. De externe accountant of het accountantskantoor dient echter niet alleen een feitelijke financiële afhankelijkheid te vermijden, maar moet ook zorgvuldig nagaan of een uiterlijke financiële afhankelijkheid een belangrijke bedreiging voor de onafhankelijkheid kan vormen.

Uiterlijke financiële afhankelijkheid

De externe accountant, het accountantskantoor of een netwerk kan als financieel afhankelijk van één enkele gecontroleerde cliënt of cliëntgroep worden beschouwd wanneer de in totaal van die cliënt of cliëntgroep ontvangen of te ontvangen honoraria voor controle- en niet-controlediensten een kritiek percentage van zijn totale inkomsten overschrijden. De publieke perceptie van dit kritieke percentage zal afhankelijk zijn van verschillende factoren in de controleomgeving. Zo kan de

hoogte van dit percentage verschillen naar gelang van de omvang van het kantoor, al naargelang het gaat om een gevestigd dan wel een pas opgericht kantoor, al naargelang het kantoor lokaal, nationaal of internationaal actief is, en al naargelang van het algemene bedrijfsklimaat op de markten waarop het kantoor zijn activiteiten ontplooit.

De externe accountant moet al deze factoren zorgvuldig afwegen wanneer hij de ernst van de uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor zijn uiterlijke onafhankelijkheid beoordeelt. Alle honoraria die van een bepaalde cliënt of cliëntgroep voor de verlening van controle- en niet-controlediensten zijn ontvangen, moeten worden geanalyseerd en vergeleken met de totale inkomsten van het kantoor of netwerk, waarbij ook de relevante bedragen die het kantoor of netwerk tijdens de lopende verslagperiode nog van dezelfde cliënt of cliëntgroep verwacht te ontvangen, in aanmerking moeten worden genomen. Indien deze analyse uitwijst dat er sprake is van een zekere afhankelijkheid en er veiligheidsmaatregelen moeten worden genomen, moet een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot die op generlei wijze bij de ten behoeve van de cliënt verrichte controle- en andere werkzaamheden betrokken is geweest, de belangrijkste controle en andere werkzaamheden voor deze cliënt verifiëren en de nodige raadgevingen geven. Bij de verificatie dient tevens rekening te worden gehouden met alle controle- en andere werkzaamheden die contractueel zijn overeengekomen en waarvoor een offerte is ingediend. Wanneer er twijfels blijven bestaan of wanneer een dergelijke vennoot wegens de geringe omvang van het kantoor niet beschikbaar is, moet de externe accountant de toezichthouder op zijn beroepsgroep om advies verzoeken of een andere externe accountant vragen een verificatie te verrichten.

Andere op de betaling van honoraria gebaseerde relaties

De externe accountant moet tevens nagaan of er nog andere soorten op de betaling van honoraria gebaseerde relaties tussen één en dezelfde gecontroleerde cliënt of cliëntgroep en hemzelf of het accountantskantoor bestaan of lijken te bestaan die een uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid kunnen vormen. Zo kan de indruk worden gewekt dat een voor de uitoefening van

de wettelijke controle bevoegde vennoot van een bureau of bijkantoor afhankelijk is van de honoraria van een bepaalde gecontroleerde cliënt wanneer het merendeel van de door dat bureau verrichte diensten aan deze gecontroleerde cliënt worden verleend, of wanneer dezelfde persoon verantwoordelijk is voor de verkoop van zowel controle- als niet-controlediensten aan de gecontroleerde cliënt. Ten einde dergelijke uit eigenbelang voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid te ondervangen, kan een accountantskantoor eventueel overgaan tot een hervorming van zijn organisatiestructuren en een herschikking van de verantwoordelijkheden van bepaalde personen, of, in de gevallen dat dit mogelijk is, de wijze waarop de diensten worden verleend en gefactureerd, met het controleorgaan van de gecontroleerde cliënt bespreken.

De onafhankelijkheid kan met name in het gedrang komen wanneer met de verlening van niet-controlediensten aan een gecontroleerde cliënt of aan de met deze cliënt verbonden partijen aanzienlijke honoraria zijn gemoeid. De externe accountant dient de omvang van dit risico voor zijn onafhankelijkheid dan ook te onderzoeken. Hij dient daarbij in het bijzonder rekening te houden met de aard van de verleende niet-controlediensten, de honoraria die voortvloeien uit, enerzijds, de controleopdracht en, anderzijds, de opdrachten tot verlening van niet-controlediensten, alsook met de respectieve omvang van beide soorten honoraria in verhouding tot de in totaal door het accountantskantoor of netwerk ontvangen honoraria. Indien de analyse uitwijst dat er veiligheidsmaatregelen moeten worden genomen, wat met name het geval is wanneer de honoraria voor niet-controlediensten de honoraria voor controlediensten overtreffen, dan moet een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot die op generlei wijze bij de opdrachten tot verlening van controle- en niet-controlediensten betrokken is geweest, de ten behoeve van de cliënt verrichte werkzaamheden verifiëren en de nodige raadgevingen geven.

8.3. Achterstallige honoraria

Onbetaalde honoraria voor controle- of andere werkzaamheden kunnen in wezen als een lening van de externe accountant aan de gecontroleerde cliënt worden opgevat. Dit kan een bedreiging vormen voor de onafhanke-

lijkheid van de externe accountant doordat er een wederzijds financieel belang met de gecontroleerde cliënt ontstaat. In dergelijke omstandigheden moet een externe accountant een inschatting maken van de omvang van de bedreiging en alle nodig blijvende maatregelen nemen. Dit kan ook de bekendmaking van het potentiële wederzijds belang aan alle belanghebbende derden behelzen. Wanneer de externe accountant een accountantskantoor is, kunnen de omstandigheden worden beoordeeld door een andere voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot die niet bij de verlening van diensten aan de gecontroleerde cliënt betrokken is geweest. Wanneer het gaat om een zelfstandige accountant of om een klein kantoor waarvan alle voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoten met de gecontroleerde cliënt te maken hebben gehad, dient de externe accountant ofwel de toezichthouder op zijn beroepsgroep om advies te verzoeken, ofwel een andere externe accountant te vragen deze beoordeling te verrichten.

8.4. Vaststelling van de honoraria

Een externe accountant moet kunnen aantonen dat het honorarium dat hij voor een controleopdracht in rekening brengt redelijk is, vooral wanneer dit aanzienlijk lager ligt dan het honorarium dat door een voorganger is aangerekend of wordt voorgesteld door andere kantoren die naar de opdracht dingen. Hij moet eveneens kunnen aantonen dat een door hem voorgesteld honorarium voor een controledienst niet afhankelijk is van de verwachte verlening van niet-controlediensten en dat de cliënt bij de onderhandelingen over de huidige honoraria voor controlediensten niet is misleid met betrekking tot de grondslag voor de berekening van toekomstige honoraria voor controle- en niet-controlediensten. De externe accountant moet gedragslijnen en procedures hebben ingevoerd om te kunnen aantonen dat zijn honoraria aan bovenbeschreven vereisten voldoen. Bij wettelijke controles van instellingen van openbaar belang moet de externe accountant de grondslag voor de berekening van het honorarium voor controlediensten met het controleorgaan bespreken.

9. RECHTSGESCHILLEN

Het is weliswaar onmogelijk om voor alle gevallen nauwkeurig aan te geven vanaf welk

moment het ongepast zou zijn dat een accountant als externe accountant van een gecontroleerde cliënt blijft optreden, maar de volgende criteria dienen als toetssteen te worden gebruikt:

- wanneer een gecontroleerde cliënt de beschuldiging uit dat de controlewerkzaamheden onvolkomenheden vertonen en de externe accountant tot de conclusie komt dat er naar alle waarschijnlijkheid een rechtsvordering zal worden ingesteld, dan moet de externe accountant de gronden waarop de beschuldiging is gebaseerd eerst bespreken met het controleorgaan van de gecontroleerde cliënt of, wanneer een dergelijk orgaan niet bestaat, met de toezichthouder op zijn beroepsgroep. Indien dit de conclusie bevestigt dat er naar alle waarschijnlijkheid een rechtsvordering zal worden ingesteld, dan dient de externe accountant — met inachtneming van de plaatselijke wettelijke voorschriften — zijn taak neer te leggen;
- wanneer de externe accountant het huidige management van een gecontroleerde cliënt beschuldigt van fraude of bedrog, dan hangt de omvang van het onafhankelijkheidsrisico en de beslissing of hij al dan niet zijn taak dient neer te leggen mede af van veiligheidsmaatregelen zoals het bespreken van alle relevante aspecten met het controleorgaan van de cliënt of, wanneer een dergelijk orgaan niet bestaat, met de toezichthouder op de externe accountant. (In sommige landen wordt de onafhankelijkheid van de externe accountant bij beschuldigingen van fraude evenwel gewaarborgd door de nationale wetgeving, die voorschrijft dat de externe accountant de vastgestelde fraude aan een nationale instantie moet melden en zijn controleopdracht moet voortzetten namens deze instantie die het nationaal algemeen belang behartigt. De externe accountant moet hoe dan ook steeds overwegen juridisch advies in te winnen, waarbij hij terdege rekening dient te houden met zijn verantwoordelijkheid ten aanzien van het algemeen belang.);
- dreigende of lopende rechtsgeschillen die op niet-controlediensten betrekking hebben en waarbij het gaat om een bedrag dat niet van materieel belang is voor de externe accountant of de gecontroleerde cliënt (bijvoorbeeld rechtsvorderingen uit hoofde van geschillen betreffende de facturering van diensten of de resultaten van adviesdiensten), brengen normaal gesproken de onafhankelijkheid van de externe accountant niet in het gedrang.

10. HOGER PERSONEEL DAT LANGE TIJD AAN EENZELFDE OPDRACHT MEEWERKT

Teneinde een uit te grote familiariteit of te verregaand vertrouwen voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van een externe accountant die aan de accountantscontrole van een gecontroleerde cliënt van openbaar belang meewerkt te ondervangen, zijn er geen andere veiligheidsmaatregelen mogelijk dan de voor de controleopdracht verantwoordelijke vennoot en de overige bij de uitvoering van de wettelijke controle met een essentiële taak belaste vennoten van het bij de controleopdracht betrokken team binnen een redelijke termijn te vervangen.

De externe accountant dient tevens het onafhankelijkheidsrisico te onderzoeken dat aan een langdurige medewerking van andere leden van het bij de controleopdracht betrokken team (met inbegrip van het hogere personeel dat betrokken is bij accountantscontroles van eenheden die in de geconsolideerde jaarrekening van een gecontroleerde cliënt zijn opgenomen) en aan de samenstelling van het team zelf verbonden is. Hij moet eventueel veiligheidsmaatregelen nemen, zoals het instellen van een interne toerbeurtregeling en het treffen van maatregelen in het kader van het kwaliteitsborgingstelsel van het accountantskantoor, om ervoor te zorgen dat de opdracht naar behoren kan worden voortgezet zonder dat zijn onafhankelijkheid in het gedrang komt.

Er kunnen zich situaties voordoen waarin het als gevolg van de omvang van het accountantskantoor onmogelijk is een interne toerbeurtregeling voor de voor de controleopdracht verantwoordelijke vennoot en de overige bij de uitvoering van de wettelijke controle met een essentiële taak belaste vennoten in te stellen of waarin een dergelijke regeling geen afdoende waarborgen biedt. Dit geldt bijvoorbeeld in het geval van een zelfstandige accountant, of wanneer er sprake is van te nauwe dagelijkse relaties tussen een beperkt aantal voor de uitvoering van de wettelijke controle bevoegde vennoten. In dergelijke situaties moet de externe accountant ervoor zorgen dat binnen een redelijke termijn andere veiligheidsmaatregelen worden genomen. Deze veiligheidsmaatregelen kunnen onder meer bestaan in het voorzien in een kwaliteitscontrole van buitenaf van de desbetreffende controleopdracht, of, minimaal, in het inwinnen van advies bij de toezichthouder op de beroepsgroep. Indien geen passende veiligheidsmaatregelen kunnen worden genomen, moet de externe accountant zich beraden over de vraag of het aangewezen is de controleopdracht voort te zetten.

Wanneer een lid van het bij de controleopdracht betrokken team wordt vervangen omdat hij reeds lange tijd aan een bepaalde wettelijke controle meewerkt of omdat er van een vergelijkbare, uit te grote familiariteit of te verregaand vertrouwen voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid sprake is, mag deze persoon pas opnieuw bij het team worden ingedeeld nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sedert de datum waarop hij is vervangen.

Aanhangsel: Woordenlijst

Accountantskantoor	de organisatorische eenheid — doorgaans een rechtspersoon — die een wettelijke controle uitvoert (bv. een zelfstandige beroepsbeoefenaar, een maatschap of een vennootschap van accountants). Het accountantskantoor en de externe accountant die met de uitvoering van de wettelijke controle zijn belast, kunnen identieke rechtspersonen zijn, maar dat hoeft niet noodzakelijkerwijze het geval te zijn (wanneer bv. een natuurlijke persoon die lid is van een maatschap als externe accountant wordt aangesteld, is de maatschap zelf het accountantskantoor).
Assuranceopdracht	opdracht waarbij een externe accountant een object van onderzoek waarvoor een andere partij verantwoordelijk is, toetst of evalueert aan de hand van relevante criteria en omtrent dat object van onderzoek een conclusie formuleert die de gecontroleerde cliënt een bepaalde mate van zekerheid verschaft.
Bij de controleopdracht betrokken team	alle personen, ongeacht hun juridische relatie met de externe accountant of met het accountantskantoor, die rechtstreeks betrokken zijn bij de aanvaarding en uitvoering van een bepaalde wettelijke controle. Het betreft het controleteam, in dienstverband of in onderaanneming werkende beroepsbeoefenaars uit andere vakgebieden die bij de controleopdracht betrokken zijn (bv. juristen, actuarissen, belastingdeskundigen, IT-deskundigen en deskundigen op het gebied van het kasbeheer), en degenen die instaan voor de kwaliteitscontrole of rechtstreeks toezicht houden op de controleopdracht.
Bij de uitvoering van de wettelijke controle met een essentiële taak belaste vennoot	een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot van het bij de controleopdracht betrokken team (met inbegrip van de voor de controleopdracht verantwoordelijke vennoot) die op groepsniveau verslag moet uitbrengen over belangrijke aangelegenheden, zoals grote dochterondernemingen of afdelingen van de gecontroleerde cliënt, of ernstige risicofactoren die met de wettelijke controle van deze cliënt samenhangen.
“Bureau”	een geografisch of in de praktijk autonome subgroep van een accountantskantoor of netwerk waarbinnen een bij de uitvoering van de wettelijke controle met een essentiële taak belaste vennoot voornamelijk werkzaam is. Eén van de belangrijkste criteria om een degelijke subgroep te identificeren, is de nauwe werkrelatie tussen de leden die ertoe behoren (bv. werkzaam op dezelfde terreinen of voor dezelfde cliënten). Daarbij dient er in het bijzonder rekening mee te worden gehouden dat de werkrelaties als gevolg van de technische ontwikkeling en de toenemende multinationale activiteiten van gecontroleerde cliënten steeds meer een “virtueel” karakter aannemen. Bij kleinere maatschappen kan het “bureau” het gehele kantoor omvatten. In dat geval zijn de geldende voorschriften op alle vennoten en werknemers van toepassing.

Controleorgaan	een instantie of groep personen die deel uitmaakt van de bestuurlijke en controlestructuur van de gecontroleerde cliënt, die tot taak heeft toezicht te houden op het management op trustbasis voor beleggers/investeerders en, indien de nationale wetgeving zulks voorschrijft, voor andere belanghebbenden zoals werknemers, en die geheel of ten minste gedeeltelijk is samengesteld uit andere personen dan bestuursleden; het betreft organen zoals een toezichthoudend orgaan, een auditcomité of een groep van niet bij het dagelijkse bestuur betrokken directeuren of externe leden van de raad van bestuur.
Controleteam	alle personen, ongeacht hun juridische relatie met de externe accountant of het accountantskantoor, die voor de uitvoering van een bepaalde wettelijke controle worden ingezet om de controletaak te verrichten, zoals voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde venno(o)-t(en), controleleider(s) en controlepersoneel.
Essentiële bestuursfunctie	elke functie bij de gecontroleerde cliënt die verantwoordelijkheid inhoudt voor fundamentele bestuursbeslissingen van de gecontroleerde cliënt, zoals bijvoorbeeld president-directeur of financieel directeur. Deze bestuursbevoegdheid moet het tevens mogelijk maken invloed uit te oefenen op grondslagen voor de financiële verslaggeving en op de opstelling van de jaarrekening van de gecontroleerde cliënt. Onder essentiële bestuursfunctie wordt tevens verstaan elke contractuele en feitelijke regeling die een persoon in realiteit in staat stelt deze bestuursfunctie op een andere manier uit te oefenen, bv. via een overeenkomst voor het verlenen van adviesdiensten.
Externe accountant	de toegelaten persoon in de zin van artikel 2, lid 1, van de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht (= de met de wettelijke controle belaste accountant/externe accountant), die een natuurlijke persoon dan wel een rechtspersoon kan zijn en die krachtens een nationale wet is aangewezen voor de uitvoering van een bepaalde wettelijke controle en in wiens naam het accountantsverslag bijgevolg wordt ondertekend.
Gecontroleerde cliënt	de vennootschap of het kantoor waarvan de jaarrekening aan de wettelijke controle onderworpen is, dan wel de moederonderneming in de zin van artikel 1 van de Zevende Richtlijn Vennootschapsrecht (Richtlijn 83/349/EEG) waarvan de geconsolideerde jaarrekening aan de wettelijke controle onderworpen is.
Hiërarchische structuur	omvat alle personen die op het niveau van een bureau of op landelijk, regionaal of mondiaal niveau een directe controlerende, bestuurlijke, geldelijke of andere toezichthoudende verantwoordelijkheid dragen in verband met een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot of het controleteam, dan wel ten aanzien van de uitvoering van de wettelijke controle. Het betreft alle vennoten, principalen en aandeelhouders die de pres-

	tatiebeoordeling van een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot of van het controle-team opstellen, verifiëren of rechtstreeks kunnen beïnvloeden of anderszins de beloning ervan bepalen als gevolg van hun betrokkenheid bij de controleopdracht.
Instellingen van openbaar belang	instellingen die van groot algemeen belang zijn omdat hun bedrijfsactiviteiten, hun omvang, hun personeelsbestand of hun bedrijfsstatus van dien aard is dat zij een breed scala van belanghebbenden bestrijken. Voorbeelden van dergelijke instellingen zijn onder meer kredietinstellingen, verzekeringsmaatschappijen, beleggingsondernemingen, icbe's (1), pensioenfondsen en beursgenoteerde vennootschappen.
Netwerk	omvat het accountantskantoor dat de wettelijke controle uitvoert, samen met de met dit kantoor verbonden partijen en elke andere entiteit die onder de zeggenschap staat van het accountantskantoor, gemeenschappelijke eigendoms-, zeggenschaps- of bestuurlijke banden met het accountantskantoor heeft, of anderszins met het accountantskantoor verbonden of gelieerd is via het gebruik van een gemeenschappelijke naam of het gezamenlijke gebruik van aanzienlijke gemeenschappelijke professionele hulpmiddelen.
Vennoot	een persoon binnen een accountantskantoor of netwerk die als persoon de eindverantwoordelijkheid draagt voor de werkzaamheden die in het kader van een opdracht tot het verlenen van controle- of niet-controlediensten zijn verricht. Hij is doorgaans bevoegd om stukken namens het accountantskantoor te ondertekenen. Hij kan ook aandeelhouder/eigenaar of principaal van het accountantskantoor zijn.
Verbonden partij	van een accountantskantoor: een onderneming in de zin van artikel 41, leden 1, 2 en 3, van de Zevende Richtlijn Vennootschapsrecht (Richtlijn 83/349/EEG); van een gecontroleerde cliënt: een onderneming in de zin van artikel 41, leden 1, 2 en 3, van de Zevende Richtlijn Vennootschapsrecht (Richtlijn 83/349/EEG), die samen met de gecontroleerde cliënt door middel van consolidatie in de overeenkomstig de Zevende Richtlijn opgestelde geconsolideerde jaarrekening moet worden opgenomen, of die – in de gevallen waarin de Zevende Richtlijn Vennootschapsrecht niet van toepassing is – door middel van consolidatie in de jaarrekening zou moeten worden opgenomen, mocht het bepaalde in deze richtlijn van toepassing zijn. Onverminderd het bepaalde onder a) en b), heeft de term “verbonden partij” ook betrekking op elke onderneming, ongeacht de rechtsvorm ervan, die met een andere verbonden is door middel van gemeenschappelijke eigendoms-, zeggenschaps- of bestuurlijke banden.
Voor de controleopdracht verantwoordelijke vennoot	de voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot die de eindverantwoordelijkheid draagt voor

	de wettelijke controle van een bepaalde gecontroleerde cliënt, de werkzaamheden van het controleteam en van bij de accountantscontrole betrokken beroepsbeoefenaars uit andere vakgebieden coördineert, erop toeziet dat deze werkzaamheden onderworpen zijn aan kwaliteitscontrole, en, in voorkomend geval, zorg draagt voor de coördinatie van alle met een wettelijke controle verband houdende controlewerkzaamheden van een netwerk, met name bij geconsolideerde jaarrekeningen waarbij verschillende voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoten verschillende verantwoordelijkheden dragen ten aanzien van de accountantscontroles van de te consolideren eenheden.
Voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot	een persoon binnen een accountantskantoor of netwerk die zelf een toegelaten persoon is in de zin van artikel 2, lid 1, van de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht (= de met de wettelijke controle belaste accountant/externe accountant), en als persoon de eindverantwoordelijkheid draagt voor de in het kader van de wettelijke controle verrichte controlewerkzaamheden; hij is doorgaans bevoegd om accountantsverslagen te ondertekenen namens het accountantskantoor dat als externe accountant optreedt. Hij kan ook aandeelhouder/eigenaar of principaal van het accountantskantoor zijn.
Wettelijke controle	de controledienst die wordt verricht door een toegelaten persoon in de zin van artikel 2, lid 1, van de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht (= de met de wettelijke controle belaste accountant/externe accountant) en die bestaat in het controleren van de jaarrekening van een vennootschap en het verifiëren of het jaarverslag met deze jaarrekening strookt, voorzover een dergelijke controle en een dergelijke verificatie bij het Gemeenschapsrecht zijn voorgeschreven; of het controleren van de geconsolideerde jaarrekening van een geheel van ondernemingen en het verifiëren of het geconsolideerde jaarverslag met deze geconsolideerde jaarrekening strookt, voorzover een dergelijke controle en een dergelijke verificatie bij het Gemeenschapsrecht zijn voorgeschreven. In deze aanbeveling wordt onder de term “wettelijke controle” ook het volgende verstaan: een attestatiedienst die uit hoofde van de nationale wetgeving door een externe accountant wordt verleend wanneer vennootschappen verplicht zijn andere dan de bovenvermelde financiële informatie openbaar te maken (bv. tussentijdse financiële staten en verslagen) die moet zijn gecontroleerd door een externe accountant die een accountantsverklaring over deze informatie moet uitbrengen.
(1) Instellingen voor collectieve belegging in effecten.	

3. VERENIGDE STATEN

3.1. *SECURITIES EXCHANGE ACT OF 1934* (UITTREKSELS), ZOALS GEWIJZIGD DOOR DE *SARBANES-OXLEY ACT* VAN 30 JULI 2002 – OFFICIEUZE COORDINATIE

Section 10A — Audit Requirements

- a. In General.**- Each audit required pursuant to this title of the financial statements of an issuer by a registered public accounting firm (Report 107-610, 2002, SEC. 205(b)(1), p. 30) shall include, in accordance with generally accepted auditing standards, as may be modified or supplemented from time to time by the Commission-
1. procedures designed to provide reasonable assurance of detecting illegal acts that would have a direct and material effect on the determination of financial statement amounts;
 2. procedures designed to identify related party transactions that are material to the financial statements or otherwise require disclosure therein; and
 3. an evaluation of whether there is substantial doubt about the ability of the issuer to continue as a going concern during the ensuing fiscal year.
- b. Required response to audit discoveries.**-
1. **Investigation and report to management.**- If, in the course of conducting an audit pursuant to this title to which subsection (a) applies, the registered public accounting firm (Report 107-610, 2002, SEC. 205(b)(2), p. 31) detects or otherwise becomes aware of information indicating that an illegal act (whether or not perceived to have a material effect on the financial statements of the issuer) has or may have occurred, the firm (Report 107-610, 2002, SEC. 205(b)(4)(A), p. 31) shall, in accordance with generally accepted auditing standards, as may be modified or supplemented from time to time by the Commission-
 - A.
 - i. determine whether it is likely that an illegal act has occurred; and
 - ii. if so, determine and consider the possible effect of the illegal act on the financial statements of the issuer, including any contingent monetary effects, such as fines, penalties, and damages; and
 - B. as soon as practicable, inform the appropriate level of the management of the issuer and assure that the audit committee of the issuer, or the board of directors of the issuer in the absence of such a committee, is adequately informed with respect to illegal acts that have been detected or have otherwise come to the attention of such firm (Report 107-610, 2002, SEC. 205(b)(4)(B), p. 31) in the course of the audit, unless the illegal act is clearly inconsequential.
 2. **Response to failure to take remedial action.**- If, after determining that the audit committee of the board of directors of the issuer, or the board of directors of the issuer in the absence of an audit committee, is adequately informed with respect to illegal acts that have been detected or have otherwise come to the attention of the firm (Report 107-610, 2002, SEC. 205(b)(4)(A), p. 31) in the course of the audit of such firm (Report 107-610, 2002, SEC. 205(b)(4)(B), p. 31), the registered public accounting firm (Report 107-610, 2002, SEC. 205(b)(2), p. 31) concludes that-
 - A. the illegal act has a material effect on the financial statements of the issuer;
 - B. the senior management has not taken, and the board of directors has not caused senior management to take, timely and appropriate remedial actions with respect to the illegal act; and
 - C. the failure to take remedial action is reasonably expected to warrant departure from a standard report of the auditor, when made, or warrant resignation from the audit engagement; the registered public accounting firm (Report 107-610, 2002, SEC. 205(b)(2), p. 31) shall, as soon as practicable, directly report its conclusions to the board of directors.
 3. **Notice to commission; response to failure to notify.**- An issuer whose board of directors receives a report under paragraph (2) shall inform the Commission by notice not later than 1 business day after the receipt of such report and shall furnish the registered public accounting firm (Report 107-610, 2002, SEC. 205(b)(2), p. 31) making such report with a copy of the notice furnished to the Commission. If the registered

- public accounting firm (Report 107-610, 2002, SEC. 205(b)(2), p. 31) fails to receive a copy of the notice before the expiration of the required 1-business day period, the registered public accounting firm (Report 107-610, 2002, SEC. 205(b)(2), p. 31) shall—
- A. resign from the engagement; or
 - B. furnish to the Commission a copy of its report (or the documentation of any oral report given) not later than 1 business day following such failure to receive notice.
- 4. Report after resignation.**— If a registered public accounting firm (Report 107-610, 2002, SEC. 205(b)(1), p. 30) resigns from an engagement under paragraph (3)(A), the firm (Report 107-610, 2002, SEC. 205(b)(4)(A), p. 31) shall, not later than 1 business day following the failure by the issuer to notify the Commission under paragraph (3), furnish to the Commission a copy of the report of the firm (Report 107-610, 2002, SEC. 205(b)(4)(C), p. 31) (or the documentation of any oral report given).
- c. Auditor liability limitation.**— No registered public accounting firm (Report 107-610, 2002, SEC. 205(b)(3), p. 31) shall be liable in a private action for any finding, conclusion, or statement expressed in a report made pursuant to paragraph (3) or (4) of subsection (b), including any rule promulgated pursuant thereto.
- d. Civil penalties in cease-and-desist proceedings.**— If the Commission finds, after notice and opportunity for hearing in a proceeding instituted pursuant to section 21C, that a registered public accounting firm (Report 107-610, 2002, SEC. 205(b)(1), p. 30) has willfully violated paragraph (3) or (4) of subsection (b), the Commission may, in addition to entering an order under section 21C, impose a civil penalty against the registered public accounting firm (Report 107-610, 2002, SEC. 205(b)(2), p. 31) and any other person that the Commission finds was a cause of such violation. The determination to impose a civil penalty and the amount of the penalty shall be governed by the standards set forth in section 21B.
- e. Preservation of existing authority.**— Except as provided in subsection (d), nothing in this section shall be held to limit or otherwise affect the authority of the Commission under this title.
- f. Definitions (Report 107-610, 2002, SEC. 205(d)(1), p. 31).**— As used in this section, the term “illegal act” means an act or omission that violates any law, or any rule or regulation having the force of law. As used in this section, the term ‘issuer’ means an issuer (as defined in section 3), the securities of which are registered under section 12, or that is required to file reports pursuant to section 15(d), or that is required to file reports pursuant to section 15(d), or that files or has filed a registration statement that has not yet become effective under the Securities Act of 1933 (15U.S.C. 77a et seq.), and that it has not withdrawn. **(Report 107-610, 2002, SEC. 205(d)(2), p. 31).**
- g. PROHIBITED ACTIVITIES.**— Except as provided in subsection (h), it shall be unlawful for a registered public accounting firm (and any associated person of that firm, to the extent determined appropriate by the Commission) that performs for any issuer any audit required by this title or the rules of the Commission under this title or, beginning 180 days after the date of commencement of the operations of the Public Company Accounting Oversight Board established under section 101 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 (in this section referred to as the ‘Board’), the rules of the Board, to provide to that issuer, contemporaneously with the audit, any non-audit service, including—
- (1) bookkeeping or other services related to the accounting records or financial statements of the audit client;
 - (2) financial information systems design and implementation;
 - (3) appraisal or valuation services, fairness opinions, or contribution-in-kind reports;
 - (4) actuarial services;
 - (5) internal audit outsourcing services;
 - (6) management functions or human resources;
 - (7) broker or dealer, investment adviser, or investment banking services;
 - (8) legal services and expert services unrelated to the audit; and
 - (9) any other service that the Board determines, by regulation, is impermissible (Report 107-610, 2002, SEC. 201(a)).

h. PREAPPROVAL REQUIRED FOR NON-AUDIT SERVICES.—A registered public accounting firm may engage in any non-audit service, including tax services, that is not described in any of paragraphs (1) through (9) of subsection (g) for an audit client, only if the activity is approved in advance by the audit committee of the issuer, in accordance with subsection (i) (Report 107-610, 2002, SEC. 201(a)).

i. PREAPPROVAL REQUIREMENTS

(1) IN GENERAL

(A) AUDIT COMMITTEE ACTION.—All auditing services (which may entail providing comfort letters in connection with securities underwritings or statutory audits required for insurance companies for purposes of State law) and non-audit services, other than as provided in subparagraph (B), provided to an issuer by the auditor of the issuer shall be preapproved by the audit committee of the issuer.

(B) DE MINIMUS EXCEPTION.—The preapproval requirement under subparagraph (A) is waived with respect to the provision of non-audit services for an issuer, if

(i) the aggregate amount of all such non-audit services provided to the issuer constitutes not more than 5 percent of the total amount of revenues paid by the issuer to its auditor during the fiscal year in which the non audit services are provided;

(ii) such services were not recognized by the issuer at the time of the engagement to be non-audit services; and

(iii) such services are promptly brought to the attention of the audit committee of the issuer and approved prior to the completion of the audit by the audit committee or by 1 or more members of the audit committee who are members of the board of directors to whom authority to grant such approvals has been delegated by the audit committee.

(2) DISCLOSURE TO INVESTORS.—Approval by an audit committee of an issuer under this subsection of a non-audit service to be performed by the auditor of the issuer shall be disclosed to investors in periodic reports required by section 13(a).

(3) DELEGATION AUTHORITY.—The audit committee of an issuer may delegate to 1 or more designated members of the audit committee who are independent directors of the board of directors, the authority to grant preapprovals required by this subsection. The decisions of any member to whom authority is delegated under this paragraph to preapprove an activity under this subsection shall be presented to the full audit committee at each of its scheduled meetings.

(4) APPROVAL OF AUDIT SERVICES FOR OTHER PURPOSES.—In carrying out its duties under subsection (m)(2), if the audit committee of an issuer approves an audit service within the scope of the engagement of the auditor, such audit service shall be deemed to have been preapproved for purposes of this subsection (Report 107-610, 2002, SEC. 202).

j. AUDIT PARTNER ROTATION.—It shall be unlawful for a registered public accounting firm to provide audit services to an issuer if the lead (or coordinating) audit partner (having primary responsibility for the audit), or the audit partner responsible for reviewing the audit, has performed audit services for that issuer in each of the 5 previous fiscal years of that issuer (Report 107-610, 2002, SEC. 203).

k. REPORTS TO AUDIT COMMITTEES.—Each registered public accounting firm that performs for any issuer any audit required by this title shall timely report to the audit committee of the issuer—

(1) all critical accounting policies and practices to be used;

(2) all alternative treatments of financial information within generally accepted accounting principles that have been discussed with management officials of the issuer, ramifications of the use of such alternative disclosures and treatments, and the treatment preferred by the registered public accounting firm; and

(3) other material written communications between the registered public accounting firm and the management of the issuer, such as any management letter or schedule of unadjusted differences (Report 107-610, 2002, SEC. 204).

I. CONFLICTS OF INTEREST.—It shall be unlawful for a registered public accounting firm to perform for an issuer any audit service required by this title, if a chief executive officer, controller, chief financial officer, chief accounting officer, or any person serving in an equivalent position for the issuer, was employed by that registered independent public accounting firm and participated in any capacity in the audit of that issuer during the 1-year period preceding the date of the initiation of the audit (Report 107-610, 2002, SEC. 206).

m. STANDARDS RELATING TO AUDIT COMMITTEES.—

(1) COMMISSION RULES.—

(A) IN GENERAL.—Effective not later than 270 days after the date of enactment of this subsection, the Commission shall, by rule, direct the national securities exchanges and national securities associations to prohibit the listing of any security of an issuer that is not in compliance with the requirements of any portion of paragraphs (2) through (6).

(B) OPPORTUNITY TO CURE DEFECTS.—The rules of the Commission under subparagraph (A) shall provide for appropriate procedures for an issuer to have an opportunity to cure any defects that would be the basis for a prohibition under subparagraph (A), before the imposition of such prohibition.

(2) RESPONSIBILITIES RELATING TO REGISTERED PUBLIC ACCOUNTING FIRMS.—The audit committee of each issuer, in its capacity as a committee of the board of directors, shall be directly responsible for the appointment, compensation, and oversight of the work of any registered public accounting firm employed by that issuer (including resolution of disagreements between management and the auditor regarding financial reporting) for the purpose of preparing or issuing an audit report or related work, and each such registered public accounting firm shall report directly to the audit committee.

(3) INDEPENDENCE.—

(A) IN GENERAL.—Each member of the audit committee of the issuer shall be a member of the board of directors of the issuer, and shall otherwise be independent.

(B) CRITERIA.—In order to be considered to be independent for purposes of this paragraph, a member of an audit committee of an issuer may not, other than in his or her capacity as a member of the audit committee, the board of directors, or any other board committee—

(i) accept any consulting, advisory, or other compensatory fee from the issuer; or

(ii) be an affiliated person of the issuer or any subsidiary thereof.

(C) EXEMPTION AUTHORITY.—The Commission may exempt from the requirements of subparagraph (B) a particular relationship with respect to audit committee members, as the Commission determines appropriate in light of the circumstances.

(4) COMPLAINTS.—Each audit committee shall establish procedures for—

(A) the receipt, retention, and treatment of complaints received by the issuer regarding accounting, internal accounting controls, or auditing matters; and

(B) the confidential, anonymous submission by employees of the issuer of concerns regarding questionable accounting or auditing matters.

(5) AUTHORITY TO ENGAGE ADVISERS.—Each audit committee shall have the authority to engage independent counsel and other advisers, as it determines necessary to carry out its duties.

(6) FUNDING.—Each issuer shall provide for appropriate funding, as determined by the audit committee, in its capacity as a committee of the board of directors, for payment of compensation —

(A) to the registered public accounting firm employed by the issuer for the purpose of rendering or issuing an audit report; and

(B) to any advisers employed by the audit committee under paragraph (5) (Report 107-610, 2002, SEC. 301).

3.2. SEC RULE 2-01 – QUALIFICATIONS OF ACCOUNTANTS, ZOALS AANGEPAST OP 28 JANUARI 2003: REVISION OF THE COMMISSION'S AUDITOR INDEPENDENCE REQUIREMENTS – OFFICIEUZE COORDINATIE

Preliminary Note to Rule 2-01

1. Section 210.2-01 is designed to ensure that auditors are qualified and independent of their audit clients both in fact and in appearance. Accordingly, the rule sets forth restrictions on financial, employment, and business relationships between an accountant and an audit client and restrictions on an accountant providing certain non-audit services to an audit client.
 2. Section 210.2-01(b) sets forth the general standard of auditor independence. Paragraphs (c)(1) to (c)(5) reflect the application of the general standard to particular circumstances. The rule does not purport to, and the Commission could not, consider all circumstances that raise independence concerns, and these are subject to the general standard in Rule 2-01(b). In considering this standard, the Commission looks in the first instance to whether a relationship or the provision of a service: creates a mutual or conflicting interest between the accountant and the audit client; places the accountant in the position of auditing his or her own work; results in the accountant acting as management or an employee of the audit client; or places the accountant in a position of being an advocate for the audit client.
 3. These factors are general guidance only and their application may depend on particular facts and circumstances. For that reason, Rule 2-01 provides that, in determining whether an accountant is independent, the Commission will consider all relevant facts and circumstances. For the same reason, registrants and accountants are encouraged to consult with the Commission's Office of the Chief Accountant before entering into relationships, including relationships involving the provision of services, that are not explicitly described in the rule.
-
- a. The Commission will not recognize any person as a certified public accountant who is not duly registered and in good standing as such under the laws of the place of his residence or principal office. The Commission will not recognize any person as a public accountant who is not in good standing and entitled to practice as such under the laws of the place of his residence or principal office.
 - b. The Commission will not recognize an accountant as independent, with respect to an audit client, if the accountant is not, or a reasonable investor with knowledge of all relevant facts and circumstances would conclude that the accountant is not, capable of exercising objective and impartial judgment on all issues encompassed within the accountant's engagement. In determining whether an accountant is independent, the Commission will consider all relevant circumstances, including all relationships between the accountant and the audit client, and not just those relating to reports filed with the Commission.
 - c. This paragraph sets forth a non-exclusive specification of circumstances inconsistent with paragraph (b) of this section.
 1. *Financial relationships.* An accountant is not independent if, at any point during the audit and professional engagement period, the accountant has a direct financial interest or a material indirect financial interest in the accountant's audit client, such as:

- i. *Investments in audit clients.* An accountant is not independent when:

- A. The accounting firm, any covered person in the firm, or any of his or her immediate family members, has any direct investment in an audit client, such as stocks, bonds, notes, options, or other securities. The term *direct investment* includes an investment in an audit client through an intermediary if:
1. The accounting firm, covered person, or immediate family member, alone or together with other persons, supervises or participates in the intermediary's investment decisions or has control over the intermediary; or
 2. The intermediary is not a diversified management investment company, as defined by section 5(b)(1) of the Investment Company Act of 1940, and has an investment in the audit client that amounts to 20 % or more of the value of the intermediary's total investments.
- B. Any partner, principal, shareholder, or professional employee of the accounting firm, any of his or her immediate family members, any close family member of a covered person in the firm, or any group of the above persons has filed a Schedule 13D or 13G with the Commission indicating beneficial ownership of more than five percent of an audit client's equity securities or controls an audit client, or a close family member of a partner, principal, or shareholder of the accounting firm controls an audit client.
- C. The accounting firm, any covered person in the firm, or any of his or her immediate family members, serves as voting trustee of a trust, or executor of an estate, containing the securities of an audit client, unless the accounting firm, covered person in the firm, or immediate family member has no authority to make investment decisions for the trust or estate.
- D. The accounting firm, any covered person in the firm, any of his or her immediate family members, or any group of the above persons has any material indirect investment in an audit client. For purposes of this paragraph, the term *material indirect investment* does not include ownership by any covered person in the firm, any of his or her immediate family members, or any group of the above persons of 5 % or less of the outstanding shares of a diversified management investment company, as defined by section 5(b)(1) of the Investment Company Act of 1940, that invests in an audit client.
- E. The accounting firm, any covered person in the firm, or any of his or her immediate family members:
1. Has any direct or material indirect investment in an entity where:
 - i. An audit client has an investment in that entity that is material to the audit client and has the ability to exercise significant influence over that entity; or
 - ii. The entity has an investment in an audit client that is material to that entity and has the ability to exercise significant influence over that audit client;

2. Has any material investment in an entity over which an audit client has the ability to exercise significant influence; or
 3. Has the ability to exercise significant influence over an entity that has the ability to exercise significant influence over an audit client.
- ii. *Other financial interests in audit client.* An accountant is not independent when the accounting firm, any covered person in the firm, or any of his or her immediate family members has:
- A. *Loans/debtor-creditor relationship.* Any loan (including any margin loan) to or from an audit client, or an audit client's officers, directors, or record or beneficial owners of more than ten percent of the audit client's equity securities, except for the following loans obtained from a financial institution under its normal lending procedures, terms, and requirements:
 1. Automobile loans and leases collateralized by the automobile;
 2. Loans fully collateralized by the cash surrender value of an insurance policy;
 3. Loans fully collateralized by cash deposits at the same financial institution; and
 4. A mortgage loan collateralized by the borrower's primary residence provided the loan was not obtained while the covered person in the firm was a covered person.
 - B. *Savings and checking accounts.* Any savings, checking, or similar account at a bank, savings and loan, or similar institution that is an audit client, if the account has a balance that exceeds the amount insured by the Federal Deposit Insurance Corporation or any similar insurer, except that an accounting firm account may have an uninsured balance provided that the likelihood of the bank, savings and loan, or similar institution experiencing financial difficulties is remote.
 - C. *Broker-dealer accounts.* Brokerage or similar accounts maintained with a broker-dealer that is an audit client, if:
 1. Any such account includes any asset other than cash or securities (within the meaning of "security" provided in the Securities Investor Protection Act of 1970 ("SIPA") (15 U.S.C. 78aaa et seq.));
 2. The value of assets in the accounts exceeds the amount that is subject to a Securities Investor Protection Corporation advance, for those accounts, under Section 9 of SIPA (15 U.S.C. 78fff-3); or
 3. With respect to non-U.S. accounts not subject to SIPA protection, the value of assets in the accounts exceeds the amount insured or protected by a program similar to SIPA.

- D. Futures commission merchant accounts.* Any futures, commodity, or similar account maintained with a futures commission merchant that is an audit client.
 - E. Credit cards.* Any aggregate outstanding credit card balance owed to a lender that is an audit client that is not reduced to \$ 10,000 or less on a current basis taking into consideration the payment due date and any available grace period.
 - F. Insurance products.* Any individual policy issued by an insurer that is an audit client unless:
 - 1. The policy was obtained at a time when the covered person in the firm was not a covered person in the firm; and
 - 2. The likelihood of the insurer becoming insolvent is remote.
 - G. Investment companies.* Any financial interest in an entity that is part of an investment company complex that includes an audit client.
- iii. *Exceptions.* Notwithstanding paragraphs (c)(1)(i) and (c)(1)(ii) of this section, an accountant will not be deemed not independent if:
- A. Inheritance and gift.* Any person acquires an unsolicited financial interest, such as through an unsolicited gift or inheritance, that would cause an accountant to be not independent under paragraph (c)(1)(i) or (c)(1)(ii) of this section, and the financial interest is disposed of as soon as practicable, but no later than 30 days after the person has knowledge of and the right to dispose of the financial interest.
 - B. New audit engagement.* Any person has a financial interest that would cause an accountant to be not independent under paragraph (c)(1)(i) or (c)(1)(ii) of this section, and:
 - 1. The accountant did not audit the client's financial statements for the immediately preceding fiscal year; and
 - 2. The accountant is independent under paragraph (c)(1)(i) and (c)(1)(ii) of this section before the earlier of:
 - i. Signing an initial engagement letter or other agreement to provide audit, review, or attest services to the audit client; or
 - ii. Commencing any audit, review, or attest procedures (including planning the audit of the client's financial statements).
 - C. Employee compensation and benefit plans.* An immediate family member of a person who is a covered person in the firm only by virtue of paragraphs (f)(11)(iii) or (f)(11)(iv) of this section has a financial interest that would cause an accountant to be not independent under paragraph (c)(1)(i) or (c)(1)(ii) of this section, and the acquisition of the financial interest was an unavoidable consequence of participation in his or her employer's employee com-

pensation or benefits program, provided that the financial interest, other than unexercised employee stock options, is disposed of as soon as practicable, but no later than 30 days after the person has the right to dispose of the financial interest.

- iv. *Audit clients' financial relationships.* An accountant is not independent when:
 - A. *Investments by the audit client in the accounting firm.* An audit client has, or has agreed to acquire, any direct investment in the accounting firm, such as stocks, bonds, notes, options, or other securities, or the audit client's officers or directors are record or beneficial owners of more than 5% of the equity securities of the accounting firm.
 - B. *Underwriting.* An accounting firm engages an audit client to act as an underwriter, broker-dealer, market-maker, promoter, or analyst with respect to securities issued by the accounting firm.
- 2. *Employment relationships.* An accountant is not independent if, at any point during the audit and professional engagement period, the accountant has an employment relationship with an audit client, such as:
 - i. *Employment at audit client of accountant.* A current partner, principal, shareholder, or professional employee of the accounting firm is employed by the audit client or serves as a member of the board of directors or similar management or governing body of the audit client.
 - ii. *Employment at audit client of certain relatives of accountant.* A close family member of a covered person in the firm is in an accounting role or financial reporting oversight role at an audit client, or was in such a role during any period covered by an audit for which the covered person in the firm is a covered person.
 - iii. *Employment at audit client of former employee of accounting firm.*
 - A. A former partner, principal, shareholder, or professional employee of an accounting firm is in an accounting role or financial reporting oversight role at an audit client, unless the individual:
 - 1. Does not influence the accounting firm's operations or financial policies;
 - 2. Has no capital balances in the accounting firm; and
 - 3. Has no financial arrangement with the accounting firm other than one providing for regular payment of a fixed dollar amount (which is not dependent on the revenues, profits, or earnings of the accounting firm):
 - i. Pursuant to a fully funded retirement plan, rabbi trust, or, in jurisdictions in which a rabbi trust does not exist, a similar vehicle; or
 - ii. In the case of a former professional employee who was not a partner, principal, or shareholder of the accounting firm and who has been disassociated from

the accounting firm for more than five years, that is immaterial to the former professional employee; and

- B. A former partner, principal, shareholder, or professional employee of an accounting firm is in a financial reporting oversight role at an issuer as defined in section 10A(f) of the Securities Exchange Act of 1934, except an issuer that is an investment company registered under section 8 of the Investment Company Act of 1940, unless the individual:
1. Employed by the issuer was not a member of the audit engagement team of the issuer during the one year period preceding the date that audit procedures commenced for the fiscal period that included the date of initial employment of the audit engagement team member by the issuer;
 2. For purposes of paragraph (c)(2)(iii)(B)(1) of this section, the following individuals are not considered to be members of the audit engagement team:
 - i. Persons, other than the lead partner and the concurring partner, who provided ten or fewer hours of audit, review, or attest services during the period covered by paragraph (c)(2)(iii)(B)(1) of this section;
 - ii. Individuals employed by the issuer as a result of a business combination between an issuer that is an audit client and the employing entity, provided employment was not in contemplation of the business combination and the audit committee of the successor issuer is aware of the prior employment relationship; and
 - iii. Individuals that are employed by the issuer due to an emergency or other unusual situation provided that the audit committee determines that the relationship is in the interest of investors;
 3. For purposes of paragraph (c)(2)(iii)(B)(1) of this section, audit procedures are deemed to have commenced for a fiscal period the day following the filing of the issuer's periodic annual report with the Commission covering the previous fiscal period; or
- C. A former partner, principal, shareholder, or professional employee of an accounting firm is in a financial reporting oversight role with respect to an investment company registered under section 8 of the Investment Company Act of 1940, if:
1. The former partner, principal, shareholder, or professional employee of an accounting firm is employed in a financial reporting oversight role related to the operations and financial reporting of the registered investment company at an entity in the investment company complex, as defined in (f)(14) of this section, that includes the registered investment company; and
 2. The former partner, principal, shareholder, or professional employee of an accounting firm employed by the registered

4. *Non-audit services.* An accountant is not independent if, at any point during the audit and professional engagement period, the accountant provides the following non-audit services to an audit client:
- i. *Bookkeeping or other services related to the accounting records or financial statements of the audit client.* Any service, unless it is reasonable to conclude that the results of these services will not be subject to audit procedures during an audit of the audit client's financial statements, including:
 - A. Maintaining or preparing the audit client's accounting records;
 - B. Preparing the audit client's financial statements that are filed with the Commission or that form the basis of financial statements filed with the Commission; or
 - C. Preparing or originating source data underlying the audit client's financial statements.
 - ii. *Financial information systems design and implementation.* Any service, unless it is reasonable to conclude that the results of these services will not be subject to audit procedures during an audit of the audit client's financial statements, including:
 - A. Directly or indirectly operating, or supervising the operation of, the audit client's information system or managing the audit client's local area network; or
 - 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 or other financial information systems taken as a whole.
 - iii. *Appraisal or valuation services, fairness opinions, or contribution-in-kind reports.* Any appraisal service, valuation service, or any service involving a fairness opinion or contribution-in-kind report for an audit client, unless it is reasonable to conclude that the results of these services will not be subject to audit procedures during an audit of the audit client's financial statements.
 - iv. *Actuarial services.* Any actuarially-oriented advisory service involving the determination of amounts recorded in the financial statements and related accounts for the audit client other than assisting a client in understanding the methods, models, assumptions, and inputs used in computing an amount, unless it is reasonable to conclude that the results of these services will not be subject to audit procedures during an audit of the audit client's financial statements.
 - v. *Internal audit outsourcing services.* Any internal audit service that has been outsourced by the audit client that relates to the audit client's internal accounting controls, financial systems, or financial statements, for an audit client unless it is reasonable to conclude that the results of these services will not be subject to audit procedures during an audit of the audit client's financial statements.
 - vi. *Management functions.* 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.

vii. *Human resources.*

- 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).

viii. *Broker-dealer, investment adviser, or investment banking services.* Acting as a broker-dealer (registered or unregistered), 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.

ix. *Legal services.* Providing any service to an audit client that, under circumstances in which the service is provided, could be provided only by someone licensed, admitted, or otherwise qualified to practice law in the jurisdiction in which the service is provided.

x. *Expert services unrelated to the audit.* Providing an expert opinion or other expert service for an audit client, or an audit client's legal representative, for the purpose of advocating an audit client's interests in litigation or in a regulatory or administrative proceeding or investigation. In any litigation or regulatory or administrative proceeding or investigation, an accountant's independence shall not be deemed to be impaired if the accountant provides factual accounts, including in testimony, of work performed or explains the positions taken or conclusions reached during the performance of any service provided by the accountant for the audit client.

5. *Contingent fees.* An accountant is not independent if, at any point during the audit and professional engagement period, the accountant provides any service or product to an audit client for a contingent fee or a commission, or receives a contingent fee or commission from an audit client.

6. *Partner rotation.*

- i. Except as provided in paragraph (c)(6)(ii) of this section, an accountant is not independent of an audit client when:
 - A. Any audit partner as defined in paragraph (f)(7)(ii) of this section performs:
 1. The services of a lead partner, as defined in paragraph (f)(7)(ii)(A) of this section, or concurring partner, as defined in paragraph (f)(7)(ii)(B) of this section, for more than five consecutive years; or
 2. One or more of the services defined in paragraphs (f)(7)(ii)(C) and (D) of this section for more than seven consecutive years;
 - B. Any audit partner:
 1. Within the five consecutive year period following the performance of services for the maximum period permitted under paragraph (c)(6)(i)(A)(1) of this section, performs for that audit client the services of a lead partner, as defined in paragraph (f)(7)(ii)(A) of this section, or concurring partner, as defined in paragraph (f)(7)(ii)(B) of this section, or a combination of those services, or
 2. Within the two consecutive year period following the performance of services for the maximum period permitted under paragraph (c)(6)(i)(A)(2) of this section, performs one or more of the services defined in paragraph (f)(7)(ii) of this section.
 - ii. Any accounting firm with less than five audit clients that are issuers (as defined in section 10A(f) of the Securities Exchange Act of 1934 and less than ten partners shall be exempt from paragraph (c)(6)(i) of this section *provided* the Public Company Accounting Oversight Board conducts a review at least once every three years of each of the audit client engagements that would result in a lack of auditor independence under this paragraph.
 - iii. For purposes of paragraph (c)(6)(i) of this section, an audit client that is an investment company registered under section 8 of the Investment Company Act of 1940, does not include an affiliate of the audit client that is an entity in the same investment company complex, as defined in paragraph (f)(14) of this section, except for another registered investment company in the same investment company complex. For purposes of calculating consecutive years of service under paragraph (c)(6)(i) of this section with respect to investment companies in an investment company complex, audits of registered investment companies with different fiscal year-ends that are performed in a continuous 12-month period count as a single consecutive year.
7. *Audit committee administration of the engagement.* An accountant is not independent of an issuer (as defined in section 10A(f) of the Securities Exchange Act of 1934, other than an issuer that is an Asset-Backed Issuer as defined in Rules 13a-14(g) and 15d-14(g)) under the Securities Exchange Act of 1934, or an investment company registered under section 8 of the Investment Company Act of 1940, other than a unit investment trust as defined by section 4(2) of the Investment Company Act of 1940, unless:

- i. In accordance with Section 10A(i) of the Securities Exchange Act of 1934 either:
 - A. Before the accountant is engaged by the issuer or its subsidiaries, or the registered investment company or its subsidiaries, to render audit or non-audit services, the engagement is approved by the issuer's or registered investment company's audit committee; or
 - B. The engagement to render the service is entered into pursuant to pre-approval policies and procedures established by the audit committee of the issuer or registered investment company, *provided* the policies and procedures are detailed as to the particular service and the audit committee is informed of each service and such policies and procedures do not include delegation of the audit committee's responsibilities under the Securities Exchange Act of 1934 to management; or
 - C. With respect to the provision of services other than audit, review or attest services the pre-approval requirement is waived if:
 1. The aggregate amount of all such services provided constitutes no more than five percent of the total amount of revenues paid by the audit client to its accountant during the fiscal year in which the services are provided;
 2. Such services were not recognized by the issuer or registered investment company at the time of the engagement to be non-audit services; and
 3. Such services are promptly brought to the attention of the audit committee of the issuer or registered investment company and approved prior to the completion of the audit by the audit committee or by one or more members of the audit committee who are members of the board of directors to whom authority to grant such approvals has been delegated by the audit committee.
- ii. A registered investment company's audit committee also must pre-approve its accountant's engagements for non-audit services with the registered investment company's investment adviser (not including a sub-adviser whose role is primarily portfolio management and is sub-contracted or overseen by another investment adviser) and any entity controlling, controlled by, or under common control with the investment adviser that provides ongoing services to the registered investment company in accordance with paragraph (c)(7)(i) of this section, if the engagement relates directly to the operations and financial reporting of the registered investment company, except that with respect to the waiver of the pre-approval requirement under paragraph (c)(7)(i)(C) of this section, the aggregate amount of all services provided constitutes no more than five percent of the total amount of revenues paid to the registered investment company's accountant by the registered investment company, its investment adviser and any entity controlling, controlled by, or under common control with the investment adviser that provides ongoing services to the registered investment company during the fiscal year in which the services are provided that would have to be pre-approved by the registered investment company's audit committee pursuant to this section.

8. *Compensation.* An accountant is not independent of an audit client if, at any point during the audit and professional engagement period, any audit partner earns or receives compensation based on the audit partner procuring engagements with that audit client to provide any products or services other than audit, review or attest services. Any accounting firm with fewer than ten partners and fewer than five audit clients that are issuers (as defined in section 10A(f) of the Securities Exchange Act of 1934 shall be exempt from the requirement stated in the previous sentence.
- d. Quality controls. An accounting firm's independence will not be impaired solely because a covered person in the firm is not independent of an audit client provided:
 1. The covered person did not know of the circumstances giving rise to the lack of independence;
 2. The covered person's lack of independence was corrected as promptly as possible under the relevant circumstances after the covered person or accounting firm became aware of it; and
 3. The accounting firm has a quality control system in place that provides reasonable assurance, taking into account the size and nature of the accounting firm's practice, that the accounting firm and its employees do not lack independence, and that covers at least all employees and associated entities of the accounting firm participating in the engagement, including employees and associated entities located outside of the United States.
4. For an accounting firm that annually provides audit, review, or attest services to more than 500 companies with a class of securities registered with the Commission under section 12 of the Securities Exchange Act of 1934, a quality control system will not provide such reasonable assurance unless it has at least the following features:
 - i. Written independence policies and procedures;
 - ii. With respect to partners and managerial employees, an automated system to identify their investments in securities that might impair the accountant's independence;
 - iii. With respect to all professionals, a system that provides timely information about entities from which the accountant is required to maintain independence;
 - iv. An annual or on-going firm-wide training program about auditor independence;
 - v. An annual internal inspection and testing program to monitor adherence to independence requirements;
 - vi. Notification to all accounting firm members, officers, directors, and employees of the name and title of the member of senior management responsible for compliance with auditor independence requirements;
 - vii. Written policies and procedures requiring all partners and covered persons to report promptly to the accounting firm when they are engaged in

employment negotiations with an audit client, and requiring the firm to remove immediately any such professional from that audit client's engagement and to review promptly all work the professional performed related to that audit client's engagement; and

viii. A disciplinary mechanism to ensure compliance with this section.

e.

1. *Transition and grandfathering.* Provided the following relationships did not impair the accountant's independence under pre-existing requirements of the Commission, the Independence Standards Board, or the accounting profession in the United States, the existence of the relationship on May 6, 2003 will not be deemed to impair an accountant's independence:

- i. Employment relationships that commenced at the issuer prior to May 6, 2003 as described in paragraph (c)(2)(iii)(B) of this section.
- ii. Compensation earned or received, as described in paragraph (c)(8) of this section during the fiscal year of the accounting firm that includes the effective date of this section.
- iii. Until May 6, 2004, the provision of services described in paragraph (c)(4) of this section provided those services are pursuant to contracts in existence on May 6, 2003.
- iv. The provision of services by the accountant under contracts in existence on May 6, 2003 that have not been pre-approved by the audit committee as described in paragraph (c)(7) of this section.
- v. Until the first day of the issuer's fiscal year beginning after May 6, 2003 by a "lead" partner and other audit partner (other than the "concurring" partner) providing services in excess of those permitted under paragraph (c)(6) of this section. An accountant's independence will not be deemed to be impaired until the first day of the issuer's fiscal year beginning after May 6, 2004 by a "concurring" partner providing services in excess of those permitted under paragraph (c)(6) of this section. For the purposes of calculating periods of service under paragraph (c)(6) of this section:
 - A. For the "lead" and "concurring" partner, the period of service includes time served as the "lead" or "concurring" partner prior to May 6, 2003; and
 - B. For audit partners other than the "lead" partner or "concurring" partner, and for audit partners in foreign firms, the period of service does not include time served on the audit engagement team prior to the first day of issuer's fiscal year beginning on or after May 6, 2003.

2. *Settling financial arrangements with former professionals.* To the extent not required by pre-existing requirements of the Commission, the Independence Standards Board, or the accounting profession in the United States, the requirement in paragraph (c)(2)(iii) of this section to settle financial arrangements with former professionals applies to situations that arise after the effective date of this section.

f. Definitions of terms. For purposes of this section:

1. *Accountant*, as used in paragraphs (b) through (e) of this section, means a registered public accounting firm, certified public accountant or public accountant performing services in connection with an engagement for which independence is required. References to the accountant include any accounting firm with which the certified public accountant or public accountant is affiliated.
2. *Accounting firm* means an organization (whether it is a sole proprietorship, incorporated association, partnership, corporation, limited liability company, limited liability partnership, or other legal entity) that is engaged in the practice of public accounting and furnishes reports or other documents filed with the Commission or otherwise prepared under the securities laws, and all of the organization's departments, divisions, parents, subsidiaries, and associated entities, including those located outside of the United States. Accounting firm also includes the organization's pension, retirement, investment, or similar plans.
3.
 - i. *Accounting role* means a role in which a person is in a position to or does exercise more than minimal influence over the contents of the accounting records or anyone who prepares them.
 - ii. *Financial reporting oversight role* means a role in which a person is in a position to or does exercise influence over the contents of the financial statements or anyone who prepares them, such as when the person is a member of the board of directors or similar management or governing body, chief executive officer, president, chief financial officer, chief operating officer, general counsel, chief accounting officer, controller, director of internal audit, director of financial reporting, treasurer, or any equivalent position.
4. *Affiliate of the audit client* means:
 - i. An entity that has control over the audit client, or over which the audit client has control, or which is under common control with the audit client, including the audit client's parents and subsidiaries;
 - ii. An entity over which the audit client has significant influence, unless the entity is not material to the audit client;
 - iii. An entity that has significant influence over the audit client, unless the audit client is not material to the entity; and
 - iv. Each entity in the investment company complex when the audit client is an entity that is part of an investment company complex.
5. *Audit and professional engagement period* includes both:
 - i. The period covered by any financial statements being audited or reviewed (the "audit period"); and
 - ii. The period of the engagement to audit or review the audit client's financial statements or to prepare a report filed with the Commission (the "professional engagement period");

- A. The professional engagement period begins when the accountant either signs an initial engagement letter (or other agreement to review or audit a client's financial statements) or begins audit, review, or attest procedures, whichever is earlier; and
 - B. The professional engagement period ends when the audit client or the accountant notifies the Commission that the client is no longer that accountant's audit client.
- iii. For audits of the financial statements of foreign private issuers, the "audit and professional engagement period" does not include periods ended prior to the first day of the last fiscal year before the foreign private issuer first filed, or was required to file, a registration statement or report with the Commission, provided there has been full compliance with home country independence standards in all prior periods covered by any registration statement or report filed with the Commission.
- 6. *Audit client* means the entity whose financial statements or other information is being audited, reviewed, or attested and any affiliates of the audit client, other than, for purposes of paragraph (c)(1)(i) of this section, entities that are affiliates of the audit client only by virtue of paragraph (f)(4)(ii) or (f)(4)(iii) of this section.
- 7.
 - i. *Audit engagement team* means all partners, principals, shareholders and professional employees participating in an audit, review, or attestation engagement of an audit client, including audit partners and all persons who consult with others on the audit engagement team during the audit, review, or attestation engagement regarding technical or industry-specific issues, transactions, or events.
 - ii. *Audit partner* means a partner or persons in an equivalent position, other than a partner who consults with others on the audit engagement team during the audit, review, or attestation engagement regarding technical or industry-specific issues, transactions, or events, who is a member of the audit engagement team who has responsibility for decision-making on significant auditing, accounting, and reporting matters that affect the financial statements, or who maintains regular contact with management and the audit committee and includes the following:
 - A. The lead or coordinating audit partner having primary responsibility for the audit or review (the "lead partner");
 - B. The partner performing a second level of review to provide additional assurance that the financial statements subject to the audit or review are in conformity with generally accepted accounting principles and the audit or review and any associated report are in accordance with generally accepted auditing standards and rules promulgated by the Commission or the Public Company Accounting Oversight Board (the "concurring or reviewing partner");
 - C. Other audit engagement team partners who provide more than ten hours of audit, review, or attest services in connection with the annual or interim consolidated financial statements of the issuer or an investment company registered under section 8 of the Investment Company Act of 1940; and

- D. Other audit engagement team partners who serve as the “lead partner” in connection with any audit or review related to the annual or interim financial statements of a subsidiary of the issuer whose assets or revenues constitute 20 % or more of the assets or revenues of the issuer’s respective consolidated assets or revenues.
8. *Chain of command* means all persons who:
- Supervise or have direct management responsibility for the audit, including at all successively senior levels through the accounting firm’s chief executive;
 - Evaluate the performance or recommend the compensation of the audit engagement partner; or
 - Provide quality control or other oversight of the audit.
9. *Close family members* means a person’s spouse, spousal equivalent, parent, dependent, nondependent child, and sibling.
10. *Contingent fee* means, except as stated in the next sentence, any fee established for the sale of a product or the performance of any service pursuant to an arrangement in which no fee will be charged unless a specified finding or result is attained, or in which the amount of the fee is otherwise dependent upon the finding or result of such product or service. Solely for the purposes of this section, a fee is not a “contingent fee” if it is fixed by courts or other public authorities, or, in tax matters, if determined based on the results of judicial proceedings or the findings of governmental agencies. Fees may vary depending, for example, on the complexity of services rendered.
11. *Covered persons in the firm* means the following partners, principals, shareholders, and employees of an accounting firm:
- The “audit engagement team”;
 - The “chain of command”;
 - Any other partner, principal, shareholder, or managerial employee of the accounting firm who has provided ten or more hours of non-audit services to the audit client for the period beginning on the date such services are provided and ending on the date the accounting firm signs the report on the financial statements for the fiscal year during which those services are provided, or who expects to provide ten or more hours of non-audit services to the audit client on a recurring basis; and
 - Any other partner, principal, or shareholder from an “office” of the accounting firm in which the lead audit engagement partner primarily practices in connection with the audit.
12. *Group* means two or more persons who act together for the purposes of acquiring, holding, voting, or disposing of securities of a registrant.
13. *Immediate family members* means a person’s spouse, spousal equivalent, and dependents.
14. *Investment company complex*.

investment company or any entity in the investment company complex was a member of the audit engagement team of the registered investment company or any other registered investment company in the investment company complex during the one year period preceding the date that audit procedures commenced that included the date of initial employment of the audit engagement team member by the registered investment company or any entity in the investment company complex.

3. For purposes of paragraph (c)(2)(iii)(C)(2) of this section, the following individuals are not considered to be members of the audit engagement team:

i. Persons, other than the lead partner and concurring partner, who provided ten or fewer hours of audit, review or attest services during the period covered by paragraph (c)(2)(iii)(C)(2) of this section;

ii. Individuals employed by the registered investment company or any entity in the investment company complex as a result of a business combination between a registered investment company or any entity in the investment company complex that is an audit client and the employing entity, provided employment was not in contemplation of the business combination and the audit committee of the registered investment company is aware of the prior employment relationship; and

iii. Individuals that are employed by the registered investment company or any entity in the investment company complex due to an emergency or other unusual situation provided that the audit committee determines that the relationship is in the interest of investors.

4. For purposes of paragraph (c)(2)(iii)(C)(2) of this section, audit procedures are deemed to have commenced the day following the filing of the registered investment company's periodic annual report with the Commission.

iv. *Employment at accounting firm of former employee of audit client.* A former officer, director, or employee of an audit client becomes a partner, principal, shareholder, or professional employee of the accounting firm, unless the individual does not participate in, and is not in a position to influence, the audit of the financial statements of the audit client covering any period during which he or she was employed by or associated with that audit client.

3. *Business relationships.* An accountant is not independent if, at any point during the audit and professional engagement period, the accounting firm or any covered person in the firm has any direct or material indirect business relationship with an audit client, or with persons associated with the audit client in a decision-making capacity, such as an audit client's officers, directors, or substantial stockholders. The relationships described in this paragraph do not include a relationship in which the accounting firm or covered person in the firm provides professional services to an audit client or is a consumer in the ordinary course of business.

- i. “Investment company complex” includes:
 - A. An investment company and its investment adviser or sponsor;
 - B. Any entity controlled by or controlling an investment adviser or sponsor in paragraph (f)(14)(i)(A) of this section, or any entity under common control with an investment adviser or sponsor in paragraph (f)(14)(i)(A) of this section if the entity:
 - 1. Is an investment adviser or sponsor; or
 - 2. Is engaged in the business of providing administrative, custodian, underwriting, or transfer agent services to any investment company, investment adviser, or sponsor; and
 - C. Any investment company or entity that would be an investment company but for the exclusions provided by section 3(c) of the Investment Company Act of 1940 that has an investment adviser or sponsor included in this definition by either paragraph (f)(14)(i)(A) or (f)(14)(i)(B) of this section.
 - ii. An investment adviser, for purposes of this definition, does not include a sub-adviser whose role is primarily portfolio management and is sub-contracted with or overseen by another investment adviser.
 - iii. Sponsor, for purposes of this definition, is an entity that establishes a unit investment trust.
15. *Office* means a distinct sub-group within an accounting firm, whether distinguished along geographic or practice lines.
16. *Rabbi trust* means an irrevocable trust whose assets are not accessible to the accounting firm until all benefit obligations have been met, but are subject to the claims of creditors in bankruptcy or insolvency.
17. *Audit committee* means a committee (or equivalent body) as defined in section 3(a)(58) of the Securities Exchange Act of 1934.

**4. IFAC, *CODE OF ETHICS*, SECTION 8 –
INDEPENDENCE, NOVEMBER 2001**

July 1996 - Revised January 1998 and November 2001

CODE OF ETHICS FOR PROFESSIONAL ACCOUNTANTS

CONTENTS

DEFINITIONS

INTRODUCTION

THE PUBLIC INTEREST

OBJECTIVES

FUNDAMENTAL PRINCIPLES

THE CODE

PART A – APPLICABLE TO ALL PROFESSIONAL ACCOUNTANTS

1. Integrity and Objectivity
2. Resolution of Ethical Conflicts
3. Professional Competence
4. Confidentiality
5. Tax Practice
6. Cross Border Activities
7. Publicity

PART B – APPLICABLE TO PROFESSIONAL ACCOUNTANTS IN PUBLIC PRACTICE

8. Independence for Assurance Engagements
9. Professional Competence and Responsibilities Regarding the Use of Non-Accountants
10. Fees and Commissions
11. Activities Incompatible with the Practice of Public Accountancy
12. Clients' Monies
13. Relations with Other Professional Accountants in Public Practice
14. Advertising and Solicitation

PART C – APPLICABLE TO EMPLOYED PROFESSIONAL ACCOUNTANTS

15. Conflict of Loyalties
16. Support for Professional Colleagues
17. Professional Competence
18. Presentation of Information

PART B – APPLICABLE TO PROFESSIONAL ACCOUNTANTS IN PUBLIC PRACTICE

SECTION 8

Independence

8.1 It is in the public interest and, therefore, required by this Code of Ethics, that members of **assurance teams***, firms and, when applicable, **network firms*** be independent of **assurance clients***.

8.2 Assurance engagements are intended to enhance the credibility of information about a subject matter by evaluating whether the subject matter conforms in all material respects with suitable criteria. The International Standard on Assurance Engagements issued by the International Auditing and Assurance Standards Board describes the objectives and elements of assurance engagements to provide either a high or a moderate level of assurance. The International Auditing and Assurance Standards Board has also issued specific standards for certain assurance engagements. For example, International Standards on Auditing provide specific standards for audit (high level assurance) and review (moderate level assurance) of financial statements. Paragraphs 8.3 through 8.6 are taken from the International Standard on Assurance Engagements and describe the nature of an assurance engagement. These paragraphs are presented here only to describe the nature of an assurance engagement. To obtain a full understanding of the objectives and elements of an assurance engagement it is necessary to refer to the full text contained in the International Standards on Assurance Engagements.

8.3 Whether a particular engagement is an assurance engagement will depend upon whether it exhibits all the following elements:

- (a) A three party relationship involving:
 - (i) A professional accountant;
 - (ii) A responsible party; and
 - (iii) An intended user;
- (b) A subject matter;
- (c) Suitable criteria;
- (d) An engagement process; and
- (e) A conclusion.

The responsible party and the intended user will often be from separate organizations but need not be. A responsible party and an intended user may both be within the same organization. For example, a governing body may seek assurance about information provided by a component of that organization. The relationship between the responsible party and the intended user needs to be viewed within the context of a specific engagement.

8.4 There is a broad range of engagements to provide a high or moderate level of assurance. Such engagements may include:

- Engagements to report on a broad range of subject matters covering financial and non-financial information;
- Attest and direct reporting engagements;
- Engagements to report internally and externally; and
- Engagements in the private and public sector.

8.5 The subject matter of an assurance engagement may take many forms, such as the following:

- Data (for example, historical or prospective financial information, statistical information, performance indicators);

* See Definitions.

- Systems and processes (for example, internal controls); or
- Behavior (for example, corporate governance, compliance with regulation, human resource practices).

8.6 Not all engagements performed by professional accountants are assurance engagements. Other engagements frequently performed by professional accountants that are not assurance engagements include:

- Agreed-upon procedures;
- Compilation of financial or other information;
- Preparation of tax returns when no conclusion is expressed, and tax consulting;
- Management consulting; and
- Other advisory services.

8.7 This section of the Code of Ethics (this section) provides a framework, built on principles, for identifying, evaluating and responding to threats to independence. The framework establishes principles that members of assurance teams, firms and network firms should use to identify threats to independence, evaluate the significance of those threats, and, if the threats are other than clearly insignificant, identify and apply safeguards to eliminate the threats or reduce them to an acceptable level. Judgment is needed to determine which safeguards are to be applied. Some safeguards may eliminate the threat while others may reduce the threat to an acceptable level. This section requires members of assurance teams, firms and network firms to apply the principles to the particular circumstances under consideration. The examples presented are intended to illustrate the application of the principles in this section and are not intended to be, nor should they be interpreted as, an exhaustive list of all circumstances that may create threats to independence. Consequently, it is not sufficient for a member of an assurance team, a firm or a network firm merely to comply with the examples presented, rather they should apply the principles in this section to the particular circumstances they face.

A Conceptual Approach to Independence

8.8 Independence requires:

(a) Independence of mind:

The state of mind that permits the provision of an opinion without being affected by influences that compromise professional judgment, allowing an individual to act with integrity, and exercise objectivity and professional skepticism.

(b) Independence in appearance:

The avoidance of facts and circumstances that are so significant that a reasonable and informed third party, having knowledge of all relevant information, including safeguards applied, would reasonably conclude a firm's, or a member of the assurance team's, integrity, objectivity or professional skepticism had been compromised.

8.9 The use of the word "independence" on its own may create misunderstandings. Standing alone, the word may lead observers to suppose that a person exercising professional judgment ought to be free from all economic, financial and other relationships. This is impossible, as every member of society has relationships with others. Therefore, the significance of economic, financial and other relationships should also be evaluated in the light of what a reasonable and informed third party having knowledge of all relevant information would reasonably conclude to be unacceptable.

8.10 Many different circumstances, or combination of circumstances, may be relevant and accordingly it is impossible to define every situation that creates threats to independence and

specify the appropriate mitigating action that should be taken. In addition, the nature of assurance engagements may differ and consequently different threats may exist, requiring the application of different safeguards. A conceptual framework that requires firms and members of assurance teams to identify, evaluate and address threats to independence, rather than merely comply with a set of specific rules which may be arbitrary, is, therefore, in the public interest.

8.11 This section is based on such a conceptual approach, one that takes into account threats to independence, accepted safeguards and the public interest. Under this approach, firms and members of assurance teams have an obligation to identify and evaluate circumstances and relationships that create threats to independence and to take appropriate action to eliminate these threats or to reduce them to an acceptable level by the application of safeguards. In addition to identifying and evaluating relationships between the firm, network firms, members of the assurance team and the assurance client, consideration should be given to whether relationships between individuals outside of the assurance team and the assurance client create threats to independence.

8.12 This section provides a framework of principles that members of assurance teams, firms and network firms should use to identify threats to independence, evaluate the significance of those threats, and, if the threats are other than clearly insignificant, identify and apply safeguards to eliminate the threats or reduce them to an acceptable level, such that independence of mind and independence in appearance are not compromised.

8.13 The principles in this section apply to all assurance engagements. The nature of the threats to independence and the applicable safeguards necessary to eliminate the threats or reduce them to an acceptable level differ depending on the characteristics of the individual engagement: whether the assurance engagement is an **audit engagement*** or another type of engagement; and in the case of an assurance engagement that is not an audit engagement, the purpose, subject matter and intended users of the report. A firm should, therefore, evaluate the relevant circumstances, the nature of the assurance engagement and the threats to independence in deciding whether it is appropriate to accept or continue an engagement, as well as the nature of the safeguards required and whether a particular individual should be a member of the assurance team.

8.14 Audit engagements provide assurance to a wide range of potential users; consequently, in addition to independence of mind, independence in appearance is of particular significance. Accordingly, for audit clients*, the members of the assurance team, the firm and network firms are required to be independent of the audit client. Similar considerations in the case of assurance engagements provided to non-audit assurance clients require the members of the assurance team and the firm to be independent of the non-audit assurance client. In the case of these engagements, consideration should be given to any threats that the firm has reason to believe may be created by network firm interests and relationships.

8.15 In the case of an assurance report to a non-audit assurance client expressly restricted for use by identified users, the users of the report are considered to be knowledgeable as to the purpose, subject matter and limitations of the report through their participation in establishing the nature and scope of the firm's instructions to deliver the services, including the criteria by which the subject matter are to be evaluated. This knowledge and enhanced ability of the firm to communicate about safeguards with all users of the report increase the effectiveness of safeguards to independence in appearance. These circumstances may be taken into account by the firm in evaluating the threats to independence and considering the applicable safeguards necessary to eliminate the threats or reduce them to an acceptable level. At a minimum, it will be necessary to apply the provisions of this section in evaluating the independence of members of the assurance team and their immediate and close family*. Further, if the firm had a material financial interest*, whether direct or indirect, in the assurance client, the self-interest threat created would be so significant no safeguard could reduce the threat to an acceptable level.

* See Definitions.

Limited consideration of any threats created by network firm interests and relationships may be sufficient.

8.16 Accordingly:

- For assurance engagements provided to an audit client, the members of the assurance team, the firm and network firms are required to be independent of the client;
- For assurance engagements provided to clients that are not audit clients, when the report is not expressly restricted for use by identified users, the members of the assurance team and the firm are required to be independent of the client; and
- For assurance engagements provided to clients that are not audit clients, when the assurance report is expressly restricted for use by identified users, the members of the assurance team are required to be independent of the client. In addition, the firm should not have a material direct or indirect financial interest* in the client.

These independence requirements for assurance engagements are illustrated as follows:

Client	Type of Assurance Engagement		
	Audit	Non-audit – not restricted use	Non-audit – restricted use
Audit client	Assurance team, firm and network firms		
Non-audit assurance client		Assurance team and firm	Assurance team and firm has no material financial interest

8.17 The threats and safeguards identified in this section are generally discussed in the context of interests or relationships between the firm, network firms, a member of the assurance team and the assurance client. In the case of a listed audit client, the firm and any network firms are required to consider the interests and relationships that involve that client's related entities. Ideally those entities and the interests and relationships should be identified in advance. For all other assurance clients, when the assurance team has reason to believe that a related entity* of such an assurance client is relevant to the evaluation of the firm's independence of the client, the assurance team should consider that related entity when evaluating independence and applying appropriate safeguards.

8.18 The evaluation of threats to independence and subsequent action should be supported by evidence obtained before accepting the engagement and while it is being performed. The obligation to make such an evaluation and take action arises when a firm, a network firm or a member of the assurance team knows, or could reasonably be expected to know, of circumstances or relationships that might compromise independence. There may be occasions when the firm, a network firm or an individual inadvertently violates this section. If such an inadvertent violation occurs, it would generally not compromise independence with respect to an assurance client provided the firm has appropriate quality control policies and procedures in place to promote independence and, once discovered, the violation is corrected promptly and any necessary safeguards are applied.

8.19 Throughout this section, reference is made to significant and clearly insignificant threats in the evaluation of independence. In considering the significance of any particular matter, qualitative as well as quantitative factors should be taken into account. A matter should be considered clearly insignificant only if it is deemed to be both trivial and inconsequential.

* See Definitions.

Objective and Structure of this Section

8.20 The objective of this section is to assist firms and members of assurance teams in:

- (a) Identifying threats to independence;
- (b) Evaluating whether these threats are clearly insignificant; and
- (c) In cases when the threats are not clearly insignificant, identifying and applying appropriate safeguards to eliminate or reduce the threats to an acceptable level.

In situations when no safeguards are available to reduce the threat to an acceptable level, the only possible actions are to eliminate the activities or interest creating the threat, or to refuse to accept or continue the assurance engagement.

8.21 This section outlines the threats to independence (paragraphs 8.28 through 8.33). It then analyzes safeguards capable of eliminating these threats or reducing them to an acceptable level (paragraphs 8.34 through 8.47). It concludes with some examples of how this conceptual approach to independence is to be applied to specific circumstances and relationships. The examples discuss threats to independence that may be created by specific circumstances and relationships (paragraphs 8.100 onwards). Professional judgment is used to determine the appropriate safeguards to eliminate threats to independence or to reduce them to an acceptable level. In certain examples, the threats to independence are so significant the only possible actions are to eliminate the activities or interest creating the threat, or to refuse to accept or continue the assurance engagement. In other examples, the threat can be eliminated or reduced to an acceptable level by the application of safeguards. The examples are not intended to be all-inclusive.

8.22 When threats to independence that are not clearly insignificant are identified, and the firm decides to accept or continue the assurance engagement, the decision should be documented. The documentation should include a description of the threats identified and the safeguards applied to eliminate or reduce the threats to an acceptable level.

8.23 The evaluation of the significance of any threats to independence and the safeguards necessary to reduce any threats to an acceptable level, takes into account the public interest. Certain entities may be of significant public interest because, as a result of their business, their size or their corporate status they have a wide range of stakeholders. Examples of such entities might include listed companies, credit institutions, insurance companies, and pension funds. Because of the strong public interest in the financial statements of listed entities, certain paragraphs in this section deal with additional matters that are relevant to the audit of listed entities. Consideration should be given to the application of the principles set out in this section in relation to the audit of listed entities to other audit clients that may be of significant public interest.

National Perspectives

8.24 This section establishes a conceptual framework for independence requirements for assurance engagements that is the international standard on which national standards should be based. Accordingly, no member body or firm is allowed to apply less stringent standards than those stated in this section. When, however, member bodies or firms are prohibited from complying with certain parts of this section by law or regulation they should comply with all other parts of this section.

8.25 Certain examples in this section indicate how the principles are to be applied to **listed entity*** audit engagements. When a member body chooses not to differentiate between listed entity audit engagements and other audit engagements, the examples that relate to listed entity audit engagements should be considered to apply to all audit engagements.

* See Definitions.

8.26 When a firm conducts an assurance engagement in accordance with the International Standard on Assurance Engagements or with specific standards for assurance engagements issued by the International Auditing and Assurance Standards Board such as an audit or review of financial statements in accordance with International Standards on Auditing, the members of the assurance team and the firm should comply with this section unless they are prohibited from complying with certain parts of this section by law or regulation. In such cases, the members of the assurance team and the firm should comply with all other parts of this section.

8.27 Some countries and cultures may have set out, either by legislation or common practice, different definitions of relationships from those used in this section. For example, some national legislators or regulators may have prescribed lists of individuals who should be regarded as close family that differ from the definition contained in this section. Firms, network firms and members of assurance teams should be aware of those differences and comply with the more stringent requirements.

Threats to Independence

8.28 Independence is potentially affected by self-interest, self-review, advocacy, familiarity and intimidation threats.

8.29 “Self-Interest Threat” occurs when a firm or a member of the assurance team could benefit from a financial interest in, or other self-interest conflict with, an assurance client. Examples of circumstances that may create this threat include, but are not limited to:

- (a) A direct financial interest or material indirect financial interest in an assurance client;
- (b) A loan or guarantee to or from an assurance client or any of its **directors or officers**;^{*}
- (c) Undue dependence on total fees from an assurance client;
- (d) Concern about the possibility of losing the engagement;
- (e) Having a close business relationship with an assurance client;
- (f) Potential employment with an assurance client; and
- (g) Contingent fees relating to assurance engagements.

8.30 “Self-Review Threat” occurs when (1) any product or judgment of a previous assurance engagement or non-assurance engagement needs to be re-evaluated in reaching conclusions on the assurance engagement or (2) when a member of the assurance team was previously a director or officer of the assurance client, or was an employee in a position to exert direct and significant influence over the subject matter of the assurance engagement. Examples of circumstances that may create this threat include, but are not limited to:

- (a) A member of the assurance team being, or having recently been, a director or officer of the assurance client;
- (b) A member of the assurance team being, or having recently been, an employee of the assurance client in a position to exert direct and significant influence over the subject matter of the assurance engagement;
- (c) Performing services for an assurance client that directly affect the subject matter of the assurance engagement; and
- (d) Preparation of original data used to generate financial statements or preparation of other records that are the subject matter of the assurance engagement.

8.31 “Advocacy Threat” occurs when a firm, or a member of the assurance team, promotes, or may be perceived to promote, an assurance client’s position or opinion to the point that objectivity may, or may be perceived to be, compromised. Such may be the case if a firm or a member of the assurance team were to subordinate their judgment to that of the client.

^{*} See Definitions.

Examples of circumstances that may create this threat include, but are not limited to:

- (a) Dealing in, or being a promoter of, shares or other securities in an assurance client; and
- (b) Acting as an advocate on behalf of an assurance client in litigation or in resolving disputes with third parties.

8.32 “Familiarity Threat” occurs when, by virtue of a close relationship with an assurance client, its directors, officers or employees, a firm or a member of the assurance team becomes too sympathetic to the client’s interests.

Examples of circumstances that may create this threat include, but are not limited to:

- (a) A member of the assurance team having an **immediate family*** member or close family member who is a director or officer of the assurance client;
- (b) A member of the assurance team having an immediate family member or close family member who, as an employee of the assurance client, is in a position to exert direct and significant influence over the subject matter of the assurance engagement;
- (c) A former partner of the firm being a director, officer of the assurance client or an employee in a position to exert direct and significant influence over the subject matter of the assurance engagement;
- (d) Long association of a senior member of the assurance team with the assurance client; and
- (e) Acceptance of gifts or hospitality, unless the value is clearly insignificant, from the assurance client, its directors, officers or employees.

8.33 “Intimidation Threat” occurs when a member of the assurance team may be deterred from acting objectively and exercising professional skepticism by threats, actual or perceived, from the directors, officers or employees of an assurance client.

Examples of circumstances that may create this threat include, but are not limited to:

- (a) Threat of replacement over a disagreement with the application of an accounting principle; and
- (b) Pressure to reduce inappropriately the extent of work performed in order to reduce fees.

Safeguards

8.34 The firm and members of the assurance team have a responsibility to remain independent by taking into account the context in which they practice, the threats to independence and the safeguards available to eliminate the threats or reduce them to an acceptable level.

8.35 When threats are identified, other than those that are clearly insignificant, appropriate safeguards should be identified and applied to eliminate the threats or reduce them to an acceptable level. This decision should be documented. The nature of the safeguards to be applied will vary depending upon the circumstances. Consideration should always be given to what a reasonable and informed third party having knowledge of all relevant information, including safeguards applied, would reasonably conclude to be unacceptable. The consideration will be affected by matters such as the significance of the threat, the nature of the assurance engagement, the intended users of the assurance report and the structure of the firm.

8.36 Safeguards fall into three broad categories:

- (a) Safeguards created by the profession, legislation or regulation;
- (b) Safeguards within the assurance client; and
- (c) Safeguards within the firm’s own systems and procedures.

* See Definitions.

The firm and the members of the assurance team should select appropriate safeguards to eliminate or reduce threats to independence, other than those that are clearly insignificant, to an acceptable level.

8.37 Safeguards created by the profession, legislation or regulation, include the following:

- (a) Educational, training and experience requirements for entry into the profession;
- (b) Continuing education requirements;
- (c) Professional standards and monitoring and disciplinary processes;
- (d) External review of a firm's quality control system; and
- (e) Legislation governing the independence requirements of the firm.

8.38 Safeguards within the assurance client, include the following:

- (a) When the assurance client's management appoints the firm, persons other than management ratify or approve the appointment;
- (b) The assurance client has competent employees to make managerial decisions;
- (c) Policies and procedures that emphasize the assurance client's commitment to fair financial reporting;
- (d) Internal procedures that ensure objective choices in commissioning non-assurance engagements; and
- (e) A corporate governance structure, such as an audit committee, that provides appropriate oversight and communications regarding a firm's services.

8.39 Audit committees can have an important corporate governance role when they are independent of client management and can assist the Board of Directors in satisfying themselves that a firm is independent in carrying out its audit role.

There should be regular communications between the firm and the audit committee (or other governance body if there is no audit committee) of listed entities regarding relationships and other matters that might, in the firm's opinion, reasonably be thought to bear on independence.

8.40 Firms should establish policies and procedures relating to independence communications with audit committees, or others charged with governance. In the case of the audit of listed entities, the firm should communicate orally and in writing at least annually, all relationships and other matters between the firm, network firms and the audit client that in the firm's professional judgment may reasonably be thought to bear on independence. Matters to be communicated will vary in each circumstance and should be decided by the firm, but should generally address the relevant matters set out in this section.

8.41 Safeguards within the firm's own systems and procedures may include firm wide safeguards such as the following:

- (a) Firm leadership that stresses the importance of independence and the expectation that members of assurance teams will act in the public interest;
- (b) Policies and procedures to implement and monitor quality control of assurance engagements;
- (c) Documented independence policies regarding the identification of threats to independence, the evaluation of the significance of these threats and the identification and application of safeguards to eliminate or reduce the threats, other than those that are clearly insignificant, to an acceptable level;
- (d) Internal policies and procedures to monitor compliance with firm policies and procedures as they relate to independence;
- (e) Policies and procedures that will enable the identification of interests or relationships between the firm or members of the assurance team and assurance clients;

- (f) Policies and procedures to monitor and, if necessary, manage the reliance on revenue received from a single assurance client;
- (g) Using different partners and teams with separate reporting lines for the provision of non-assurance services to an assurance client;
- (h) Policies and procedures to prohibit individuals who are not members of the assurance team from influencing the outcome of the assurance engagement;
- (i) Timely communication of a firm's policies and procedures, and any changes thereto, to all partners and professional staff, including appropriate training and education thereon;
- (j) Designating a member of senior management as responsible for overseeing the adequate functioning of the safeguarding system;
- (k) Means of advising partners and professional staff of those assurance clients and related entities from which they must be independent;
- (l) A disciplinary mechanism to promote compliance with policies and procedures; and
- (m) Policies and procedures to empower staff to communicate to senior levels within the firm any issue of independence and objectivity that concerns them; this includes informing staff of the procedures open to them.

8.42 Safeguards within the firm's own systems and procedures may include engagement specific safeguards such as the following:

- (a) Involving an additional professional accountant to review the work done or otherwise advise as necessary. This individual could be someone from outside the firm or network firm, or someone within the firm or network firm who was not otherwise associated with the assurance team;
- (b) Consulting a third party, such as a committee of independent directors, a professional regulatory body or another professional accountant;
- (c) Rotation of senior personnel;
- (d) Discussing independence issues with the audit committee or others charged with governance;
- (e) Disclosing to the audit committee, or others charged with governance, the nature of services provided and extent of fees charged;
- (f) Policies and procedures to ensure members of the assurance team do not make, or assume responsibility for, management decisions for the assurance client;
- (g) Involving another firm to perform or re-perform part of the assurance engagement;
- (h) Involving another firm to re-perform the non-assurance service to the extent necessary to enable it to take responsibility for that service; and
- (i) Removing an individual from the assurance team, when that individual's financial interests or relationships create a threat to independence.

8.43 When the safeguards available, such as those described above, are insufficient to eliminate the threats to independence or to reduce them to an acceptable level, or when a firm chooses not to eliminate the activities or interests creating the threat, the only course of action available will be the refusal to perform, or withdrawal from, the assurance engagement.

Engagement Period

8.44 The members of the assurance team and the firm should be independent of the assurance client during the period of the assurance engagement. The period of the engagement starts when the assurance team begins to perform assurance services and ends when the assurance report is issued, except when the assurance engagement is of a recurring nature. If the assurance engagement is expected to recur, the period of the assurance engagement ends with the notification by either party that the professional relationship has terminated or the issuance of the final assurance report, whichever is later.

8.45 In the case of an audit engagement, the engagement period includes the period covered by the financial statements reported on by the firm. When an entity becomes an audit client during

or after the period covered by the financial statements that the firm will report on, the firm should consider whether any threats to independence may be created by:

- Financial or business relationships with the audit client during or after the period covered by the financial statements, but prior to the acceptance of the audit engagement; or
- Previous services provided to the audit client.

Similarly, in the case of an assurance engagement that is not an audit engagement, the firm should consider whether any financial or business relationships or previous services may create threats to independence.

8.46 If non-assurance services were provided to the audit client during or after the period covered by the financial statements but before the commencement of professional services in connection with the audit and those services would be prohibited during the period of the audit engagement, consideration should be given to the threats to independence, if any, arising from those services. If the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to reduce the threat to an acceptable level. Such safeguards might include:

- Discussing independence issues related to the provision of the non-assurance services with those charged with governance of the client, such as the audit committee;
- Obtaining the audit client's acknowledgement of responsibility for the results of the non-assurance services;
- Precluding personnel who provided the non-assurance services from participating in the audit engagement; and
- Engaging another firm to review the results of the non-assurance services or having another firm re-perform the non-assurance services to the extent necessary to enable it to take responsibility for those services.

8.47 Non-assurance services provided to a non-listed audit client will not impair the firm's independence when the client becomes a listed entity provided:

- The previous non-assurance services were permissible under this section for non-listed audit clients;
- The services will be terminated within a reasonable period of time of the client becoming a listed entity, if they are impermissible under this section for listed audit clients; and
- The firm has implemented appropriate safeguards to eliminate any threats to independence arising from the previous services or reduce them to an acceptable level.

Effective Date

8.48 This section is applicable to assurance engagements when the assurance report is dated on or after December 31, 2004. Earlier application is encouraged.

Application of Principles to Specific Situations

SUBJECT INDEX Paragraph	
Introduction	8.100
Financial Interests	8.102
Provisions Applicable to all Assurance Clients	8.104
Provisions Applicable to Audit Clients	8.111
Provisions Applicable to Non-Audit Assurance Clients	8.120
Loans and Guarantees	8.124
Close Business Relationships with Assurance Clients	8.130
Family and Personal Relationships	8.133
Employment with Assurance Clients	8.140
Recent Service with Assurance Clients	8.143
Serving as an Officer or Director on the Board of Assurance Clients	8.146

Long Association of Senior Personnel with Assurance Clients

General Provisions	8.150
Audit Clients that are Listed Entities	8.151
Provision of Non-Assurance Services to Assurance Clients	8.155
Preparing Accounting Records and Financial Statements	8.163
General Provisions	8.166
Audit Clients that are not Listed Entities	8.167
Audit Clients that are Listed Entities	8.168
Emergency Situations	8.170
Valuation Services	8.171
Provision of Taxation Services to Audit Clients	8.177
Provision of Internal Audit Services to Audit Clients	8.178
Provision of IT Systems Services to Audit Clients	8.184
Temporary Staff Assignments to Audit Clients	8.189
Provision of Litigation Support Services to Audit Clients	8.190
Provision of Legal Services to Audit Clients	8.193
Recruiting Senior Management	8.200
Corporate Finance and Similar Activities	8.201

Fees and Pricing

Fees – Relative Size	8.203
Fees – Overdue	8.205
Pricing	8.206
Contingent Fees	8.207
Gifts and Hospitality	8.210
Actual or Threatened Litigation	8.211

Introduction

8.100 The following examples describe specific circumstances and relationships that may create threats to independence. The examples describe the potential threats created and the safeguards that may be appropriate to eliminate the threats or reduce them to an acceptable level in each circumstance. The examples are not all-inclusive. In practice, the firm, network firms and the members of the assurance team will be required to assess the implications of similar, but different, circumstances and relationships and to determine whether safeguards, including the safeguards in paragraphs 8.37 through 8.42 can be applied to satisfactorily address the threats to independence. Paragraphs 8.1 through 8.48 of this section provide conceptual guidance to assist in this process.

8.101 Some of the examples deal with audit clients while others deal with assurance clients that are not audit clients. The examples illustrate how safeguards should be applied to fulfill the requirement for the members of the assurance team, the firm and network firms to be independent of an audit client, and for the members of the assurance team and the firm to be independent of an assurance client that is not an audit client. The examples do not include assurance reports to a non-audit assurance client expressly restricted for use by identified users. As stated in paragraph 8.15 for such engagements, members of the assurance team and their immediate and close family are required to be independent of the assurance client. Further, the firm should not have a material financial interest, direct or indirect, in the assurance client.

Financial Interests

8.102 A financial interest in an assurance client may create a self-interest threat. In evaluating the significance of the threat, and the appropriate safeguards to be applied to eliminate the

threat or reduce it to an acceptable level, it is necessary to examine the nature of the financial interest. This includes an evaluation of the role of the person holding the financial interest, the materiality of the financial interest and the type of financial interest (direct or indirect).

8.103 When evaluating the type of financial interest, consideration should be given to the fact that financial interests range from those where the individual has no control over the investment vehicle or the financial interest held (e.g., a mutual fund, unit trust or similar intermediary vehicle) to those where the individual has control over the financial interest (e.g., as a trustee) or is able to influence investment decisions. In evaluating the significance of any threat to independence, it is important to consider the degree of control or influence that can be exercised over the intermediary, the financial interest held, or its investment strategy. When control exists, the financial interest should be considered direct. Conversely, when the holder of the financial interest has no ability to exercise such control the financial interest should be considered indirect.

Provisions Applicable to all Assurance Clients

8.104 If a member of the assurance team, or their immediate family member, has a direct financial interest, or a material indirect financial interest, in the assurance client, the self-interest threat created would be so significant the only safeguards available to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level would be to:

- Dispose of the direct financial interest prior to the individual becoming a member of the assurance team;
- Dispose of the indirect financial interest in total or dispose of a sufficient amount of it so that the remaining interest is no longer material prior to the individual becoming a member of the assurance team; or
- Remove the member of the assurance team from the assurance engagement.

8.105 If a member of the assurance team, or their immediate family member receives, by way of, for example, an inheritance, gift or, as a result of a merger, a direct financial interest or a material indirect financial interest in the assurance client, a self-interest threat would be created. The following safeguards should be applied to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level:

- Disposing of the financial interest at the earliest practical date; or
- Removing the member of the assurance team from the assurance engagement.

During the period prior to disposal of the financial interest or the removal of the individual from the assurance team, consideration should be given to whether additional safeguards are necessary to reduce the threat to an acceptable level. Such safeguards might include:

- Discussing the matter with those charged with governance, such as the audit committee; or
- Involving an additional professional accountant to review the work done, or otherwise advise as necessary.

8.106 When a member of the assurance team knows that his or her close family member has a direct financial interest or a material indirect financial interest in the assurance client, a self-interest threat may be created. In evaluating the significance of any threat, consideration should be given to the nature of the relationship between the member of the assurance team and the close family member and the materiality of the financial interest. Once the significance of the threat has been evaluated, safeguards should be considered and applied as necessary. Such safeguards might include:

- The close family member disposing of all or a sufficient portion of the financial interest at the earliest practical date;
- Discussing the matter with those charged with governance, such as the audit committee;

- Involving an additional professional accountant who did not take part in the assurance engagement to review the work done by the member of the assurance team with the close family relationship or otherwise advise as necessary; or
- Removing the individual from the assurance engagement.

8.107 When a firm or a member of the assurance team holds a direct financial interest or a material indirect financial interest in the assurance client as a trustee, a self-interest threat may be created by the possible influence of the trust over the assurance client. Accordingly, such an interest should only be held when:

- The member of the assurance team, an immediate family member of the member of the assurance team, and the firm are not beneficiaries of the trust;
- The interest held by the trust in the assurance client is not material to the trust;
- The trust is not able to exercise significant influence over the assurance client; and
- The member of the assurance team or the firm does not have significant influence over any investment decision involving a financial interest in the assurance client.

8.108 Consideration should be given to whether a self-interest threat may be created by the financial interests of individuals outside of the assurance team and their immediate and close family members. Such individuals would include:

- Partners, and their immediate family members, who are not members of the assurance team;
- Partners and managerial employees who provide non-assurance services to the assurance client; and
- Individuals who have a close personal relationship with a member of the assurance team.

Whether the interests held by such individuals may create a self-interest threat will depend upon factors such as:

- The firm's organizational, operating and reporting structure; and
- The nature of the relationship between the individual and the member of the assurance team.

The significance of the threat should be evaluated and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to reduce the threat to an acceptable level. Such safeguards might include:

- Where appropriate, policies to restrict people from holding such interests;
- Discussing the matter with those charged with governance, such as the audit committee; or
- Involving an additional professional accountant who did not take part in the assurance engagement to review the work done or otherwise advise as necessary.

8.109 An inadvertent violation of this section as it relates to a financial interest in an assurance client would not impair the independence of the firm, the network firm or a member of the assurance team when:

- (a) The firm, and the network firm, has established policies and procedures that require all professionals to report promptly to the firm any breaches resulting from the purchase, inheritance or other acquisition of a financial interest in the assurance client;
- (b) The firm, and the network firm, promptly notifies the professional that the financial interest should be disposed of; and
- (c) The disposal occurs at the earliest practical date after identification of the issue, or the professional is removed from the assurance team.

8.110 When an inadvertent violation of this section relating to a financial interest in an assurance client has occurred, the firm should consider whether any safeguards should be applied. Such safeguards might include:

- Involving an additional professional accountant who did not take part in the assurance engagement to review the work done by the member of the assurance team; or
- Excluding the individual from any substantive decision-making concerning the assurance engagement.

Provisions Applicable to Audit Clients

8.111 If a firm, or a network firm, has a direct financial interest in an audit client of the firm the self-interest threat created would be so significant no safeguard could reduce the threat to an acceptable level. Consequently, disposal of the financial interest would be the only action appropriate to permit the firm to perform the engagement.

8.112 If a firm, or a network firm, has a material indirect financial interest in an audit client of the firm a self-interest threat is also created. The only actions appropriate to permit the firm to perform the engagement would be for the firm, or the network firm, either to dispose of the indirect interest in total or to dispose of a sufficient amount of it so that the remaining interest is no longer material.

8.113 If a firm, or a network firm, has a material financial interest in an entity that has a controlling interest in an audit client, the self-interest threat created would be so significant no safeguard could reduce the threat to an acceptable level. The only actions appropriate to permit the firm to perform the engagement would be for the firm, or the network firm, either to dispose of the financial interest in total or to dispose of a sufficient amount of it so that the remaining interest is no longer material.

8.114 If the retirement benefit plan of a firm, or network firm, has a financial interest in an audit client a self-interest threat may be created. Accordingly, the significance of any such threat created should be evaluated and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level.

8.115 If other partners, including partners who do not perform assurance engagements, or their immediate family, in the office^{*} in which the lead engagement partner^{*} practices in connection with the audit hold a direct financial interest or a material indirect financial interest in that audit client, the self-interest threat created would be so significant no safeguard could reduce the threat to an acceptable level. Accordingly, such partners or their immediate family should not hold any such financial interests in such an audit client.

8.116 The office in which the lead engagement partner practices in connection with the audit is not necessarily the office to which that partner is assigned. Accordingly, when the lead engagement partner is located in a different office from that of the other members of the assurance team, judgment should be used to determine in which office the partner practices in connection with that audit.

8.117 If other partners and managerial employees who provide non-assurance services to the audit client, except those whose involvement is clearly insignificant, or their immediate family, hold a direct financial interest or a material indirect financial interest in the audit client, the self-interest threat created would be so significant no safeguard could reduce the threat to an acceptable level. Accordingly, such personnel or their immediate family should not hold any such financial interests in such an audit client.

8.118 A financial interest in an audit client that is held by an immediate family member of (a) a partner located in the office in which the lead engagement partner practices in connection with the audit, or (b) a partner or managerial employee who provides non-assurance services to the audit client is not considered to create an unacceptable threat provided it is received as a

^{*} See Definitions.

result of their employment rights (e.g., pension rights or share options) and, where necessary, appropriate safeguards are applied to reduce any threat to independence to an acceptable level.

8.119 A self-interest threat may be created if the firm, or the network firm, or a member of the assurance team has an interest in an entity and an audit client, or a director, officer or controlling owner thereof also has an investment in that entity. Independence is not compromised with respect to the audit client if the respective interests of the firm, the network firm, or member of the assurance team, and the audit client, or director, officer or controlling owner thereof are both immaterial and the audit client cannot exercise significant influence over the entity. If an interest is material, to either the firm, the network firm or the audit client, and the audit client can exercise significant influence over the entity, no safeguards are available to reduce the threat to an acceptable level and the firm, the network firm, should either dispose of the interest or decline the audit engagement. Any member of the assurance team with such a material interest should either:

- Dispose of the interest;
- Dispose of a sufficient amount of the interest so that the remaining interest is no longer material; or
- Withdraw from the audit.

Provisions Applicable to Non-Audit Assurance Clients

8.120 If a firm has a direct financial interest in an assurance client that is not an audit client the self-interest threat created would be so significant no safeguard could reduce the threat to an acceptable level. Consequently, disposal of the financial interest would be the only action appropriate to permit the firm to perform the engagement.

8.121 If a firm has a material indirect financial interest in an assurance client that is not an audit client a self-interest threat is also created. The only action appropriate to permit the firm to perform the engagement would be for the firm to either dispose of the indirect interest in total or to dispose of a sufficient amount of it so that the remaining interest is no longer material.

8.122 If a firm has a material financial interest in an entity that has a controlling interest in an assurance client that is not an audit client, the self-interest threat created would be so significant no safeguard could reduce the threat to an acceptable level. The only action appropriate to permit the firm to perform the engagement would be for the firm either to dispose of the financial interest in total or to dispose of a sufficient amount of it so that the remaining interest is no longer material.

8.123 When a restricted use report for an assurance engagement that is not an audit engagement is issued, exceptions to the provisions in paragraphs 8.104 through 8.108 and 8.120 through 8.122 are set out in 8.15.

Loans and Guarantees

8.124 A loan from, or a guarantee thereof by, an assurance client that is a bank or a similar institution, to the firm would not create a threat to independence provided the loan is made under normal lending procedures, terms and requirements and the loan is immaterial to both the firm and the assurance client. If the loan is material to the assurance client or the firm it may be possible, through the application of safeguards, to reduce the self-interest threat created to an acceptable level. Such safeguards might include involving an additional professional accountant from outside the firm, or network firm, to review the work performed.

8.125 A loan from, or a guarantee thereof by, an assurance client that is a bank or a similar institution, to a member of the assurance team or their immediate family would not create a threat to independence provided the loan is made under normal lending procedures, terms and

requirements. Examples of such loans include home mortgages, bank overdrafts, car loans and credit card balances.

8.126 Similarly, deposits made by, or brokerage accounts of, a firm or a member of the assurance team with an assurance client that is a bank, broker or similar institution would not create a threat to independence provided the deposit or account is held under normal commercial terms.

8.127 If the firm, or a member of the assurance team, makes a loan to an assurance client, that is not a bank or similar institution, or guarantees such an assurance client's borrowing, the self-interest threat created would be so significant no safeguard could reduce the threat to an acceptable level, unless the loan or guarantee is immaterial to both the firm or the member of the assurance team and the assurance client.

8.128 Similarly, if the firm or a member of the assurance team accepts a loan from, or has borrowing guaranteed by, an assurance client that is not a bank or similar institution, the self-interest threat created would be so significant no safeguard could reduce the threat to an acceptable level, unless the loan or guarantee is immaterial to both the firm or the member of the assurance team and the assurance client.

8.129 The examples in paragraphs 8.124 through 8.128 relate to loans and guarantees between the firm and an assurance client. In the case of an audit engagement, the provisions should be applied to the firm, all network firms and the audit client.

Close Business Relationships with Assurance Clients

8.130 A close business relationship between a firm or a member of the assurance team and the assurance client or its management, or between the firm, a network firm and an audit client, will involve a commercial or common financial interest and may create self-interest and intimidation threats. The following are examples of such relationships:

- (a) Having a material financial interest in a joint venture with the assurance client or a controlling owner, director, officer or other individual who performs senior managerial functions for that client;
- (b) Arrangements to combine one or more services or products of the firm with one or more services or products of the assurance client and to market the package with reference to both parties; and
- (c) Distribution or marketing arrangements under which the firm acts as a distributor or marketer of the assurance client's products or services, or the assurance client acts as the distributor or marketer of the products or services of the firm.

In the case of an audit client, unless the financial interest is immaterial and the relationship is clearly insignificant to the firm, the network firm and the audit client, no safeguards could reduce the threat to an acceptable level. In the case of an assurance client that is not an audit client, unless the financial interest is immaterial and the relationship is clearly insignificant to the firm and the assurance client, no safeguards could reduce the threat to an acceptable level.

Consequently, in both these circumstances the only possible courses of action are to:

- Terminate the business relationship;
- Reduce the magnitude of the relationship so that the financial interest is immaterial and the relationship is clearly insignificant; or
- Refuse to perform the assurance engagement.

Unless any such financial interest is immaterial and the relationship is clearly insignificant to the member of the assurance team, the only appropriate safeguard would be to remove the individual from the assurance team.

8.131 In the case of an audit client, business relationships involving an interest held by the firm, a network firm or a member of the assurance team or their immediate family in a closely held entity when the audit client or a director or officer of the audit client, or any group thereof, also has an interest in that entity, do not create threats to independence provided:

- The relationship is clearly insignificant to the firm, the network firm and the audit client;
- The interest held is immaterial to the investor, or group of investors; and
- The interest does not give the investor, or group of investors, the ability to control the closely held entity.

8.132 The purchase of goods and services from an assurance client by the firm (or from an audit client by a network firm) or a member of the assurance team would not generally create a threat to independence providing the transaction is in the normal course of business and on an arm's length basis. However, such transactions may be of a nature or magnitude so as to create a self-interest threat. If the threat created is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to reduce the threat to an acceptable level. Such safeguards might include:

- Eliminating or reducing the magnitude of the transaction;
- Removing the individual from the assurance team; or
- Discussing the issue with those charged with governance, such as the audit committee.

Family and Personal Relationships

8.133 Family and personal relationships between a member of the assurance team and a director, an officer or certain employees, depending on their role, of the assurance client, may create self-interest, familiarity or intimidation threats. It is impracticable to attempt to describe in detail the significance of the threats that such relationships may create. The significance will depend upon a number of factors including the individual's responsibilities on the assurance engagement, the closeness of the relationship and the role of the family member or other individual within the assurance client. Consequently, there is a wide spectrum of circumstances that will need to be evaluated and safeguards to be applied to reduce the threat to an acceptable level.

8.134 When an immediate family member of a member of the assurance team is a director, an officer or an employee of the assurance client in a position to exert direct and significant influence over the subject matter of the assurance engagement, or was in such a position during any period covered by the engagement, the threats to independence can only be reduced to an acceptable level by removing the individual from the assurance team. The closeness of the relationship is such that no other safeguard could reduce the threat to independence to an acceptable level. If application of this safeguard is not used, the only course of action is to withdraw from the assurance engagement.

For example, in the case of an audit of financial statements, if the spouse of a member of the assurance team is an employee in a position to exert direct and significant influence on the preparation of the audit client's accounting records or financial statements, the threat to independence could only be reduced to an acceptable level by removing the individual from the assurance team.

8.135 When a close family member of a member of the assurance team is a director, an officer, or an employee of the assurance client in a position to exert direct and significant influence over the subject matter of the assurance engagement, threats to independence may be created. The significance of the threats will depend on factors such as:

- The position the close family member holds with the client; and
- The role of the professional on the assurance team.

The significance of the threat should be evaluated and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to reduce the threat to an acceptable level. Such safeguards might include:

- Removing the individual from the assurance team;
- Where possible, structuring the responsibilities of the assurance team so that the professional does not deal with matters that are within the responsibility of the close family member; or
- Policies and procedures to empower staff to communicate to senior levels within the firm any issue of independence and objectivity that concerns them.

8.136 In addition, self-interest, familiarity or intimidation threats may be created when a person who is other than an immediate or close family member of a member of the assurance team has a close relationship with the member of the assurance team and is a director, an officer or an employee of the assurance client in a position to exert direct and significant influence over the subject matter of the assurance engagement. Therefore, members of the assurance team are responsible for identifying any such persons and for consulting in accordance with firm procedures. The evaluation of the significance of any threat created and the safeguards appropriate to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level will include considering matters such as the closeness of the relationship and the role of the individual within the assurance client.

8.137 Consideration should be given to whether self-interest, familiarity or intimidation threats may be created by a personal or family relationship between a partner or employee of the firm who is not a member of the assurance team and a director, an officer or an employee of the assurance client in a position to exert direct and significant influence over the subject matter of the assurance engagement. Therefore partners and employees of the firm are responsible for identifying any such relationships and for consulting in accordance with firm procedures. The evaluation of the significance of any threat created and the safeguards appropriate to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level will include considering matters such as the closeness of the relationship, the interaction of the firm professional with the assurance team, the position held within the firm, and the role of the individual within the assurance client.

8.138 An inadvertent violation of this section as it relates to family and personal relationships would not impair the independence of a firm or a member of the assurance team when:

- (a) The firm has established policies and procedures that require all professionals to report promptly to the firm any breaches resulting from changes in the employment status of their immediate or close family members or other personal relationships that create threats to independence;
- (b) Either the responsibilities of the assurance team are re-structured so that the professional does not deal with matters that are within the responsibility of the person with whom he or she is related or has a personal relationship, or, if this is not possible, the firm promptly removes the professional from the assurance engagement; and
- (c) Additional care is given to reviewing the work of the professional.

8.139 When an inadvertent violation of this section relating to family and personal relationships has occurred, the firm should consider whether any safeguards should be applied. Such safeguards might include:

- Involving an additional professional accountant who did not take part in the assurance engagement to review the work done by the member of the assurance team; or
- Excluding the individual from any substantive decision-making concerning the assurance engagement.

Employment with Assurance Clients

8.140 A firm or a member of the assurance team's independence may be threatened if a director, an officer or an employee of the assurance client in a position to exert direct and significant

influence over the subject matter of the assurance engagement has been a member of the assurance team or partner of the firm. Such circumstances may create self-interest, familiarity and intimidation threats particularly when significant connections remain between the individual and his or her former firm. Similarly, a member of the assurance team's independence may be threatened when an individual participates in the assurance engagement knowing, or having reason to believe, that he or she is to, or may, join the assurance client some time in the future.

8.141 If a member of the assurance team, partner or former partner of the firm has joined the assurance client, the significance of the self-interest, familiarity or intimidation threats created will depend upon the following factors:

- The position the individual has taken at the assurance client;
- The amount of any involvement the individual will have with the assurance team;
- The length of time that has passed since the individual was a member of the assurance team or firm; and
- The former position of the individual within the assurance team or firm.

The significance of the threat should be evaluated and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to reduce the threat to an acceptable level. Such safeguards might include:

- Considering the appropriateness or necessity of modifying the assurance plan for the assurance engagement;
- Assigning an assurance team to the subsequent assurance engagement that is of sufficient experience in relation to the individual who has joined the assurance client;
- Involving an additional professional accountant who was not a member of the assurance team to review the work done or otherwise advise as necessary; or
- Quality control review of the assurance engagement.

In all cases, all of the following safeguards are necessary to reduce the threat to an acceptable level:

- The individual concerned is not entitled to any benefits or payments from the firm unless these are made in accordance with fixed pre-determined arrangements. In addition, any amount owed to the individual should not be of such significance to threaten the firm's independence; and
- The individual does not continue to participate or appear to participate in the firm's business or professional activities.

8.142 A self-interest threat is created when a member of the assurance team participates in the assurance engagement while knowing, or having reason to believe, that he or she is to, or may, join the assurance client some time in the future. This threat can be reduced to an acceptable level by the application of all of the following safeguards:

- Policies and procedures to require the individual to notify the firm when entering serious employment negotiations with the assurance client; and
- Removal of the individual from the assurance engagement.

In addition, consideration should be given to performing an independent review of any significant judgments made by that individual while on the engagement.

Recent Service with Assurance Clients

8.143 To have a former officer, director or employee of the assurance client serve as a member of the assurance team may create self-interest, self-review and familiarity threats. This would be particularly true when a member of the assurance team has to report on, for example, sub-

ject matter he or she had prepared or elements of the financial statements he or she had valued while with the assurance client.

8.144 If, during the period covered by the assurance report, a member of the assurance team had served as an officer or director of the assurance client, or had been an employee in a position to exert direct and significant influence over the subject matter of the assurance engagement, the threat created would be so significant no safeguard could reduce the threat to an acceptable level. Consequently, such individuals should not be assigned to the assurance team.

8.145 If, prior to the period covered by the assurance report, a member of the assurance team had served as an officer or director of the assurance client, or had been an employee in a position to exert direct and significant influence over the subject matter of the assurance engagement, this may create self-interest, self-review and familiarity threats. For example, such threats would be created if a decision made or work performed by the individual in the prior period, while employed by the assurance client, is to be evaluated in the current period as part of the current assurance engagement. The significance of the threats will depend upon factors such as:

- The position the individual held with the assurance client;
- The length of time that has passed since the individual left the assurance client; and
- The role the individual plays on the assurance team.

The significance of the threat should be evaluated and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to reduce the threat to an acceptable level. Such safeguards might include:

- Involving an additional professional accountant to review the work done by the individual as part of the assurance team or otherwise advise as necessary; or
- Discussing the issue with those charged with governance, such as the audit committee.

Serving as an Officer or Director on the Board of Assurance Clients

8.146 If a partner or employee of the firm serves as an officer or as a director on the board of an assurance client the self-review and self-interest threats created would be so significant no safeguard could reduce the threats to an acceptable level. In the case of an audit engagement, if a partner or employee of a network firm were to serve as an officer or as a director on the board of an audit client the threats created would be so significant no safeguard could reduce the threats to an acceptable level. Consequently, if such an individual were to accept such a position the only course of action is to refuse to perform, or to withdraw from the assurance engagement.

8.147 The position of Company Secretary has different implications in different jurisdictions. The duties may range from administrative duties such as personnel management and the maintenance of company records and registers, to duties as diverse as ensuring that the company complies with regulations or providing advice on corporate governance matters. Generally this position is seen to imply a close degree of association with the entity and may create self review and advocacy threats.

8.148 If a partner or employee of the firm or a network firm serves as Company Secretary for an audit client the self-review and advocacy threats created would generally be so significant, no safeguard could reduce the threat to an acceptable level. When the practice is specifically permitted under local law, professional rules or practice, the duties and functions undertaken should be limited to those of a routine and formal administrative nature such as the preparation of minutes and maintenance of statutory returns.

8.149 Routine administrative services to support a company secretarial function or advisory work in relation to company secretarial administration matters is generally not perceived to impair independence, provided client management makes all relevant decisions.

Long Association of Senior Personnel with Assurance Clients

General Provisions

8.150 Using the same senior personnel on an assurance engagement over a long period of time may create a familiarity threat. The significance of the threat will depend upon factors such as:

- The length of time that the individual has been a member of the assurance team;
- The role of the individual on the assurance team;
- The structure of the firm; and
- The nature of the assurance engagement.

The significance of the threat should be evaluated and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied to reduce the threat to an acceptable level. Such safeguards might include:

- Rotating the senior personnel off the assurance team;
- Involving an additional professional accountant who was not a member of the assurance team to review the work done by the senior personnel or otherwise advise as necessary; or
- Independent internal quality reviews.

Audit Clients that are Listed Entities

8.151 Using the same lead engagement partner on an audit over a prolonged period may create a familiarity threat. This threat is particularly relevant in the context of the audit of listed entities and safeguards should be applied in such situations to reduce such threat to an acceptable level. Accordingly for the audit of listed entities:

- (a) The lead engagement partner should be rotated after a pre-defined period, normally no more than seven years; and
- (b) A partner rotating after a pre-defined period should not resume the lead engagement partner role until a further period of time, normally two years, has elapsed.

8.152 When an audit client becomes a listed entity the length of time the lead engagement partner has served the audit client in that capacity should be considered in determining when the partner should be rotated. However, the partner may continue to serve as the lead engagement partner for two additional years before rotating off the engagement.

8.153 While the lead engagement partner should be rotated after such a pre-defined period, some degree of flexibility over timing of rotation may be necessary in certain circumstances. Examples of such circumstances include:

- Situations when the lead engagement partner's continuity is especially important to the audit client, for example, when there will be major changes to the audit client's structure that would otherwise coincide with the rotation of the lead engagement partner; and
- Situations when, due to the size of the firm, rotation is not possible or does not constitute an appropriate safeguard.

In all such circumstances when the lead engagement partner is not rotated after such a pre-defined period equivalent safeguards should be applied to reduce any threats to an acceptable level.

8.154 When a firm has only a few audit partners with the necessary knowledge and experience to serve as lead engagement partner on an audit client that is a listed entity, rotation of the lead partner may not be an appropriate safeguard.

In these circumstances the firm should apply other safeguards to reduce the threat to an acceptable level. Such safeguards would include involving an additional professional accountant

who was not otherwise associated with the assurance team to review the work done or otherwise advise as necessary. This individual could be someone from outside the firm or someone within the firm who was not otherwise associated with the assurance team.

Provision of Non-Assurance Services to Assurance Clients

8.155 Firms have traditionally provided to their assurance clients a range of non-assurance services that are consistent with their skills and expertise. Assurance clients value the benefits that derive from having these firms, who have a good understanding of the business, bring their knowledge and skill to bear in other areas. Furthermore, the provision of such non-assurance services will often result in the assurance team obtaining information regarding the assurance client's business and operations that is helpful in relation to the assurance engagement. The greater the knowledge of the assurance client's business, the better the assurance team will understand the assurance client's procedures and controls, and the business and financial risks that it faces. The provision of non-assurance services may, however, create threats to the independence of the firm, a network firm or the members of the assurance team, particularly with respect to perceived threats to independence. Consequently, it is necessary to evaluate the significance of any threat created by the provision of such services. In some cases it may be possible to eliminate or reduce the threat created by application of safeguards. In other cases no safeguards are available to reduce the threat to an acceptable level.

8.156 The following activities would generally create self-interest or self-review threats that are so significant that only avoidance of the activity or refusal to perform the assurance engagement would reduce the threats to an acceptable level:

- Authorizing, executing or consummating a transaction, or otherwise exercising authority on behalf of the assurance client, or having the authority to do so;
- Determining which recommendation of the firm should be implemented; and
- Reporting, in a management role, to those charged with governance.

8.157 The examples set out in paragraphs 8.163 through 8.202 are addressed in the context of the provision of non-assurance services to an assurance client. The potential threats to independence will most frequently arise when a non-assurance service is provided to an audit client. The financial statements of an entity provide financial information about a broad range of transactions and events that have affected the entity. The subject matter of other assurance services, however, may be limited in nature. Threats to independence, however, may also arise when a firm provides a non-assurance service related to the subject matter of a non-audit assurance engagement. In such cases, consideration should be given to the significance of the firm's involvement with the subject matter of the non-audit assurance engagement, whether any self-review threats are created and whether any threats to independence could be reduced to an acceptable level by application of safeguards, or whether the non-assurance engagement should be declined. When the non-assurance service is not related to the subject matter of the non-audit assurance engagement, the threats to independence will generally be clearly insignificant.

8.158 The following activities may also create self-review or self-interest threats:

- Having custody of an assurance client's assets;
- Supervising assurance client employees in the performance of their normal recurring activities; and
- Preparing source documents or originating data, in electronic or other form, evidencing the occurrence of a transaction (for example, purchase orders, payroll time records, and customer orders).

The significance of any threat created should be evaluated and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level. Such safeguards might include:

- Making arrangements so that personnel providing such services do not participate in the assurance engagement;
- Involving an additional professional accountant to advise on the potential impact of the activities on the independence of the firm and the assurance team; or
- Other relevant safeguards set out in national regulations.

8.159 New developments in business, the evolution of financial markets, rapid changes in information technology, and the consequences for management and control, make it impossible to draw up an all-inclusive list of all situations when providing non-assurance services to an assurance client might create threats to independence and of the different safeguards that might eliminate these threats or reduce them to an acceptable level. In general, however, a firm may provide services beyond the assurance engagement provided any threats to independence have been reduced to an acceptable level.

8.160 The following safeguards may be particularly relevant in reducing to an acceptable level threats created by the provision of non-assurance services to assurance clients:

- Policies and procedures to prohibit professional staff from making management decisions for the assurance client, or assuming responsibility for such decisions;
- Discussing independence issues related to the provision of non-assurance services with those charged with governance, such as the audit committee;
- Policies within the assurance client regarding the oversight responsibility for provision of non-assurance services by the firm;
- Involving an additional professional accountant to advise on the potential impact of the non-assurance engagement on the independence of the member of the assurance team and the firm;
- Involving an additional professional accountant outside of the firm to provide assurance on a discrete aspect of the assurance engagement;
- Obtaining the assurance client's acknowledgement of responsibility for the results of the work performed by the firm;
- Disclosing to those charged with governance, such as the audit committee, the nature and extent of fees charged; or
- Making arrangements so that personnel providing non-assurance services do not participate in the assurance engagement.

8.161 Before the firm accepts an engagement to provide a non-assurance service to an assurance client, consideration should be given to whether the provision of such a service would create a threat to independence. In situations when a threat created is other than clearly insignificant, the non-assurance engagement should be declined unless appropriate safeguards can be applied to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level.

8.162 The provision of certain non-assurance services to audit clients may create threats to independence so significant that no safeguard could eliminate the threat or reduce it to an acceptable level. However, the provision of such services to a related entity, division or discrete financial statement item of such clients may be permissible when any threats to the firm's independence have been reduced to an acceptable level by arrangements for that related entity, division or discrete financial statement item to be audited by another firm or when another firm re-performs the non-assurance service to the extent necessary to enable it to take responsibility for that service.

Preparing Accounting Records and Financial Statements

8.163 Assisting an audit client in matters such as preparing accounting records or financial statements may create a self-review threat when the financial statements are subsequently audited by the firm.

8.164 It is the responsibility of client management to ensure that accounting records are kept and financial statements are prepared, although they may request the firm to provide assis-

tance. If firm, or network firm, personnel providing such assistance make management decisions, the self-review threat created could not be reduced to an acceptable level by any safeguards. Consequently, personnel should not make such decisions. Examples of such managerial decisions include the following:

- Determining or changing journal entries, or the classifications for accounts or transaction or other accounting records without obtaining the approval of the audit client;
- Authorizing or approving transactions; and
- Preparing source documents or originating data (including decisions on valuation assumptions), or making changes to such documents or data.

8.165 The audit process involves extensive dialogue between the firm and management of the audit client. During this process, management requests and receives significant input regarding such matters as accounting principles and financial statement disclosure, the appropriateness of controls and the methods used in determining the stated amounts of assets and liabilities. Technical assistance of this nature and advice on accounting principles for audit clients are an appropriate means to promote the fair presentation of the financial statements. The provision of such advice does not generally threaten the firm's independence. Similarly, the audit process may involve assisting an audit client in resolving account reconciliation problems, analyzing and accumulating information for regulatory reporting, assisting in the preparation of consolidated financial statements (including the translation of local statutory accounts to comply with group accounting policies and the transition to a different reporting framework such as International Financial Reporting Standards), drafting disclosure items, proposing adjusting journal entries and providing assistance and advice in the preparation of local statutory accounts of subsidiary entities. These services are considered to be a normal part of the audit process and do not, under normal circumstances, threaten independence.

General Provisions

8.166 The examples in paragraphs 8.167 through 8.170 indicate that self-review threats may be created if the firm is involved in the preparation of accounting records or financial statements and those financial statements are subsequently the subject matter of an audit engagement of the firm. This notion may be equally applicable in situations when the subject matter of the assurance engagement is not financial statements. For example, a self-review threat would be created if the firm developed and prepared prospective financial information and subsequently provided assurance on this prospective financial information. Consequently, the firm should evaluate the significance of any self-review threat created by the provision of such services. If the self-review threat is other than clearly insignificant safeguards should be considered and applied as necessary to reduce the threat to an acceptable level.

Audit Clients that are not Listed Entities

8.167 The firm, or a network firm, may provide an audit client that is not a listed entity with accounting and bookkeeping services, including payroll services, of a routine or mechanical nature, provided any self-review threat created is reduced to an acceptable level. Examples of such services include:

- Recording transactions for which the audit client has determined or approved the appropriate account classification;
- Posting coded transactions to the audit client's general ledger;
- Preparing financial statements based on information in the trial balance; and
- Posting audit client approved entries to the trial balance.

The significance of any threat created should be evaluated and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to reduce the threat to an acceptable level. Such safeguards might include:

- Making arrangements so such services are not performed by a member of the assurance team;
- Implementing policies and procedures to prohibit the individual providing such services from making any managerial decisions on behalf of the audit client;
- Requiring the source data for the accounting entries to be originated by the audit client;
- Requiring the underlying assumptions to be originated and approved by the audit client; or
- Obtaining audit client approval for any proposed journal entries or other changes affecting the financial statements.

Audit Clients that are Listed Entities

8.168 The provision of accounting and bookkeeping services, including payroll services and the preparation of financial statements or financial information which forms the basis of the financial statements on which the audit report is provided, on behalf of an audit client that is a listed entity, may impair the independence of the firm or network firm, or at least give the appearance of impairing independence. Accordingly, no safeguard other than the prohibition of such services, except in emergency situations and when the services fall within the statutory audit mandate, could reduce the threat created to an acceptable level. Therefore, a firm or a network firm should not, with the limited exceptions below, provide such services to listed entities which are audit clients.

8.169 The provision of accounting and bookkeeping services of a routine or mechanical nature to divisions or subsidiaries of listed audit clients would not be seen as impairing independence with respect to the audit client provided that the following conditions are met:

- The services do not involve the exercise of judgment;
- The divisions or subsidiaries for which the service is provided are collectively immaterial to the audit client, or the services provided are collectively immaterial to the division or subsidiary; and
- The fees to the firm, or network firm, from such services are collectively clearly insignificant.

If such services are provided, all of the following safeguards should be applied:

- The firm, or network firm, should not assume any managerial role nor make any managerial decisions;
- The listed audit client should accept responsibility for the results of the work; and
- Personnel providing the services should not participate in the audit.

Emergency Situations

8.170 The provision of accounting and bookkeeping services to audit clients in emergency or other unusual situations, when it is impractical for the audit client to make other arrangements, would not be considered to pose an unacceptable threat to independence provided:

- The firm, or network firm, does not assume any managerial role or make any managerial decisions;
- The audit client accepts responsibility for the results of the work; and
- Personnel providing the services are not members of the assurance team.

Valuation Services

8.171 A valuation comprises the making of assumptions with regard to future developments, the application of certain methodologies and techniques, and the combination of both in order to compute a certain value, or range of values, for an asset, a liability or for a business as a whole.

8.172 A self-review threat may be created when a firm or network firm performs a valuation for an audit client that is to be incorporated into the client's financial statements.

8.173 If the valuation service involves the valuation of matters material to the financial statements and the valuation involves a significant degree of subjectivity, the self-review threat created could not be reduced to an acceptable level by the application of any safeguard. Accordingly, such valuation services should not be provided or, alternatively, the only course of action would be to withdraw from the audit engagement.

8.174 Performing valuation services that are neither separately, nor in the aggregate, material to the financial statements, or that do not involve a significant degree of subjectivity, may create a self-review threat that could be reduced to an acceptable level by the application of safeguards. Such safeguards might include:

- Involving an additional professional accountant who was not a member of the assurance team to review the work done or otherwise advise as necessary;
- Confirming with the audit client their understanding of the underlying assumptions of the valuation and the methodology to be used and obtaining approval for their use;
- Obtaining the audit client's acknowledgement of responsibility for the results of the work performed by the firm; and
- Making arrangements so that personnel providing such services do not participate in the audit engagement.

In determining whether the above safeguards would be effective, consideration should be given to the following matters:

- The extent of the audit client's knowledge, experience and ability to evaluate the issues concerned, and the extent of their involvement in determining and approving significant matters of judgment;
- The degree to which established methodologies and professional guidelines are applied when performing a particular valuation service;
- For valuations involving standard or established methodologies, the degree of subjectivity inherent in the item concerned;
- The reliability and extent of the underlying data;
- The degree of dependence on future events of a nature which could create significant volatility inherent in the amounts involved; and
- The extent and clarity of the disclosures in the financial statements.

8.175 When a firm, or a network firm, performs a valuation service for an audit client for the purposes of making a filing or return to a tax authority, computing an amount of tax due by the assurance client, or for the purpose of tax planning, this would not create a significant threat to independence because such valuations are generally subject to external review, for example by a tax authority.

8.176 When the firm performs a valuation that forms part of the subject matter of an assurance engagement that is not an audit engagement, the firm should consider any self-review threats. If the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level.

Provision of Taxation Services to Audit Clients

8.177 In many jurisdictions, the firm may be asked to provide taxation services to an audit client. Taxation services comprise a broad range of services, including compliance, planning, provision of formal taxation opinions and assistance in the resolution of tax disputes. Such assignments are generally not seen to create threats to independence.

Provision of Internal Audit Services to Audit Clients

8.178 A self-review threat may be created when a firm, or network firm, provides internal audit services to an audit client. Internal audit services may comprise an extension of the firm's audit service beyond requirements of generally accepted auditing standards, assistance in the per-

formance of a client's internal audit activities or outsourcing of the activities. In evaluating any threats to independence, the nature of the service will need to be considered. For this purpose, internal audit services do not include operational internal audit services unrelated to the internal accounting controls, financial systems or financial statements.

8.179 Services involving an extension of the procedures required to conduct an audit in accordance with International Standards on Auditing would not be considered to impair independence with respect to an audit client provided that the firm's or network firm's personnel do not act or appear to act in a capacity equivalent to a member of audit client management.

8.180 When the firm, or a network firm, provides assistance in the performance of a client's internal audit activities or undertakes the outsourcing of some of the activities, any self-review threat created may be reduced to an acceptable level by ensuring that there is a clear separation between the management and control of the internal audit by audit client management and the internal audit activities themselves.

8.181 Performing a significant portion of the audit client's internal audit activities may create a self-review threat and a firm, or network firm, should consider the threats and proceed with caution before taking on such activities. Appropriate safeguards should be put in place and the firm, or network firm, should, in particular, ensure that the audit client acknowledges its responsibilities for establishing, maintaining and monitoring the system of internal controls.

8.182 Safeguards that should be applied in all circumstances to reduce any threats created to an acceptable level include ensuring that:

- (a) The audit client is responsible for internal audit activities and acknowledges its responsibility for establishing, maintaining and monitoring the system of internal controls;
- (b) The audit client designates a competent employee, preferably within senior management, to be responsible for internal audit activities;
- (c) The audit client, the audit committee or supervisory body approves the scope, risk and frequency of internal audit work;
- (d) The audit client is responsible for evaluating and determining which recommendations of the firm should be implemented;
- (e) The audit client evaluates the adequacy of the internal audit procedures performed and the findings resulting from the performance of those procedures by, among other things, obtaining and acting on reports from the firm; and
- (f) The findings and recommendations resulting from the internal audit activities are reported appropriately to the audit committee or supervisory body.

8.183 Consideration should also be given to whether such non-assurance services should be provided only by personnel not involved in the audit engagement and with different reporting lines within the firm.

Provision of IT Systems Services to Audit Clients

8.184 The provision of services by a firm or network firm to an audit client that involve the design and implementation of financial information technology systems that are used to generate information forming part of a client's financial statements may create a self-review threat.

8.185 The self-review threat is likely to be too significant to allow the provision of such services to an audit client unless appropriate safeguards are put in place ensuring that:

- (a) The audit client acknowledges its responsibility for establishing and monitoring a system of internal controls;
- (b) The audit client designates a competent employee, 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;

- (c) The audit client makes all management decisions with respect to the design and implementation process;
- (d) The audit client evaluates the adequacy and results of the design and implementation of the system; and
- (e) The audit client is responsible for the operation of the system (hardware or software) and the data used or generated by the system.

8.186 Consideration should also be given to whether such non-assurance services should be provided only by personnel not involved in the audit engagement and with different reporting lines within the firm.

8.187 The provision of services by a firm or network firm to an audit client which involve either the design or the implementation of financial information technology systems that are used to generate information forming part of a client's financial statements may also create a self-review threat. The significance of the threat, if any, should be evaluated and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level.

8.188 The provision of services in connection with the assessment, design and implementation of internal accounting controls and risk management controls are not considered to create a threat to independence provided that firm or network firm personnel do not perform management functions.

Temporary Staff Assignments to Audit Clients

8.189 The lending of staff by a firm, or network firm, to an audit client may create a self-review threat when the individual is in a position to influence the preparation of a client's accounts or financial statements. In practice, such assistance may be given (particularly in emergency situations) but only on the understanding that the firm's or network firm's personnel will not be involved in:

- (a) Making management decisions;
- (b) Approving or signing agreements or other similar documents; or
- (c) Exercising discretionary authority to commit the client.

Each situation should be carefully analyzed to identify whether any threats are created and whether appropriate safeguards should be implemented.

Safeguards that should be applied in all circumstances to reduce any threats to an acceptable level include:

- The staff providing the assistance should not be given audit responsibility for any function or activity that they performed or supervised during their temporary staff assignment; and
- The audit client should acknowledge its responsibility for directing and supervising the activities of firm, or network firm, personnel.

Provision of Litigation Support Services to Audit Clients

8.190 Litigation support services may include such activities as acting as an expert witness, calculating estimated damages or other amounts that might become receivable or payable as the result of litigation or other legal dispute, and assistance with document management and retrieval in relation to a dispute or litigation.

8.191 A self-review threat may be created when the litigation support services provided to an audit client include the estimation of the possible outcome and thereby affects the amounts or disclosures to be reflected in the financial statements. The significance of any threat created will depend upon factors such as:

- The materiality of the amounts involved;
- The degree of subjectivity inherent in the matter concerned; and
- The nature of the engagement.

The firm, or network firm, should evaluate the significance of any threat created and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level. Such safeguards might include:

- Policies and procedures to prohibit individuals assisting the audit client from making managerial decisions on behalf of the client;
- Using professionals who are not members of the assurance team to perform the service; or
- The involvement of others, such as independent experts.

8.192 If the role undertaken by the firm or network firm involved making managerial decisions on behalf of the audit client, the threats created could not be reduced to an acceptable level by the application of any safeguard. Therefore, the firm or network firm should not perform this type of service for an audit client.

Provision of Legal Services to Audit Clients

8.193 Legal services are defined as any services for which the person providing the services must either be admitted to practice before the Courts of the jurisdiction in which such services are to be provided, or have the required legal training to practice law. Legal services encompass a wide and diversified range of areas including both corporate and commercial services to clients, such as contract support, litigation, mergers and acquisition advice and support and the provision of assistance to clients' internal legal departments. The provision of legal services by a firm, or network firm, to an entity that is an audit client may create both self-review and advocacy threats.

8.194 Threats to independence need to be considered depending on the nature of the service to be provided, whether the service provider is separate from the assurance team and the materiality of any matter in relation to the entities' financial statements. The safeguards set out in paragraph 8.160 may be appropriate in reducing any threats to independence to an acceptable level. In circumstances when the threat to independence cannot be reduced to an acceptable level the only available action is to decline to provide such services or withdraw from the audit engagement.

8.195 The provision of legal services to an audit client which involve matters that would not be expected to have a material effect on the financial statements are not considered to create an unacceptable threat to independence.

8.196 There is a distinction between advocacy and advice. Legal services to support an audit client in the execution of a transaction (*e.g.*, contract support, legal advice, legal due diligence and restructuring) may create self-review threats; however, safeguards may be available to reduce these threats to an acceptable level. Such a service would not generally impair independence, provided that:

- Members of the assurance team are not involved in providing the service; and
- In relation to the advice provided, the audit client makes the ultimate decision or, in relation to the transactions, the service involves the execution of what has been decided by the audit client.

8.197 Acting for an audit client in the resolution of a dispute or litigation in such circumstances when the amounts involved are material in relation to the financial statements of the audit client would create advocacy and self-review threats so significant no safeguard could reduce the threat to an acceptable level. Therefore, the firm should not perform this type of service for an audit client.

8.198 When a firm is asked to act in an advocacy role for an audit client in the resolution of a dispute or litigation in circumstances when the amounts involved are not material to the financial statements of the audit client, the firm should evaluate the significance of any advocacy and self-review threats created and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level. Such safeguards might include:

- Policies and procedures to prohibit individuals assisting the audit client from making managerial decisions on behalf of the client; or
- Using professionals who are not members of the assurance team to perform the service.

8.199 The appointment of a partner or an employee of the firm or network firm as General Counsel for legal affairs to an audit client would create self-review and advocacy threats that are so significant no safeguards could reduce the threats to an acceptable level. The position of General Counsel is generally a senior management position with broad responsibility for the legal affairs of a company and consequently, no member of the firm or network firm should accept such an appointment for an audit client.

Recruiting Senior Management

8.200 The recruitment of senior management for an assurance client, such as those in a position to affect the subject of the assurance engagement, may create current or future self-interest, familiarity and intimidation threats. The significance of the threat will depend upon factors such as:

- The role of the person to be recruited; and
- The nature of the assistance sought.

The firm could generally provide such services as reviewing the professional qualifications of a number of applicants and provide advice on their suitability for the post. In addition, the firm could generally produce a short-list of candidates for interview, provided it has been drawn up using criteria specified by the assurance client.

The significance of the threat created should be evaluated and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to reduce the threat to an acceptable level. In all cases, the firm should not make management decisions and the decision as to whom to hire should be left to the client.

Corporate Finance and Similar Activities

8.201 The provision of corporate finance services, advice or assistance to an assurance client may create advocacy and self-review threats. In the case of certain corporate finance services, the independence threats created would be so significant no safeguards could be applied to reduce the threats to an acceptable level. For example, promoting, dealing in, or underwriting of an assurance client's shares is not compatible with providing assurance services.

Moreover, committing the assurance client to the terms of a transaction or consummating a transaction on behalf of the client would create a threat to independence so significant no safeguard could reduce the threat to an acceptable level. In the case of an audit client the provision of those corporate finance services referred to above by a firm or a network firm would create a threat to independence so significant no safeguard could reduce the threat to an acceptable level.

8.202 Other corporate finance services may create advocacy or self-review threats; however, safeguards may be available to reduce these threats to an acceptable level. Examples of such services include assisting a client in developing corporate strategies, assisting in identifying or introducing a client to possible sources of capital that meet the client specifications or criteria,

and providing structuring advice and assisting a client in analyzing the accounting effects of proposed transactions. Safeguards that should be considered include:

- Policies and procedures to prohibit individuals assisting the assurance client from making managerial decisions on behalf of the client;
- Using professionals who are not members of the assurance team to provide the services; and
- Ensuring the firm does not commit the assurance client to the terms of any transaction or consummate a transaction on behalf of the client.

Fees and Pricing

Fees – Relative Size

8.203 When the total fees generated by an assurance client represent a large proportion of a firm's total fees, the dependence on that client or client group and concern about the possibility of losing the client may create a self-interest threat. The significance of the threat will depend upon factors such as:

- The structure of the firm; and
- Whether the firm is well established or newly created.

The significance of the threat should be evaluated and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to reduce the threat to an acceptable level. Such safeguards might include:

- Discussing the extent and nature of fees charged with the audit committee, or others charged with governance;
- Taking steps to reduce dependency on the client;
- External quality control reviews; and
- Consulting a third party, such as a professional regulatory body or another professional accountant.

8.204 A self-interest threat may also be created when the fees generated by the assurance client represent a large proportion of the revenue of an individual partner. The significance of the threat should be evaluated and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to reduce the threat to an acceptable level. Such safeguards might include:

- Policies and procedures to monitor and implement quality control of assurance engagements; and
- Involving an additional professional accountant who was not a member of the assurance team to review the work done or otherwise advise as necessary.

Fees – Overdue

8.205 A self-interest threat may be created if fees due from an assurance client for professional services remain unpaid for a long time, especially if a significant part is not paid before the issue of the assurance report for the following year. Generally the payment of such fees should be required before the report is issued. The following safeguards may be applicable:

- Discussing the level of outstanding fees with the audit committee, or others charged with governance; and
- Involving an additional professional accountant who did not take part in the assurance engagement to provide advice or review the work performed.

The firm should also consider whether the overdue fees might be regarded as being equivalent to a loan to the client and whether, because of the significance of the overdue fees, it is appropriate for the firm to be reappointed.

Pricing

8.206 When a firm obtains an assurance engagement at a significantly lower fee level than that charged by the predecessor firm, or quoted by other firms, the self-interest threat created will not be reduced to an acceptable level unless:

- The firm is able to demonstrate that appropriate time and qualified staff are assigned to the task; and
- All applicable assurance standards, guidelines and quality control procedures are being complied with.

Contingent Fees

8.207 Contingent fees are fees calculated on a predetermined basis relating to the outcome or result of a transaction or the result of the work performed. For the purposes of this section, fees are not regarded as being contingent if a court or other public authority has established them.

8.208 A contingent fee charged by a firm in respect of an assurance engagement creates self-interest and advocacy threats that cannot be reduced to an acceptable level by the application of any safeguard. Accordingly, a firm should not enter into any fee arrangement for an assurance engagement under which the amount of the fee is contingent on the result of the assurance work or on items that are the subject matter of the assurance engagement.

8.209 A contingent fee charged by a firm in respect of a non-assurance service provided to an assurance client may also create self-interest and advocacy threats. If the amount of the fee for a non-assurance engagement was agreed to, or contemplated, during an assurance engagement and was contingent on the result of that assurance engagement, the threats could not be reduced to an acceptable level by the application of any safeguard. Accordingly, the only acceptable action is not to accept such arrangements. For other types of contingent fee arrangements, the significance of the threats created will depend on factors such as:

- The range of possible fee amounts;
- The degree of variability;
- The basis on which the fee is to be determined;
- Whether the outcome or result of the transaction is to be reviewed by an independent third party; and
- The effect of the event or transaction on the assurance engagement.

The significance of the threats should be evaluated and, if the threats are other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to reduce the threats to an acceptable level. Such safeguards might include:

- Disclosing to the audit committee, or others charged with governance, the extent of nature and extent of fees charged;
- Review or determination of the final fee by an unrelated third party; or
- Quality and control policies and procedures.

Gifts and Hospitality

8.210 Accepting gifts or hospitality from an assurance client may create self-interest and familiarity threats. When a firm or a member of the assurance team accepts gifts or hospitality, unless the value is clearly insignificant, the threats to independence cannot be reduced to an acceptable level by the application of any safeguard. Consequently, a firm or a member of the assurance team should not accept such gifts or hospitality.

Actual or Threatened Litigation

8.211 When litigation takes place, or appears likely, between the firm or a member of the assurance team and the assurance client, a self-interest or intimidation threat may be created. The relationship between client management and the members of the assurance team must be characterized by complete candor and full disclosure regarding all aspects of a client's business operations. The firm and the client's management may be placed in adversarial positions by litigation, affecting management's willingness to make complete disclosures and the firm may face a self-interest threat. The significance of the threat created will depend upon such factors as:

- The materiality of the litigation;
- The nature of the assurance engagement; and
- Whether the litigation relates to a prior assurance engagement.

Once the significance of the threat has been evaluated the following safeguards should be applied, if necessary, to reduce the threats to an acceptable level:

- Disclosing to the audit committee, or others charged with governance, the extent and nature of the litigation;
- If the litigation involves a member of the assurance team, removing that individual from the assurance team; or
- Involving an additional professional accountant in the firm who was not a member of the assurance team to review the work done or otherwise advise as necessary.

If such safeguards do not reduce the threat to an appropriate level, the only appropriate action is to withdraw from, or refuse to accept, the assurance engagement.