

Tijdschrift voor Economie en Management
Vol. XLVIII, 2, 2003

Evolutie van de onafhankelijkheidsregels van de commissaris

door L. SWOLFS en D. SZAFRAN*



Ludo Swolfs
Voorzitter van het Instituut der
Bedrijfsrevisoren, Brussel



David Szafran
Secretaris-generaal van het Instituut
der Bedrijfsrevisoren, Brussel

ABSTRACT

The European Commission has approved on 16 May 2002 its recommendation on statutory auditor's independence in the EU. The Commission has adopted a conceptual approach, by identifying threats on independence and by stating safeguards. The *Fédération des Experts-comptables Européens* had already adopted this approach in 1998. The *International Federation of Accountants* has updated the section on independence of its Code of Ethics in 2001. The US *Securities and Exchange Commission* has adopted in the beginning of 2003 new independence rules of the external auditors, under the *Sarbanes-Oxley Act*. In this context, this study focuses on the implementation mechanism, at national level, of the European principles on independence, through the example of the Belgian law on corporate governance of 2 August 2002 and of the decrees of 4 April 2003.

* Voor de totstandkoming van dit artikel deden de auteurs beroep op Bruno De Klerck, Directeur Vaktechniek van het IBR. De interpretaties van de wet en de ingenomen standpunten vallen onder de persoonlijke verantwoordelijkheid van de auteurs. Voor aanvullende ontwikkelingen wordt verwezen naar het IBR, Jaarverslag 2002, beschikbaar op de website "www.accountancy.be".

I. INLEIDING

Dit artikel heeft tot doel om, in een internationale context en op basis van het Belgisch voorbeeld, de toepassing van de Europese aanbeveling over de onafhankelijkheid van de wettelijke controleur van de rekeningen in het nationaal recht te onderzoeken. Deze analyse geeft een voorstelling volgens een conceptuele benadering van de concrete toepassingsmechanismen van de gemeenschappelijke principes goedgekeurd in Europa.

De versterking van de regels inzake onafhankelijkheid van de commissaris veroorzaken sinds verschillende jaren belangrijke debatten. Deze gesprekken werden reeds aangevat voor de recente gebeurtenissen, met name in de Verenigde Staten, in Azië en in Europa.

Op wereldvlak had de *International Federation of Accountants* (IFAC) zijn *Code of Ethics* met een hoofdstuk gewijd aan onafhankelijkheid goedgekeurd. Ten gevolge van de werkzaamheden van het *Ethics Committee*¹ werd dit gedeelte in 2001 geactualiseerd. Bovendien heeft de IFAC in 2002 een strategisch plan goedgekeurd om de geloofwaardigheid van het beroep op het internationaal niveau te versterken.

In Europa heeft de *Fédération des Experts-comptables Européens* (FEE) sinds 1998 zijn principes inzake onafhankelijkheid² goedgekeurd. In uitvoering van het actieplan van de Europese Commissie van 1995, had het *Committee on Auditing*, als raadgevend orgaan binnen de Europese Commissie, haar werkzaamheden aangevat die hebben geleid tot de goedkeuring op 16 mei 2002 van de aanbeveling van de Europese Commissie inzake de wettelijke controle van de rekeningen.

In België had de Commissie *corporate governance* van de Eerste Minister in maart 2000 aanbevelingen uitgegeven betreffende de regels inzake onafhankelijkheid van de commissaris³. De Belgische wet van 2 augustus 2002 inzake *corporate governance* bevat de regels die de onafhankelijkheid van de commissaris versterkt en die rekening houdt met de Europese bepalingen in dit verband.

Na vooreerst de regels vervat in de Europese aanbeveling te hebben herinnerd, past het om vervolgens de initiatieven in de Verenigde Staten te vermelden, om ten slotte het mechanisme van de toepassing van de principes ontwikkeld op Europees niveau door het voorbeeld van de Belgische reglementering te onderzoeken.

II. AANBEVELING VAN DE EUROPESE COMMISSIE

A. *Algemeen kader*

De aanbeveling van de Europese Commissie van 16 mei 2002 betreffende de onafhankelijkheid van de wettelijke controleur van de rekeningen in de EU⁴ stelt dat de wettelijke controleur van de rekeningen “zowel qua feitelijke geesteshouding als naar buiten toe” onafhankelijk moet zijn. Ze stelt beginselen vast met betrekking tot de volgende aangelegenheden:

- a. objectiviteit, integriteit en onafhankelijkheid;
- b. verantwoordelijkheid van de wettelijke controleur van de rekeningen en van al wie de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden;
- c. identificatie van de bedreigingen en risico's voor de onafhankelijkheid van de wettelijke controleur van de rekeningen;
- d. invoeren van veiligheidsmaatregelen, inclusief verbodsmaatregelen, restricties, informatieverplichtingen en andere gedragsregels en procedures:
 - sommige veiligheidsmaatregelen hebben betrekking op de gecontroleerde eenheden (gevolgen van de structuur van het bestuur van de onderneming voor de beoordeling van het onafhankelijkheidsrisico; betrokkenheid van het bestuursorgaan);
 - andere veiligheidsmaatregelen verwijzen naar de Europese aanbeveling van 15 november 2000 over de kwaliteitsborging⁵;
 - bovendien bevat de aanbeveling algemene veiligheidsmaatregelen van de wettelijke controleur van de rekeningen, inzake de eigendom van en zeggenschap over auditkantoren en het interne veiligheidssysteem van het auditkantoor;
- e. voorschriften inzake de openbaarmaking van de honoraria, meer bepaald voor het leveren van non-auditdiensten.

B. *Bijzondere omstandigheden*

De aanbeveling bevat toepassingsvoorwaarden van de basisbeginselen onder het luik “bijzondere omstandigheden”. Deze omstandigheden hebben betrekking op de volgende situaties:

- a. financiële belangen;
- b. zakelijke relaties;

- c. uitoefenen van een dienstbetrekking bij de geauditeerde vennootschap: tijdens de duur van zijn mandaat is het voor de wettelijke controleur van de rekeningen verboden in dienstverband te werken bij de geauditeerde vennootschap; er moeten veiligheidsmaatregelen worden genomen indien een lid van het auditteam een dienstbetrekking bekleedt bij de geauditeerde vennootschap; tijdens de twee jaar die volgen op het einde van zijn mandaat is het voor de wettelijke controleur verboden het auditkantoor te verlaten om bij de geauditeerde vennootschap een belangrijke directiefunctie te bekleden (“*cooling-off period*”);
- d. uitoefenen van een bestuurs- of controlefunctie bij de geauditeerde vennootschap;
- e. indiensttreden bij het auditkantoor;
- f. familiale en andere persoonlijke banden;
- g. non-auditdiensten: de aanbeveling preciseert met name dat de wettelijke controleur van de rekeningen niet betrokken mag zijn bij de besluitvorming voor rekening van de geauditeerde vennootschap; voorts stelt de aanbeveling veiligheidsmaatregelen vast (in sommige gevallen is het verbod de enige veiligheidsmaatregel) voor een aantal specifieke situaties:
 - opstellen van de boekhouding en de financiële staten;
 - ontwerpen en invoeren van financiële informatietechnologiesystemen;
 - diensten op het gebied van waardebeoordeling;
 - deelname aan de interne controle van de geauditeerde vennootschap;
 - optreden in naam van de geauditeerde vennootschap bij de beslechting van geschillen;
 - indienstneming van hogere kaderleden;
- h. honoraria voor de wettelijke controle en andere diensten: de aanbeveling analyseert de volgende aangelegenheden:
 - resultaatgebonden honoraria;
 - verhouding tussen totale honoraria en totale inkomsten;
 - achterstallige honoraria;
 - vaststelling van de honoraria;
- i. geschil tussen de wettelijke controleur van de rekeningen en de geauditeerde vennootschap;
- j. hoger personeel dat lange tijd aan een zelfde opdracht meewerkt: de aanbeveling voorziet in een aantal veiligheidsmaatregelen, meer bepaald de vervanging van de met een essentiële taak belaste

vennoten bij het auditkantoor, binnen de zeven jaar volgend op hun benoeming (“interne rotatie”).

III. WETGEVING IN DE VERENIGDE STATEN (*SARBANES-OXLEY ACT*)

Op 30 juli 2002 werd in de Verenigde Staten de *Sarbanes-Oxley Act*⁶ goedgekeurd. Deze wet bevat talrijke bepalingen inzake *corporate governance*, ook met betrekking tot de onafhankelijkheid van de externe auditor in de Verenigde Staten. De wet heeft tot doel de geloofwaardigheid van de beurzen te versterken, vooral na de recente schandalen. Hij bevat bepalingen met betrekking tot de volgende domeinen:

- oprichting van een toezichhoudend orgaan (*Public Company Accounting Oversight Board*);
- voorschriften betreffende de onafhankelijkheid van de externe auditor;
- aansprakelijkheid van de bedrijfsleiders;
- verbetering van het meedelen van financiële informatie;
- methoden voor het oplossen van belangenconflicten waarmee financiële analisten worden geconfronteerd;
- middelen en bevoegdheden van de *Securities and Exchange Commission* (SEC);
- studies en rapporten met betrekking tot auditkantoren, ratingkantoren (*rating agencies*) en zakenbanken (*investment banking*);
- strafrechtelijke sancties, meer bepaald voor het vernietigen van documenten;
- ondertekening door de *Chief Executive Officer* van de belastingaangifte en van de financiële informatie van de vennootschap.

De SEC heeft reeds op 21 november 2000⁷ een serie regels uitgevaardigd m.b.t. de onafhankelijkheid van de externe auditors van beursgenoteerde vennootschappen. In uitvoering van de wet *Sarbanes-Oxley* heeft de SEC, na publieke raadpleging, haar nieuwe regels ter versterking van de onafhankelijkheid van de externe auditors in januari 2003⁸ aanvaard. De Europese Commissie heeft gereageerd op de voorstellen van de SEC en dit voor de aanvaarding van deze regels. De nieuwe regels strekken tot het:

- herzien van de vroegere door de SEC opgestelde regels inzake de non-auditdiensten;

- definiëren van de rol van het auditcomité betreffende de wijziging van de audit- en de non-auditdiensten;
- voorzien in verbodsbepalingen inzake het leveren van auditprestaties door de voor het auditteam verantwoordelijke vennoot in een periode van meer dan vijf jaar of zeven jaar naargelang het geval en behoudens uitzonderingen;
- verbieden van bepaalde externe auditors om de gecontroleerde vennootschap opnieuw te vervoegen binnen een periode van één jaar (“*cooling-off period*”);
- voorzien in een communicatie tussen de externe auditor en het auditcomité van de gecontroleerde vennootschap.

IV. EVOLUTIE VAN DE ONAFHANKELIJKHEIDSREGELS IN BELGIE

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

De Belgische wet van 2 augustus 2002 houdende wijziging van het Wetboek van vennootschappen alsook van de wet van 2 maart 1989⁹ (hierna de “wet *corporate governance*” genoemd) bevat bepalingen die de regels inzake de onafhankelijkheid van de commissaris duidelijk vaststellen en versterken. Deze wet bevat andere bepalingen die meer bepaald betrekking hebben op de verantwoordelijkheid van de bestuurders, de erkenning van het directiecomité, het houden van de algemene vergaderingen en belangenconflicten.

De wet *corporate governance*, die de artikelen 133, 134 en 170 van het Wetboek van vennootschappen wijzigt met betrekking tot de onafhankelijkheid van de commissaris, voorziet voornamelijk in de hierna omschreven regels.

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

De nieuwe wet voorziet dat de commissarissen 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 vennootschappen¹⁰, een mandaat van bestuurder, zaakvoerder of enige andere functie kunnen aanvaarden.

Een soortgelijke regel komt voor in de aanbeveling van de Europese Commissie van 16 mei 2002 betreffende de onafhankelijkheid van de wettelijke controleur van de rekeningen in de Europese Unie.

Het verbod waarin de wet *corporate governance* voorziet, wordt strafrechtelijk bestraft¹¹.

C. Toepassingsgebied

Het toepassingsgebied van de bepalingen over de onafhankelijkheid van de commissaris wordt uitgebreid:

- a. enerzijds wat betreft de commissaris, de personen met wie hij 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 genoemd “*de commissaris en de personen met wie hij samenwerkt*”);
- b. anderzijds wat betreft de vennootschap waarvan de commissaris de rekeningen controleert (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 met de (Belgische en buitenlandse) dochterondernemingen van de gecontroleerde vennootschap. Deze onafhankelijkheidsregels hebben derhalve gevolgen voor de buitenlandse filialen van Belgische vennootschappen.

D. Beperking van het leveren van verenigbare diensten (“one to one”-regel)

De wet *corporate governance* refereert naar drie soorten opdrachten of diensten:

- 1° de opdrachten die de wet aan de commissaris toevertrouwt;
- 2° de non-auditdiensten die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van de commissaris (vastgesteld bij koninklijk besluit), en
- 3° de andere non-auditdiensten, verenigbaar met de onafhankelijkheid van de commissaris.

Krachtens de wet *corporate governance* mogen de commissaris en de personen met wie hij samenwerkt voor sommige vennootschappengeen 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 bezoldigingen van de commissaris die de algemene vergadering van de gecontroleerde vennootschap¹² vaststelt (hierna genoemd de “one to one”-regel).

Dit komt erop neer dat de honoraria voor non-auditdiensten in principe niet hoger mogen zijn dan de honoraria voor auditdiensten. Deze regel is toepasbaar op beursgenoteerde vennootschappen en op de vennootschappen die deel uitmaken van een groep die gehouden is geconsolideerde jaarrekeningen op te stellen en te publiceren.

In elk van de drie onderstaande gevallen mag van dit principieel verbod 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 verkregen van het comité voor advies en controle dat krachtens de wet corporate governance is opgericht (cf. infra punt F);*
- 3° *als binnen de gecontroleerde vennootschap een college van van elkaar onafhankelijke commissarissen is opgericht¹³.*

Bij het beoordelen van deze regel wordt geen rekening gehouden met de acquisitieaudits. In verband hiermee heeft de wet het over “*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.*”¹⁴

De wet preciseert dat: “*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.*”¹⁵

Het is toegelaten te veronderstellen dat deze regel impliceert dat de verhouding tussen de vergoedingen en de bezoldigingen “audit” en “non-audit”¹⁶, moet worden beoordeeld, in het geval van

een vennootschap die deel uitmaakt van een groep, door het vergelijken van:

- a. 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 beroepsmatig samenwerkingsverband staat, en
- b. anderzijds, het totaal van de bezoldigingen betreffende het mandaat van commissaris¹⁷ die door de vennootschap en haar dochtervennootschappen zijn toegekend aan de commissaris of aan een controleur van de jaarrekening met wie hij in beroepsmatig samenwerkingsverband staat¹⁸.

Deze in de Belgische wet *corporate governance* opgenomen “one to one”-regel is niet voorzien in de Europese aanbeveling van 16 mei 2002 betreffende de onafhankelijkheid van de wettelijke controleur van de rekeningen.

E. *Lijst van non-auditdiensten die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid*

1. Art. 133 van het Wetboek van vennootschappen, gewijzigd door de wet *corporate governance*

De wet *corporate governance* bepaalt dat commissarissen zich niet onafhankelijk kunnen 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 wettelijke controle van haar jaarrekening¹⁹, 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 bepaald in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen.

Krachtens de wet *corporate governance* bepaalt de Koning limitatief de prestaties die van aard zijn de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang te brengen.

De Raad van het IBR en de HREB hebben respectievelijk op 18 september en 24 oktober 2002 elk hun advies geformuleerd over het voorontwerp van koninklijk besluit dat de Minister van Economie hun, samen met een verzoek tot advies, op 13 september 2002 had bezorgd. De Ministerraad heeft het ontwerp van koninklijk besluit op 14 maart 2003 goedgekeurd en heeft het advies gevraagd van de Raad van State binnen de drie dagen. Dit ontwerp werd goedgekeurd op 4 april 2003.

2. Koninklijk besluit betreffende de onverenigbare non-auditdiensten

Het koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen, (B.S. 19 mei 2003), betreft de uitvoering van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen, zoals gewijzigd door artikel 4 van de wet van 2 augustus 2002.

Het besluit stelt de banden van beroepsmatige samenwerking vast teneinde te bepalen welke personen, met inbegrip van de commissaris, onder het toepassingsgebied vallen. Het besluit bevat de limitatieve lijst van de dienstprestaties die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid. Deze lijst heeft betrekking op:

1. het nemen van een beslissing in de gecontroleerde vennootschap of tussenkomen in de besluitvorming;
2. bijstand verlenen of deelnemen aan de voorbereiding of het voeren van de boekhouding of aan het opstellen van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap;
3. instaan voor de opstelling, de ontwikkeling, de invoering en het beheer van technologische systemen van financiële informatie in de gecontroleerde vennootschap;
4. instaan voor het waarden 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. deelnemen aan de interne auditfunctie;
6. de gecontroleerde vennootschap vertegenwoordigen bij de afwikkeling van fiscale of andere geschillen;
7. tussenkomen in de werving van personen die deel uitmaken van een orgaan of van het leidinggevend personeel van de gecontroleerde vennootschap.

Het besluit ligt in de lijn van de aanbeveling van de Europese Commissie van 16 mei 2002 betreffende de onafhankelijkheid van de wettelijke controleur van de rekeningen in de Europese Unie.

In zijn advies van 18 september 2002, heeft de Raad van het IBR aanpassingen voorgesteld teneinde het koninklijk besluit beter af te stemmen op de Europese aanbeveling van 16 mei 2002. Met het oog op een behoorlijke toepassing van de nieuwe regelgeving voorziet het koninklijk besluit een overgangperiode en een inwerkingtreding op de eerste dag van de vijfde maand na de bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad*.

3. Ontwerp inzake gedragslijnen van het IBR

Met het oog op een goede toepassing van de bepalingen van de Europese aanbeveling van 16 mei 2002, en rekening houdend met de bepalingen zoals reeds voorzien in het Belgisch recht, heeft de Raad van het IBR voorzien om gedragsregels op te stellen.

F. *Comité voor advies en controle*

In België is de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (HREB) belast met het uitbrengen van adviezen inzake de economische beroepen (bedrijfsrevisoren, accountants, belastingsconsulenten, boekhouders en fiscalisten). De HREB kan eveneens rechtstreeks een tuchtprocedure inleiden bij de tuchtorganen onder voorzitterschap van magistraten uit de rechterlijke macht.

De wet *corporate governance* voorziet in de oprichting van een Comité voor advies en controle, samengesteld uit leden onafhankelijk van het beroep van bedrijfsrevisor, en door de Koning benoemd voor een hernieuwbare periode van vijf jaar. Deze leden zijn onderworpen aan de strafrechtelijk²⁰ gesanctioneerde regels van het beroepsgeheim.

Het Comité is bevoegd om:

- 1° op verzoek van de commissaris een voorafgaandelijk advies te verstrekken over de verenigbaarheid van een prestatie met zijn onafhankelijke taakuitoefening²¹;
- 2° een zaak met betrekking tot de onafhankelijke taakuitoefening van een commissaris aanhangig maken bij het bevoegde tuchtorgaan van het IBR; daartoe kan het Comité alle nuttige informatie opvragen bij het IBR.

De wet machtigt de Koning om de samenstelling, de organisatie, de werking en de financieringswijze van dit Comité te bepalen, alsook de vergoeding van de leden. Het koninklijk besluit werd op 4 april 2003 goedgekeurd, (B.S. 19 mei 2003) tot oprichting van het advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris.

G. *Vermelding van de honoraria in het jaarverslag*

Krachtens de wet *corporate governance* moet het jaarverslag dat het bestuursorgaan aan de algemene vergadering²² voorstelt volgens de categorieën die de Koning bepaalt, het voorwerp en de bezoldigingen vermelden die verband houden met:

- 1° de 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; en
- 2° de 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 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 of een buitenlandse dochtervennootschap van een Belgische vennootschap die onderworpen is aan de wettelijke controle van haar jaarrekening.

In verhouding tot de voorafgaande wetgeving, verduidelijkt 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.

H. *Inwerkingtreding en overgangsbepalingen*

De wettelijke en reglementaire bepalingen met betrekking tot de samenstelling en de werking van het Comité voor advies en controle

treden in werking de dag van de bekendmaking in het Belgisch Staatsblad van het besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het Comité (B.S. 19 mei 2003).

De bepalingen met betrekking tot de bevoegdheden van het Comité (geven van advies en verwijzen naar tucht) treden in werking op 1 september 2003. Alle andere bepalingen m.b.t. de onafhankelijkheid van de commissaris treden in werking op 1 oktober 2003, zijnde de eerste dag van de vijfde maand volgend op de bekendmaking van het K.B. van 19 mei 2003 in het Belgisch Staatsblad.

De bepalingen *supra* beschreven onder de punten B. en D. (*cooling-off period* van twee jaar en beperking van de non-auditdiensten) zijn toepasselijk op de prestaties en situaties die zijn ontstaan na 1 oktober 2003, zijnde de datum van de inwerkingtreding van de bepalingen²⁴.

De “*one to one*”-regel, *supra* beschreven onder D., is toepasselijk op 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, zijnde de datum van de inwerkingtreding van de bepalingen.

De bepalingen met betrekking tot de vermelding van het voorwerp en de bezoldigingen verbonden aan non-auditdiensten in het jaarverslag zal toepasselijk worden op de jaarverslagen die betrekking hebben op de boekjaren die ingaan na 1 oktober 2003, datum van de inwerkingtreding.

V. BESLUIT

Het toenemend belang voor de vragen omtrent boekhouding en audit getuigt van de belangrijke taak die wordt uitgeoefend door de beroepsbeoefenaars inzake boekhouding en audit in de economie.

In dit verband situeert de versterking van de regels inzake onafhankelijkheid zich in een Europese en internationale context. De FEE had in 1998 zijn gemeenschappelijke principes inzake deze materie goedgekeurd. De IFAC heeft in 2001 het gedeelte van de *Code of Ethics* gewijd aan de onafhankelijkheid goedgekeurd. De SEC heeft in januari 2003 de nieuwe regels van onafhankelijkheid van de externe auditor goedgekeurd in uitvoering van de wet *Sarbanes-Oxley* van juli 2002. De Europese Commissie heeft op 16 mei 2002 haar aanbeveling over de wettelijke controle van de rekeningen goedgekeurd.

In deze context bevat de Belgische wet van 2 augustus 2002 inzake *corporate governance* en het koninklijk besluit van 4 april 2003 regels die de onafhankelijkheid van de commissaris versterken en rekening houden met de Europese bepalingen in deze materie.

De economische beroepen ontwikkelen nieuwe opdrachten met name in het kader van de milieu- en informatica-audit. In verschillende landen gaan de wetgevers door met het toevertrouwen van nieuwe opdrachten aan de beroepsbeoefenaars inzake boekhouding en audit. Dit getuigt van hun vertrouwen in het beroep. Dit is onder andere het geval in België, bijvoorbeeld inzake werknemersparticipatie, de opdracht bij een “*stock option*”-plan en de controle van de verenigingen zonder winsttoegmerk door de bedrijfsrevisoren.

De Europese Commissie zet het objectief van de harmonisatie van de boekhoudkundige normen op Europees niveau voort, door de goedkeuring van de IAS²⁵ / IFRS²⁶ voor de geconsolideerde rekeningen van de beursgenoteerde vennootschappen in Europa tegen 2005. De Commissie zet ook de Europese harmonisatie van de auditnormen door de “ISAs+”²⁷ voort. De evolutie van de regels inzake kwaliteitscontrole en toezicht van het beroep vormt één van de belangrijkste debatten in 2003.

In deze context sluit de harmonisatie van de ethische regels op Europees niveau, inbegrepen de onafhankelijkheid van de commissaris, zich aan in het kader van de strategie van harmonisatie met het oog op het verwezenlijken van een Europese financiële markt.

NOTEN

1. www.ifac.org; cf. IBR, *Jaarverslag*, 2001, 41 tot 48 en 261, eveneens beschikbaar op de website van het IBR op het adres www.accountancy.be
2. Fédération des Experts-comptables Européens: “*Indépendance et objectivité du contrôleur légal des comptes – Corps de principes essentiels pour l’orientation de la profession européenne*”, Brussel, juli 1998
3. “*Naar een beter bestuur van de Belgische ondernemingen*”, Verslag van de werkgroep *Corporate Governance*, 20 maart 2000, punt 13, beschikbaar op het adres www.degrauwe.org/publicaties/corpgov/CG_rapport.htm
4. Europese Commissie, Aanbeveling nr. 2002/590/EG, 16 mei 2002 betreffende de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen, *P.B. L.* 191, 19 juli 2002, 22-57
5. 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 2000; dit document is volledig opgenomen in bijlage van het IBR, *Jaarverslag*, 2000, 378-385
6. *Sarbanes-Oxley Act*, 30 July 2002, Pub. L. 107-204, 116 Stat. 745 (2002), te vinden op het internetadres frwebgate.access.gpo.gov/cgi-bin/getdoc.cgi?dbname=107_cong_

bills&docid=f:h3763enr.txt.pdf

7. SEC, *Revision of the Commissions'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 is opgenomen in het IBR, *Jaarverslag*, 2000, 49-56
8. www.sec.gov
9. Wet van 2 augustus 2002 houdende wijziging van het Wetboek van vennootschappen alsook van de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van de belangrijke deelnemingen in ter beurze genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnameaanbiedingen, *B.S.* 22 augustus 2002, 36555-36565
10. In de zin van artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen zijn “*met een vennootschap verbonden vennootschappen*” de vennootschappen waarover zij een controlebevoegdheid uitoefent; de vennootschappen die een controlebevoegdheid over haar uitoefenen; de vennootschappen waarmee zij een consortium vormt; de andere vennootschappen die, bij weten van haar bestuursorgaan, onder de controle staan van de voornoemde vennootschappen. In de zin van betreffend artikel verstaat men onder “*personen verbonden met een persoon*” de natuurlijke of rechtspersonen die verbonden zijn met een persoon in de betekenis zoals voornoemd voor de verbonden vennootschappen
11. Artikel 7 van de wet van 2 augustus 2002, tot aanvulling van artikel 170, eerste lid, van het Wetboek van vennootschappen
12. Cf. artikel 134, § 1, van het Wetboek van vennootschappen
13. Cf. art. 133, lid 6, van het Wetboek van vennootschappen zoals ingevoegd door het art. 4 van de wet *corporate governance*
14. Artikel 4 van de wet *corporate governance* tot wijziging van art. 133 W. Venn.
15. Artikel 4 van de wet *corporate governance* tot wijziging van art. 133 W. Venn.
16. Bedoeld in art. 133, zevende lid, van het Wetboek van vennootschappen zoals ingevoegd door het artikel 4 van de wet *corporate governance*
17. Bedoeld is art. 134, § 1, van het Wetboek van vennootschappen of in de equivalente wettelijke of contractuele bepalingen in het buitenland
18. Cf. Advies van de Raad van het IBR van 18 september 2002 over het voorontwerp van koninklijk besluit houdende uitvoering van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen en houdende wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen (versie die de Minister van Economie op 13 september 2002 aan het IBR bezorgde voor advies); dit advies van de Raad van het IBR is opgenomen als bijlage bij IBR, *Jaarverslag* 2002, 271-281, en beschikbaar op de website van het IBR op het adres www.accountancy.be
19. Bedoeld in de artikelen 142 tot 146 van het Wetboek van vennootschappen
20. Artikel 458 van het Strafwetboek
21. Zie ook het verlenen van een advies door het Comité aan de commissaris, in het kader van de “*one to one*”-regel die wordt beschreven *supra* punt D
22. Bedoeld in art. 95 van het Wetboek van vennootschappen
23. Bedoeld in artikelen 142 en 146 van het Wetboek van vennootschappen
24. Artikel 55 §2 van de wet *corporate governance*
25. *International Accounting Standards*; www.iasb.org.uk
26. *International Financial Reporting Standards* (benaming van de toekomstige internationale boekhoudnormen)
27. *International Standards on Auditing*; www.ifac.org

