

# De accountant, de belastingconsulent en de nieuwe tendensen inzake corporate governance

Jean-Paul Servais  
en  
Christoph Van der Elst <sup>1</sup>

*“Corporate governance” begint langzaam maar zeker in het economisch leven ingeburgerd te raken. De critici lijken derhalve ongelijk te krijgen. Corporate governance is meer dan een modetrend of de zoveelste schreeuw om aandacht van een aantal managementgoeroes.*

*Het is derhalve van belang dat iedereen die regelmatig en/of duurzaam relaties aanknoopt met vennootschappen met deze nieuwe tendens rekening houdt. Tot deze categorieën behoren ontegensprekelijk de accountant en de belastingconsulent. In deze bijdrage wordt even stilgestaan bij een aantal centrale themata in het governance debat. De positie en de rol van de economische beroepsbeoefenaars in het algemeen en de accountant en de belastingconsulent in het bijzonder worden eveneens kort belicht. De hierna volgende paragrafen belichten vooraf het corporate governance debat en schetsen de meest recente ontwikkelingen terzake. Vervolgens komt het wettelijk kader aan bod waarbinnen de accountant en de belastingconsulent hun activiteiten ontplooiën. Daarna bespreekt deze bijdrage de rol van deze laatste bij de vaststelling van hun relatie met de onafhankelijke bestuurders en het auditcomité, bij de openbaarmaking van financiële informatie, als vertegenwoordiger van de aandeelhouder en in verhouding tot de “whistle blower”.*

## I. RECENTE TENDENSEN IN HET CORPORATE GOVERNANCE DEBAT

### a. Een situatieschets in België en Europa

De inhoud van het begrip “corporate governance” is niet nauwkeurig afgelijnd. Immers, tientallen definities van het begrip kunnen worden teruggevonden in evenveel boeken en tijdschriften. Iedere auteur heeft wel een eigen interpretatie van het begrip. Volgens de Commissie voor het Bank- en Financieuzen gaat het om “de problematiek omtrent de organisatie van het bestuur en het beleid bij kapitaalvennootschappen” <sup>2</sup>, de aanbevelingen van de Beurs van Brussel houden het op het “geheel van spelregels betreffende de leiding en de controle van de vennootschap” <sup>3</sup>, terwijl het Verbond van Belgische Ondernemin-

gen het eerst had over “het deugdelijk bestuur van de vennootschap” <sup>4</sup> daarna over “de organisatie van het bestuur en de leiding van vennootschappen” <sup>5</sup> en tot slot over “een stel regels om de harmonieuze werking en de groei van de onderneming te begunstigen” <sup>6</sup>. De Regeringscommissie Corporate Governance waagde zich niet aan een definitie doch beschrijft een aantal gebieden waarin de “corporate governance” regelen verbeterd kunnen worden. <sup>7</sup> Tot deze gebieden behoren onder meer: de belangenconflicten tussen aandeelhouders, de relaties tussen de bestuursorganen, het statuut van het directiecomité, de deelname van institutionele beleggers aan de beraadslaging van de algemene vergadering, de loyaliteitsplicht van de bestuurders, de wereldwijde toepassing van uniforme boekhoudregelen, ... De werkzaamheden van deze Regeringscommissie hebben geleid tot een ontwerp van wet dat inmiddels in de Kamer werd ingediend en momenteel wordt besproken. <sup>8</sup>

Niet alleen de inhoud van het begrip, doch ook de belangrijkste “codes” omtrent corporate governance die in België

<sup>1</sup> Jean-Paul Servais is voorzitter van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en Maitre de conférences à l'Université Libre de Bruxelles. Christoph Van der Elst is wetenschappelijk adviseur van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en docent aan de Universiteit Gent. Dit artikel werd evenwel geschreven in eigen naam en vertolkt niet noodzakelijk het standpunt van de Hoge Raad.

<sup>2</sup> COMMISSIE VOOR HET BANK- EN FINANCIEWEZEN, Aanbevelingen van de Commissie voor het Bank- en Financieuzen aan de Belgische genoteerde vennootschappen i. v. m. hun informatie over de wijze waarop zij hun bestuur en hun beleid organiseren, januari 1998, 1.

<sup>3</sup> BELGISCHE COMMISSIE VOOR CORPORATE GOVERNANCE, Aanbevelingen van de marktautoriteit van de Beurs van Brussel, januari 1998, 1.

<sup>4</sup> VERBOND VAN BELGISCHE ONDERNEMINGEN, Aanbevelingen voor een goede werking van de raad van bestuur van een vennootschap, VBO-Bulletin 1997/2, 4.

<sup>5</sup> VERBOND VAN BELGISCHE ONDERNEMINGEN, Aanbevelingen van het VBO, januari 1998, 1.

<sup>6</sup> VERBOND VAN BELGISCHE ONDERNEMINGEN, Corporate Governance in Niet-Genoteerde Vennootschappen – Aanbevelingen van het VBO, oktober 2001, 4.

<sup>7</sup> REGERINGSCOMMISSIE CORPORATE GOVERNANCE, Naar een beter bestuur van de Belgische vennootschappen, 20 maart 2000, 41 p.

<sup>8</sup> Wetsontwerp 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, Parl. St., Kamer, 2000-2001, nr. 1211/1, 111 p

werden ontwikkeld<sup>9</sup>, werden in de vorige paragraaf vermeld. België volgde evenwel een trend die reeds eerder in andere landen werd ingezet. In Groot-Brittannië realiseerde een werkgroep onder leiding van Sir Adrian Cadbury "The Financial Aspects of Corporate Governance". Later kwamen daar de Greenbury en de Hampel code bij, die vervolgens tot de Combined code werden samengevoegd. In de Verenigde Staten ontwikkelden verschillende instellingen en vennootschappen een eigen code. Tot de meest bekende behoren deze van het American Law Institute die een tweedelig boek van meer dan 700 pagina's over het onderwerp publiceerde, de richtlijnen van CalPERS<sup>10</sup>, één van de grootste Amerikaanse pensioenfondsen en deze van de Business Roundtable. Ook Canada ontwikkelde als één van de eerste landen eigen corporate governance aanbevelingen.<sup>11</sup>

Frankrijk kon niet achterblijven. In 1995 verscheen het rapport "Le Conseil d'Administration des Sociétés Cotées" opgesteld door een werkgroep onder leiding van M. Vienot en derhalve beter bekend onder de benaming "Vienot-rapport I", in 1999 aangevuld door het "Rapport du comité sur le gouvernement d'entreprise présidé par M. Marc Vienot", het tweede Vienot rapport.

In Nederland bracht de Commissie Peters in 1997 het Peters rapport uit. Het rapport "Corporate Governance in Nederland" bestaat uit 40 concrete aanbevelingen die door de Monitoring Commissie Corporate Governance anderhalf jaar later werden getoetst op hun naleving.

Later kwamen codes tot stand in Spanje<sup>12</sup>, Portugal<sup>13</sup>, Griekenland<sup>14</sup>, Italië<sup>15</sup>, Mexico<sup>16</sup>, Korea, ....<sup>17</sup>

*De overtuiging groeit dat het ondernemingsleven zo verscheiden is dat een landgebonden of een internationale code niet langer volstaat: sectorgebonden en vennootschapseigen problemen moeten gereflecteerd worden in een aangepast kader van aanbevelingen.*

## b. De nieuwe ontwikkelingen

### 1. De holistische benadering

De eerste teksten en bijdragen omtrent corporate governance richtten zich hoofdzakelijk of zelfs uitsluitend op de raad van bestuur van een vennootschap.<sup>18</sup> Zo handelde de eerste reeks van zeventien aanbevelingen van het Verbond van Belgische Ondernemingen uitsluitend over de organisatie en de werking van de raad van bestuur en over aspecten die rechtstreeks de individuele bestuurder raken.<sup>19</sup>

Sindsdien heeft zich evenwel een belangrijke evolutie voorgedaan.

De nieuwe rapporten met aanbevelingen richten zich niet meer uitsluitend op de raad van bestuur doch positioneren de raad van bestuur in een breed spectrum en in interactie met zowel aan de vennootschap verbonden personen als met externe personen. De Regeringscommissie Corporate Governance bespreekt of wijst op problemen omtrent de positie van de commissaris(-revisor), de rol van de institutionele beleggers op de algemene vergadering, regelen inzake de transparantie van de aandeelhoudersbelangen, ...

Inmiddels werd ook een duidelijk kader gecreëerd voor de toekenning van opties<sup>20</sup>, een remuneratiesysteem waarmee reeds jaren in de Angelsaksische landen wordt gewerkt om managers te vergoeden en tegelijkertijd het persoonlijk winstbejag van deze laatsten ten nadele van de aandeelhouders in te dijken.

Deze waarneming geldt bovendien niet alleen in België doch ook in andere landen is er sprake van dergelijke evolutie.

<sup>9</sup> Daarnaast bestaan onder meer nog de aanbevelingen ontwikkeld door de Commissie Santens, heeft het VKW onlangs een brochure uitgebracht met tal van aspecten omtrent de organisatie van de raad van bestuur, heeft de "Fondation des Administrateurs" een charter voor de bestuurder vastgesteld, ...

<sup>10</sup> California Public Employees' Retirement System. Dit fonds beheerde einde juli 2001 meer dan 150 mrd. \$ activa.

<sup>11</sup> Het Dey-report, TORONTO STOCK EXCHANGE COMMITTEE ON CORPORATE GOVERNANCE IN CANADA, Where were the directors, Toronto, December 1994, 71 p.

<sup>12</sup> De zogenaamde "Recomendaciones del Código de buen Gobierno", terug te vinden op de website: [www.cnmv.es](http://www.cnmv.es).

<sup>13</sup> De aanbevelingen van de CMVM, terug te vinden op de web-site: [www.cmvm.pt](http://www.cmvm.pt).

<sup>14</sup> COMMITTEE ON CORPORATE GOVERNANCE IN GREECE, Principles of corporate governance in Greece: Recommendations for its Competitive Transformation, Athens, October 1999, 17 p.

<sup>15</sup> COMMITTEE FOR THE CORPORATE GOVERNANCE OF LISTED COMPANIES, Report of Conduct, 1999, 32 p.

<sup>16</sup> BOLSA MEXICANA DE VALORES, Corporate Governance Code for Mexico, see [www.bmv.com.mx](http://www.bmv.com.mx).

<sup>17</sup> Voor een overzicht van de meeste rapporten zie de website: [www.ecgn.org](http://www.ecgn.org).

<sup>18</sup> zie bv. HET INSTITUUT VOOR BESTUURDERS, Het ontsluiteren van de legendes inzake corporate governance, 1998, 252 p. Het volledige werk handelt over de positie van de bestuurder en de organisatie en werking van de raad van bestuur.

<sup>19</sup> Zoals het remuneratiepakket.

<sup>20</sup> Zie artikel 41 en volgende van de wet van 26 maart 1999 betreffende het Belgische actieplan voor de werkgelegenheid 1998 en houdende diverse bepalingen, B.S. 1 april 1999. Voor een bespreking van deze materie zie P. MALHERBE en A. DE SCHOUTHEETE, "Le nouveau régime tributaire des plans d'options sur actions", J.T. 2000, 433 e.v., en voor een vergelijkend perspectief zie, F. PLATTEBORSE, "Participation financière et modération salariale: état de la question", Comptabilité et Fiscalité Pratiques 1999, deel I, nr. 3, 21-28 en deel II, nr. 6, 27-43.

Tot begin 2000 kende Duitsland, in tegenstelling tot de meeste andere Europese Lidstaten geen corporate governance rapport. Immers, het Duitse systeem liet in beginsel slechts ruimte voor normerende bepalingen, “soft law” regimes konden derhalve geen ingang vinden. De modernisering van het vennootschapsrecht had onder meer vorm gekregen door het “Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich” en het “Drittes Finanzmarktforderungsgesetz”. Inmiddels heeft ook Duitsland verschillende codes. Naast het meest bekende “Corporate Governance-Grundsätze für börsennotierte Gesellschaften” van het “Grundsatzkommission Corporate Governance”, ontwikkelde de “Berliner Initiativkreis German Code of Corporate Governance” een corporate governance code. Deze laatste gaat niet enkel in op een aantal optimaliseringsvraagstukken gericht aan de “Vorstand” en de “Aufsichtsrat” doch ook de rechten van de aandeelhouders, de rechten van de werknemers, vraagstukken omtrent transparantie en auditing en zelfs regels gericht aan vennootschapsgroepen en besloten vennootschappen, komen aan bod. Op het ogenblik van de redactie van deze bijdrage werd ons gemeld dat een werkgroep nieuwe aanbevelingen moet ontwikkelen<sup>21</sup>.

De Deutsche Vereinigung für Finanzanalyse und Asset Management heeft in juli 2000 een werkinstrument aangereikt om per vennootschap verschillende aspecten omtrent corporate governance te evalueren.<sup>22</sup> Deze “scorecard” houdt niet alleen rekening met het bestuur van de vennootschap doch reikt ook evaluatiemethoden aan bij de beoordeling van de rechten van de aandeelhouders, de openbaarmaking van informatie en de audit van de vennootschap.

In Groot-Brittannië werd na het uitvaardigen van de verschillende codes<sup>23</sup>, een werkgroep opgericht die het gehele Britse vennootschapsrecht aan een grondig onderzoek onderwierp en waarvan het eindverslag in juli 2001 werd gepubliceerd.<sup>24</sup> Dit verslag zal vervolgens als basis dienen om voorstellen in te dienen tot wijziging van een groot aantal vennootschapsrechtelijke vraagstukken.

Nederland heeft inmiddels een wijziging aangebracht aan het Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek teneinde de inspraak van de aandeelhouders te vergroten en tegelijkertijd tegemoet te komen aan de wensen van de institutionele beleggers die tegen iedere “blokkering” van hun

aandelen zijn. Dit wordt in concreto gerealiseerd door het recht tot stemmen vast te stellen op een bepaalde vastgestelde datum voorafgaand aan de algemene vergadering van aandeelhouders.<sup>25</sup>

Tevens wordt meer en meer de wens uitgedrukt om de vergoedingen die worden betaald aan topmanagers te reglementeren. Dit leidde tot het voorstel van wijziging van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek alsmede enige andere wetten in verband met de openbaarmaking van informatie door bestuurders en commissarissen dat in september in de Tweede Kamer werd ingediend.<sup>26</sup>

Ondertussen mengden internationale organisaties zich in het debat en ontwikkelden zij ook richtlijnen omtrent corporate governance in de ruime betekenis van het woord. In mei 1999 vaardigde de OESO haar gedragsregels omtrent corporate governance uit. De taken van de raad van bestuur beslaan slechts één hoofdstuk in deze code. Daarnaast komen ook de rechten van de aandeelhouders, de gelijke behandeling van de aandeelhouders, de rol van de andere belanghebbenden van de vennootschap en het belang van openbaarmaking van informatie en transparantie aan bod.<sup>27</sup> Het International Corporate Governance Network heeft op basis van deze aanbevelingen een eigen “toolkit” ontworpen om tegemoet te komen aan de nood tot samenwerking tussen institutionele beleggers, vennootschappen, financiële tussenpersonen, academici en andere belanghebbenden.<sup>28</sup>

Ook de academische wereld bleef bij dit alles niet onberoerd. Inmiddels zijn in meer en meer wetenschappelijke bijdragen interdisciplinaire benaderingen terug te vinden, waarbij verschillende facetten van het maatschappelijke leven empirisch worden getoetst. Vooral de samenwerking tussen recht en economie in het licht van het corporate governance debat wordt uitvoerig becommentarieerd.<sup>29</sup>

## 2. Ondernemingsgericht denken

Deze tendens verloopt bovendien gelijktijdig met een andere ontwikkeling, die veeleer vennootschapsgebonden, doch daarom niet minder relevant is. Meer en meer zijn organisaties, instellingen, vennootschappen, aandeelhouders en andere belanghebbenden de mening toegedaan dat het ondernemingsleven zo verscheiden is, dat een landgebonden of een internationale code niet langer

<sup>21</sup> Inmiddels verscheen reeds een tussentijds verslag van de deze werkgroep, zie T. BAUMS, *Bericht der Regierungskommission Corporate Governance*, Köln, Verlag Dr. O. Schmidt, 2001, 360 p.

<sup>22</sup> DEUTSCHE VEREINIGUNG FÜR FINANZANALYSE UND ASSET MANAGEMENT, *Scorecard for German Corporate Governance*, Dreiech, juli 2000, 40 p.

<sup>23</sup> Cf. supra I.a.

<sup>24</sup> Een uitgebreid verslag van de voortgang van de werkzaamheden alsook het eindverslag van de “Steering Group” is terug te vinden op de website van het Department of Trade and Industry ([www.dti.uk](http://www.dti.uk)).

<sup>25</sup> Het systeem werd reeds getest bij een elftal grote Nederlandse vennootschappen die daartoe hun medewerking hadden verleend aan een pilootproject, de “Stichting Communicatiekanaal Aandeelhouders”. De financiële instellingen blijken

evenwel terughoudend te zijn om hun medewerking te verlenen aan het project, waardoor de (herwonnen) invloed van de aandeelhouders lijkt te worden gefruikt (M. VAN DEN HOEK, “Banken frusteren invloed aandeelhouders”, *Financieel Dagblad*, 27 april 2001).

<sup>26</sup> Tweede Kamer, *Vergaderjaar 2000-2001*, 27 900, nrs. 1-2.

<sup>27</sup> O.E.S.O., *OECD principles of corporate governance*, mei 1999.

<sup>28</sup> INTERNATIONAL CORPORATE GOVERNANCE NETWORK, *Statement on Global Corporate Governance Principles*, Frankfurt, juli 1999.

<sup>29</sup> Vooal de studies van La Porta, Lopez-de-Silanes, Shleifer en Vishny worden veelvuldig geciteerd. Voor een toepassing op Belgische beursgenoteerde vennootschappen, zie C. VAN DER ELST, *Aandeelhouderschap van beursgenoteerde vennootschappen*, Gent, Larcier, 2001, 397 p., die onder meer de invloed van bepaalde reglementaire bepalingen op de aandeelhoudersconcentratie heeft onderzocht.

volstaat. Sectorgebonden en vennootschapseigen problemen moeten gereflecteerd worden in een aangepast kader van aanbevelingen. Amerikaanse vennootschappen hadden spoedig de noodzaak van dergelijke benadering ingezien. De corporate governance regels die General Motors hanteert zijn het meest bekend. Ook in andere landen erkennen vennootschappen het nut van dergelijke aanpak. Onlangs kondigde Dr. Breuer, voorzitter van de Deutsche Bank aan ook een eigen corporate governance code te ontwikkelen.<sup>30</sup>

Deminor, een organisatie die streeft naar een verbetering van "corporate governance" en de bescherming van de minderheidsaandeelhouders, lanceerde in maart 2001 "Deminor Rating", om aan institutionele beleggers doch ook aan individuele vennootschappen onderzoek en advies te verstrekken aangaande corporate governance. In het bijzonder verstrekken zij luidens hun website volgende dienst:

"Companies:

- to adopt internal and external methods to increase the level of transparency and accountability,
- to convince the shareholder community they have implemented the right governance structures."<sup>31</sup>

Ook hier valt derhalve de geïndividualiseerde vennootschapsbenadering op.

Hermes, een van de grootste institutionele Britse beleggers licht haar eigen "Statement on UK corporate governance & voting policy 2001" als volgt toe:

"The guidelines are intended as a basis for dialogue between companies and shareholders. Hermes will apply the guidelines with thought, giving due considerations to the specific circumstances of individual companies, and adopting a pragmatic approach where appropriate."<sup>32</sup>

Niettemin mag niet worden ontkend dat deze vennootschapsgebonden benadering niet inhoudt dat uitsluitend het aandeelhoudersbelang wordt gediend. Ook andere belangen komen aan bod. Terzake kan worden gewezen op het recente wetgevend initiatief omtrent werknemersparticipatie.<sup>33</sup>

### c. Preliminaire evaluatie

Deze verbreding van het debat – de nieuwe ontwikkelingen omtrent duurzaam ondernemen en ethisch beleggen kunnen hier niet worden besproken, doch zij nemen meer en meer een vooraanstaande plaats in - heeft evenzeer tot gevolg dat andere personen rechtstreeks betrok-

ken raken bij de bespreking van materies omtrent corporate governance en hun deskundigheid moet zich derhalve ook uitstrekken tot materies die mogelijks niet rechtstreeks tot hun beroepswerkzaamheden behoren doch interageren met aspecten die in het brede kader evenzeer tot corporate governance worden gerekend. Als voorbeeld kan worden verwezen naar de internationalisering van boekhoudregelen. De toepassing van IAS normen door internationale groepen zal rechtstreeks doorwerken op alle geledingen binnen de groep.<sup>34</sup> Hieruit volgt dat ook de accountant en de belastingconsulent rechtstreeks betrokken partij worden in het debat. In de hierna volgende paragrafen worden de taken van deze beroepsgroepen kort toegelicht en geschetst binnen het ruime debat omtrent corporate governance.

## II. DE ROL VAN DE ACCOUNTANT EN DE BELASTINGCONSULENT: EEN KORTE SCHETS

De Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen<sup>35</sup> geeft een uitvoerige omschrijving van de taken en opdrachten van de accountant en van de belastingconsulent. Ook voorheen bestond terzake reeds een gedetailleerde taakomschrijving gericht aan de accountant.<sup>36</sup> Hoewel het niet de bedoeling is in deze bijdrage in te gaan op alle taken die door beide categorieën beroepsbeoefenaars worden verricht, lijkt het raadzaam deze kort te schetsen.

Luidens artikelen 34 en 38 van de hoger vermelde wet behoren tal van al dan niet cryptisch omschreven taken tot de bevoegdheid van de accountant, resp. belastingconsulent. Tot de belangrijkste behoren:

1. het nazicht en de correctie van boekhoudstukken;
  2. expertises, zowel privé- als gerechtelijke, omtrent de boekhoudkundige organisatie;
  3. de analyse met boekhoudkundige procédés van de positie en werking van de onderneming;
  4. het opzetten van boekhoudkundige en administratieve diensten alsmede een adviesverlenende taak terzake;
  5. het organiseren en voeren van de boekhouding van derden;
  6. het adviseren inzake belastingaangelegenheden;
  7. het bijstaan van belastingplichtigen omtrent hun verplichtingen;
- en wat betreft een meer cryptische taakomschrijving
8. voor ondernemingen, waarvoor hij opdrachten buiten deze vastgesteld in alle van één tot vijf opgesom-

<sup>30</sup> Uiteenzetting van Dr. Breuer voor het Belgische Financieel Forum, Brussel, 7 maart 2001, voor een verslag van deze toespraak zie Bank Fin. 2001, 259-263.

<sup>31</sup> Zie www.deminor.be.

<sup>32</sup> HERMES INVESTMENT MANAGEMENT LIMITED, Statement on UK corporate governance & voting policy 2001, London, 2001, 2.

<sup>33</sup> De wet van 22 mei 2001 betreffende de werknemersparticipatie in het kapitaal en in de winst van de vennootschappen, M. DEVOS, C. CHEVALIER, M. TISON en C. VAN DER ELST, De nieuwe wet op de financiële participatie van werknemers, Antwerpen, Kluwer, 2001, ter perse.

<sup>34</sup> Over het tijdschap van de invoering van deze normen bestaat geen eensgezindheid, zie terzake C. DENDAUV en J.-P. SERVAYS, "Articulation en droit belge des rapports entre le droit fiscal et le droit comptable: état de la question et perspectives d'évolution à l'aune de l'utilisation des normes IAS, Comptabilité et Fiscalité Pratiques 2001, 365-394.

<sup>35</sup> B.S., 11 mei 1999.

<sup>36</sup> Artikel 78 van de wet van 21 februari 1985.

de hoger vermelde punten, doch die krachtens of bij wet aan de accountant zijn voorbehouden of deze taken die behoren tot de individuele onderzoeks- en controlebevoegdheden van een aandeelhouder van een onderneming waarvoor geen commissaris is benoemd en waarvoor de accountant de aandeelhouder bijstaat, verricht, belastingadvies alsook bijstand bij fiscale verplichtingen leveren.<sup>37</sup>

Wat de belastingconsulent betreft komt daar nog in het bijzonder, naast de opdrachten omschreven in het hoger vermelde zesde en zevende punt, de vertegenwoordiging van de belastingplichtige bij.

Deze lijst is niet exhaustief. De accountant en de belastingconsulent leveren tal van andere diensten aan ondernemingen.

Heel veel van deze taken slaan rechtstreeks op aspecten die vallen onder “corporate governance”, zeker indien een ruime interpretatie wordt toegekend aan dit begrip. Een nadere analyse van de wisselwerking tussen aspecten van corporate governance en de activiteiten van de accountant en de belastingconsulent dringt zich derhalve op.

### III. DE TAAK VAN DE ACCOUNTANT EN DE BELASTINGCONSULENT IN HET LICHT VAN DE CORPORATE GOVERNANCE NORMEN

#### a. Inleiding

De plaats van de accountant en de belastingconsulent in het corporate governance systeem kan op verschillende wijzen worden benaderd. De hierna volgende analyse opteert ervoor deze relatie in een levenscyclus-perspectief te benaderen. Deze benadering bestaat uit drie fasen. Wanneer een accountant of belastingconsulent wordt benaderd om een bepaalde opdracht uit te voeren vindt een analyse plaats van zijn positie jegens de opdrachtgever. Tijdens de uitvoering van de opdracht moet de accountant of belastingconsulent met bijzondere aandacht letten op bepaalde aspecten omtrent “corporate governance”. Tot slot, naar aanleiding van het beëindigen van zijn taak, rest de vraag op welke wijze de rapportering jegens de vennootschap alsook naar nieuwe confraters moet worden vormgegeven. Elk van deze fasen komt in de hierna volgende paragrafen aan bod. Het is in het licht van deze benadering van minder belang op welke wijze de accountant en belastingconsulent met de ven-

nootschap verbonden is. Of deze opdracht uitgevoerd wordt onder de vorm van een arbeidsovereenkomst dan wel als een aanneming van diensten verplicht slechts hier en daar de wisselwerking in governance perspectief te nuanceren. Waar nodig, zal in deze bijdrage op het verschil worden gewezen.

#### b. Bij aanvang van het mandaat

Het reglement van de plichtenleer der accountants<sup>38</sup> stelt duidelijk vast op welke wijze een externe accountant zijn taak moet aanvangen wanneer deze laatste een confrater of een boekhouder<sup>39</sup> opvolgt. Luidens artikel 23 van het reglement moet de externe accountant de voorganger schriftelijk in kennis stellen van de overname van de opdracht. De voorganger is verplicht alle documenten die eigendom zijn van de cliënt over te maken. Tevens dient de voorganger deze stukken die verband houden met de wederzijdse hulp en hoffelijkheid ter beschikking te stellen van de cliënt of de opvolger.

Hoger vermelde plichtenleer laat derhalve ruimte voor een verdere invulling in het licht van de ontwikkelingen op het stuk van corporate governance. Deze invulling kan als volgt worden geschetst.

Vanuit een accountant perspectief vormt het bestuursorgaan van een vennootschap of vereniging, zeker bij kleinere rechtspersonen, het ideale klankbord om over deze cliënt de noodzakelijke, nuttige en nodige informatie te bekomen over onder meer de financiële performantie, de activiteiten alsook over de integriteit van het bedrijf. De inzichten die daaruit voortvloeien vormen de basis voor de accountant en ook de belastingconsulent om te oordelen of een mandaat wordt aanvaard en hoe op een optimale wijze diensten op het stuk van accountancy en fiscaliteit kunnen aangeboden en uitgevoerd worden.

De raad van bestuur, of eventueel de ontstentenis van een actieve raad van bestuur, duidt aan op welke wijze de machtsverhoudingen binnen een entiteit geconstitueerd zijn. Een onderzoek van het Instituut voor Bestuurders bij ongeveer 500 Belgische ondernemingen in 1998 heeft uitgewezen dat een groot aantal vennootschappen slechts *de jure* over een raad van bestuur beschikken, doch dat dit orgaan in feite nooit operationeel actief is. Dit wijst op een ontstentenis van inspraak en moet de externe adviseur, weze het een externe accountant of belastingconsulent, alsook een beroepsbeoefenaar die in het kader van een arbeidsovereenkomst activiteiten wil starten, attent maken op de noodzaak te onderzoeken of op een voldoende onafhankelijke wijze de ontplooiing van “beroepsactiviteiten” mogelijk is.

De kenmerkende individuele ondernemingseigenschappen kunnen in het bijzonder tot uiting komen in de wijze waarop de communicatie omtrent het voeren van de boekhouding verloopt of op de manier waarop de relaties met de fiscus worden onderhouden. Wanneer de do-

<sup>37</sup> Invulling van de bevoegdheid zoals omschreven in artikel 34, 5° van de wet van 22 april 1999.

<sup>38</sup> Koninklijk Besluit van 1 maart 1998 tot vaststelling van het reglement van plichtenleer der accountants, B.S., 31 maart 1998.

<sup>39</sup> Tussen het B.I.B.F. en het I.A.B. is terzake een akkoord gesloten dat dezelfde regels omtrent de opvolging van een persoon wederzijds van toepassing zijn op een erkende boekhouder en een accountant.

cumenten die eigendom zijn van de cliënt door de voorganger aan de eerste moeten worden overgemaakt luidens artikel 23 van het reglement van de plichtenleer, waarbij de cliënt de opvolgende confrater niet noodzakelijk alle stukken laat inzien, dient deze laatste met bijzondere aandacht te onderzoeken of de taakvervulling met de vereiste zorg zal kunnen uitgevoerd worden. De ontstentenis van de bereidheid van de cliënt op een open en duurzame wijze een contractuele relatie uit te bouwen met de accountant of de belastingconsulent doet ongetwijfeld niet alleen afbreuk aan de geest van de plichtenleer van het beroep, doch is tevens een aanfluiting van de regels inzake corporate governance die pleiten voor een grotere transparantie en openbaarmaking in het algemeen en voor een vergaande financiële rapportering in het bijzonder. Ten illustratieven titel kan worden verwezen naar de preambule van de samengevoegde code van de Beurs van Brussel en de Commissie voor het Bank- en Financiewezen die terzake stelt:

*“Transparantie vormt de grondslag voor het noodzakelijke vertrouwen tussen de vennootschap en haar belanghebbers en dit onverminderd de beperkingen opgelegd door haar concurrentiële omgeving. Transparantie bevordert de efficiëntie van de vennootschap aangezien de raad van bestuur snel kan optreden indien dit nodig blijkt.*

*Integriteit impliceert dat de financiële verslagen en de andere door de vennootschap verspreide informatie een eerlijke en volledige weerspiegeling zijn van de situatie van de vennootschap.”*<sup>40</sup>

### c. Corporate governance tijdens het uitvoeren van het mandaat en/of de taken van de accountant en de belastingconsulent

#### 1. Inleiding

Tijdens de uitvoering van het mandaat en/of taken van de accountant en de belastingconsulent is de samenwerking met het bestuur van de vennootschap sensu lato het grootst. De ruime waaier aan activiteiten die de accountant en de belastingconsulent ontplooiën of kunnen ontplooiën raakt direct aan een groot aantal corporate governance elementen. In deze bijdrage is het derhalve niet mogelijk een exhaustieve opsomming te geven van alle aspecten inzake corporate governance waarin de accountant en/of de belastingconsulent kunnen tussenkomen. Ten exemplatieve titel vermeldt deze bijdrage vijf belangrijke

onderwerpen omtrent corporate governance waar de invloed van en/of de tussenkomst door de accountant en/of de belastingconsulent niet weg te cijferen valt.

Het betreft volgende aspecten:

- de onafhankelijkheid van (bepaalde) bestuurders;
- de openbaarmaking van (financiële) informatie;
- de rechten van de aandeelhouder in vennootschappen zonder commissaris;
- de relatie tussen de accountant en/of de belastingconsulent en het auditcomité;
- de problematiek van de fraude en het statuut van de “whistle blower”.

#### 2. De onafhankelijke bestuurder

Een van de centrale thema's binnen corporate governance is het garanderen van een voldoende onafhankelijkheid van (een aantal van de leden van) de raad van bestuur. In de Belgische context beoordelen de verschillende codes de noodzaak om onafhankelijke bestuurders in de raad van bestuur op te nemen weinig expliciet. Enkel de beurs van Brussel verklaart uitdrukkelijk dat zij van oordeel is dat slechts in aanwezigheid van onafhankelijke bestuurders de raad op een voldoende onafhankelijke wijze kan oordelen bij de controle die de raad over de vennootschap moet uitoefenen, het formuleren van de strategische doelstellingen en het algemeen beleidsplan.<sup>41</sup>

In andere landen werden andere elementen aangereikt om de noodzaak en het nut van de aanwezigheid van onafhankelijke bestuurders in de raad van bestuur te benadrukken. Volgens het tweede Vienot rapport is dit van belang om ervoor te zorgen dat “l'intérêt de l'ensemble des actionnaires dans les décisions de la société” wordt gegarandeerd<sup>42</sup>. In het eerste rapport Vienot klonk het nog als volgt: “la participation d'administrateurs indépendants répond à une attente du marché et qu'elle est de nature à améliorer la qualité des délibérations et à garantir le respect des principes traditionnels”<sup>43</sup>.

Volgens de Cadbury code is een element van onafhankelijkheid nodig om te komen tot “an independent judgement to bear on issues of strategy, performance, resources, including key appointments, and standards of conduct”<sup>44</sup>.

In de meeste codes wordt een omschrijving gegeven van de criteria waaraan de bestuurder moet beantwoorden om als onafhankelijk lid te kunnen zetelen.<sup>45</sup> Een van

<sup>40</sup> BELGISCHE COMMISSIE VOOR CORPORATE GOVERNANCE en COMMISSIE VOOR HET BANK- EN FINANCIEWEZEN, *Corporate governance voor Belgische beursgenoteerde vennootschappen*, december 1998, 5.

<sup>41</sup> BELGISCHE COMMISSIE VOOR CORPORATE GOVERNANCE, *Aanbevelingen van de marktautoriteit van de Beurs van Brussel, januari 1998, aanbeveling 2.2 juncto 1.1 en 1.2.*

<sup>42</sup> AFEP-MEDEF, *Rapport du comité sur le gouvernement d'entreprise présidé par M. Marc Vienot, Juillet 1999, p. 17.*

<sup>43</sup> AFEP-CNPF, *Le Conseil d'Administration des Sociétés Cotées, Juillet 1995, 15.*

<sup>44</sup> COMMITTEE ON THE FINANCIAL ASPECTS OF CORPORATE GOVERNANCE, *The Financial Aspects of Corporate Governance, London, December 1992, 4.11.*

<sup>45</sup> Het betreft hier een “permanente” onafhankelijkheid. Het Wetboek van Vennootschappen heeft immers een bijzondere procedure ingesteld om belangenconflicten tussen de beursgenoteerde vennootschap en haar aandeelhouder die een beslissende invloed of een invloed van betekenis uitoefent te beoordelen. Hierbij moeten bestuurders worden aangeduid die “ten aanzien van de beslissing of de overwogen verrichting” onafhankelijk zijn (artikel 524, §1 W. Venn.). Het ontwerp van wet “corporate governance” verfijnt deze bepaling.

de meest gedetailleerde definities is terug te vinden in de aanbevelingen van de Beurscommissie die luidt:

“De Belgische Commissie voor Corporate Governance is van oordeel dat een bestuurder als onafhankelijk kan beschouwd worden wanneer hij/zij:

- geen deel uitmaakt van de directie, noch van de bestuursorganen of van de directie van verbonden vennootschappen (dochtervennootschappen, enz.); evenmin heeft hij een van voormelde functies waargenomen gedurende het laatste jaar;
- geen familiebanden heeft met één van de uitvoerende bestuurders, die zijn onafhankelijke oordeel kunnen beïnvloeden;
- geen deel uitmaakt van de directie of de raad van bestuur van één van de dominerende aandeelhouders. Hij is evenmin verkozen op voorstel van een van de dominerende aandeelhouders, noch onderhoudt hij zakelijke financiële of andere relaties met deze welke van aard zijn om diens oordeel te beïnvloeden;
- geen leverancier is van goederen of diensten die van aard zijn om diens oordeel te beïnvloeden; hetzelfde geldt voor de leden van de vennootschap waarvan de adviseur of de consultant deel uitmaakt;
- geen enkele andere relatie met de vennootschap onderhoudt die, naar het oordeel van de raad van bestuur, van aard is de onafhankelijkheid van zijn oordeel te beïnvloeden; een dergelijke invloed wordt niet geacht uit te gaan van de vergoeding die deze bestuurder ontvangt, noch van zijn beperkt persoonlijk aandelenbezit in de vennootschap.”

Terecht merkt het Verbond van Belgische Ondernemingen op dat in vele, vaak kleinere vennootschappen de evolutie naar een professionalisering van het bestuur mogelijks in verschillende stappen moet verlopen. Het VBO stelt terzake: “*Alvorens een beroep te doen op onafhankelijke bestuurders, kan de vennootschap in een eerste stadium een beroep doen op een of meer externe adviseurs die de raad van bestuur met raadgevende stem bijwonen.*” De accountant en belastingconsulent zullen desgevallend dergelijke opdracht kunnen vervullen, uiteraard mits inachtnaam van de deontologische regels inzake het beroepsgeheim en de beroepsdiscretieplicht.

### 3. De openbaarmaking van informatie

Alle recente rapporten inzake corporate governance benadrukken het belang van een voldoende “disclosure and transparency”. Immers naast de wettelijke openbaar-

makingsverplichtingen bestaan tal van andere elementen waarvoor geen meldingsplicht bestaat doch waarover de huidige financiële markten willen beschikken teneinde een nauwkeurig beeld over de toestand van de vennootschap te kunnen maken. Met vrij grote regelmaat rapporteren financiële kranten en tijdschriften over het gebrek aan informatieverstrekking door Belgische vennootschappen, hetgeen onder meer en naar verluidt resulteert

*In kleinere vennootschappen zal de professionalisering van het bestuur mogelijk in verschillende stappen moeten verlopen waarbij, in een eerste stadium, beroep kan worden gedaan op externe adviseurs – accountants, belastingconsulenten, - die de raad van bestuur met raadgevende stem bijwonen.*

in lagere beurskoersen van Belgische in het algemeen en holdingvennootschappen in het bijzonder.

Ter illustratie kan worden verwezen naar het belang van een optimale communicatie in een neergaande markt zoals Prof. Dr. Boot van de universiteit van Amsterdam onlangs onderstreepte. Hij verwoordde het als volgt: “*een eerste les is dan ook dat de communicatie van de onderneming naar de financiële markt geen marketinginitiatief is dat kan worden gedelegeerd aan een investor relations-afdeling. Marketing is voornamelijk image building en branding. Communicatie naar de financiële markt draait veel meer om inhoud.*”<sup>46</sup>

Bij de invulling van dit laatste aspect, namelijk het aanreiken van informatie met inhoud, speelt de accountant een cruciale rol. Dit kan treffend worden geïllustreerd aan de hand van een aantal meldingen in een recente code van de “Hong Kong Society of Accountants”, “Corporate Governance Disclosure in Annual Reports” en waaruit de hierna opgenomen tabel afkomstig is.<sup>47</sup> Zoals alle Angelsaksische rapporten besteedt ook deze code in aanzienlijke mate aandacht aan alle aspecten van remuneratie van de raad van bestuur en het topmanagement<sup>48</sup> doch ook andere elementen komen uitvoerig aan bod.

<sup>46</sup> Prof. Dr. A. Boot in een bijdrage in het *Financieel Dagblad* van 10 april 2001.

<sup>47</sup> HONG KONG SOCIETY OF ACCOUNTANTS, *Corporate Governance Disclosure in Annual Reports – A Guide to Current Requirements and Recommendations for Enhancement*, March 2001, 55 p.

<sup>48</sup> Hoger werd reeds melding gemaakt dat terzake een wetsvoorstel bestaat in België en Nederland en reeds regulerend werd opgetreden in Frankrijk

AREA	DISCLOSURE REQUIREMENT
Relations with shareholders	The company should explain the process by which it ensures effective communications with shareholders
Social responsibility	Disclosure should be made of the company's acknowledgements of its wider social responsibility including such matters (e.g. environmental protection)
Human resources	Disclosure should be made of the company's human resource policies, internal management structure and workplace development initiatives
Quality of relationships	Commentary should be given on the quality of the company's key relationships with employees, creditors, suppliers and other significant parties
Community service	Disclosure should be made of the company's contribution to the community

Bron : HONG KONG SOCIETY OF ACCOUNTANTS, *Corporate Governance Disclosure in Annual Reports – A Guide to Current Requirements and Recommendations for Enhancement*, Maart 2001, p. 53

Dit rapport steunt initiatieven die leiden tot de vrijwillige openbaarmaking van relaties met de aandeelhouders, de sociale verantwoordelijkheid van de vennootschap, human resources, kwaliteit van de relaties met verschillende stakeholders en de dienstverlening aan de gemeenschap.

Het is niet mogelijk om al deze aspecten gedetailleerd toe te lichten. Ten illustratieve titel kan worden verwezen naar een aantal technische nota's in de Codex van de Accountant van het I.A.B. Op gedetailleerde wijze belicht deze Codex de uitvoering van de controle van de bijdragen aan het Groene Punt – Fost Plus waarbij informatie moet worden verstrekt door de verpakingsverantwoordelijke van de reëel op de markt gebrachte hoeveelheden verpakingsafval van het voorgaande jaar. Inzake VAL-I-PAC bestaat een analoog reglement omtrent de op de markt gebrachte hoeveelheden verpakkingen.

Aangezien de laatste jaren “duurzaam ondernemen en beleggen” wordt benadrukt, lijkt het opportuun dat de accountant, wanneer deze laatste voor een vennootschap die met deze problematiek geconfronteerd wordt, prestaties verricht, erop zou wijzen dat een open communicatie omtrent deze milieutechnische materies bijdraagt tot een verbetering van “corporate governance”.

Wellicht nog van groter belang is het verstrekken van toekomstgerichte informatie omtrent de vennootschap. Het huidige wetgevende kader verplicht tot de openbaarmaking van dezelfde informatie door alle vennootschappen. De activiteiten die door de vennootschappen worden ontplooid en ontwikkeld zijn evenwel dermate com-

plex geworden en evolueren zo snel dat de gemeenschap meer en meer ondernemings specifieke toekomstgerichte informatie eist. De economische beroepsbeoefenaars kunnen terzake een vooraanstaande rol spelen. Zij kennen de sectoren waarbinnen de vennootschappen actief zijn en merken tegelijkertijd de behoeften van de markt op. Deze kennis levert de vennootschap een belangrijke meerwaarde op en kan gehanteerd worden in nieuwe rapporteringswijzen.

Ook het tijdig verstrekken van informatie dient een aandachtspunt te zijn. Sinds enige tijd voert het openbaar ministerie een actief beleid omtrent de controle van de tijdige neerlegging van de jaarrekening. De economische beroepsbeoefenaars spelen een rol door de bedrijfsleiding te wijzen op de verplichtingen terzake.

#### 4. De rechten van de aandeelhouder in de vennootschap zonder commissaris

De KMO's zijn vrijgesteld van een verplichte benoeming van een commissaris.<sup>49</sup> Wanneer geen commissaris is benoemd, mag een aandeelhouder zich laten vertegenwoordigen of bijstaan door een accountant.<sup>50</sup> Dit recht omvat de “controle in vennootschappen, op de financiële toestand, op de jaarrekening en op de regelmatigheid, ten aanzien van dit wetboek en de statuten, van de in de jaarrekening weergegeven verrichtingen”.<sup>51</sup>

Wanneer een accountant wordt aangesproken door een vennoot om terzake bijstand te verlenen of deze laatste te vertegenwoordigen zal de eerste binnen de grenzen die door de wettelijke bepalingen worden aangeduid te-

<sup>49</sup> Artikel 141 van het Wetboek van Vennootschappen bepaalt de criteria waaraan de vennootschap moet beantwoorden om vrijgesteld te zijn van de benoeming van een commissaris.

<sup>50</sup> Artikel 166 Wetboek van Vennootschappen. Voor een bespreking zie o.m. K. GEENS, “Over de uitgestrektheid van de individuele onderzoeks- en controlebe-

voegdheid van de vennoot en over zijn vertegenwoordiging door een accountant”, *noot onder Kh. Dendermonde 1 maart 1989, T.R.V. 1989, 226 en W. DERIJCKE, “Le pouvoir individuel d’investigation et de contrôle dans la société anonyme par ses actionnaires : amicitia furor brevis est ?”, R.P.S. 1999, 317.*

<sup>51</sup> Artikel 142 Wetboek van Vennootschappen.

vens oog moeten hebben voor een aantal ontwikkelingen omtrent corporate governance die betrekking hebben op de rechten van de aandeelhouder die hij bijstaat of vertegenwoordigt.

Hoger werd reeds verwezen naar de verschillende codes die werden ontwikkeld. Het valt op dat de meeste van deze rapporten zich richten naar beursgenoteerde vennootschappen. Evenwel dient vastgesteld te worden dat vele normen doorwerken naar niet-genoteerde vennootschappen. De OESO formuleert het als volgt: “*The Principles focus on publicly traded companies. However, to the extent they are deemed applicable, they might also be a useful tool to improve corporate governance in non-traded companies, for example, privately held and state-owned enterprises*”. Terzake mag in het bijzonder ook worden verwezen naar de recente aanbevelingen van het VBO die zich uitsluitend richten naar niet-genoteerde vennootschappen.<sup>52</sup>

De laatste jaren is er dan ook een evolutie waar te nemen waarbij in het bijzonder de rechten van de (minderheids)aandeelhouder bij niet-genoteerde vennootschappen worden benadrukt.

In het licht van deze tendens, wordt door de publieke opinie in het algemeen en door minderheidsaandeelhouders in het bijzonder meer en meer verwacht dat de accountant rekening houdt met deze nieuwe benadering en op een objectieve wijze de vennoot die op zijn diensten beroep doet, informeert omtrent de juiste draagwijdte van de wettelijke bepalingen en van sommige andere materies waarbij het belang van de aandeelhouderswaarde voorop staat.

#### 5. De relatie tussen de accountant en/of de belastingconsulent en het auditcomité

Aan het auditcomité wordt in vele “corporate governance” rapporten aandacht besteed. Dit comité kan formeel worden omschreven als een binnen de raad van bestuur opgericht comité dat gewoonlijk uit een aantal niet-uitvoerende bestuurders bestaat. Een pro-actieve houding van de vennootschap terzake corporate governance zal derhalve leiden tot de oprichting van dergelijk auditcomité. In het huidige wetsontwerp “corporate governance” wordt de mogelijkheid tot oprichting van dergelijk comité vastgesteld.<sup>53</sup>

De accountant en de belastingconsulent, ongeacht of zij intern dan wel extern zijn, spelen een belangrijke rol in de voorbereiding van de stukken die aan een auditcomité worden overgemaakt. Correcte, volledige en perti-

nente informatie vormt de *conditio sine qua non* om het auditcomité toe te laten zijn activiteiten uit te voeren.

Enkele voorbeelden illustreren de informatiebehoefte van het auditcomité en tonen tevens aan dat de accountant en de belastingconsulent wellicht de eersten zijn die hieromtrent de aangewezen informatieverstrekkers zijn:

- wijziging van de waarderingsregels tijdens of bij het beëindigen van het boekjaar en die een aanzienlijke invloed hebben op de jaarrekening van de onderneming;
- belangrijke risico's die de onderneming loopt alsmede een raming van het effect van deze risico's op de jaarrekening;
- belangrijke onzekerheden die voortvloeien uit gebeurtenissen en situaties en die kunnen leiden tot het in vraag stellen van het going concern perspectief;
- andere elementen die ter attentie van het auditcomité moeten worden gebracht, zoals voorstellen tot verbetering van de interne audit, aspecten omtrent de integriteit van het management en fraude.

Zelfs indien het niet noodzakelijk toekomt aan de accountant of de belastingconsulent om deze informatie rechtstreeks over te maken aan de leden van het auditcomité, is het aan te bevelen dat deze beroepsbeoefenaars hun werkzaamheden derwijze schikken dat de informatie tijdig aan het auditcomité kan worden overgemaakt.

Bovendien is het mogelijk dat de personen die de verantwoordelijkheid dragen om het auditcomité de te bespreken stukken te bezorgen, niet op de hoogte zijn van het belang van de te verstrekken stukken. Ook in deze gevallen strekt het tot aanbeveling dat de accountant of de belastingconsulent de betrokken personen sensibiliseren om terzake tijdig de nodige maatregelen te treffen.

#### 6. De problematiek van fraude en het statuut van de “whistle-blower”

Als laatste punt in deze niet-exhaustieve opsomming wordt even stilgestaan bij de problematiek van de fraude. Onlangs verscheen in de Financieel-Economische Tijd een bijdrage met als titel “Geen enkel bedrijf is immuun voor fraude”<sup>54</sup> waarbij de belangrijkste frauderisico's werden aangekaart.

Bij de opsporing en preventie van al deze aspecten spelen de accountants en de belastingconsulenten een belangrijke rol. Ter voorkoming van deze vormen van fraude is er, volgens het artikel, een preventiestrategie nodig die vier domeinen bestrijkt:

- de administratieve organisatie en interne controle moeten berekend zijn op de risico's;
- een gedragscode met elementen van screening, goede promotie- en beoordelingssystemen en exitgesprekken;
- het management moet het goede voorbeeld geven;
- de algemene bedrijfscultuur die de nadruk legt op transparantie en openheid.<sup>55</sup>

Evenwel is het zo dat deze preventiestrategie niet zal verhinderen dat de accountant of de belastingconsulent in bepaalde gevallen fraude zal vaststellen. Dit kan in het bijzonder het geval zijn wanneer de uitvoering van occasionele opdrachten, zoals vastgesteld door het Wetboek

<sup>52</sup> VERBOND VAN BELGISCHE ONDERNEMINGEN, *Corporate Governance in Niet-Genoteerde Vennootschappen – Aanbevelingen van het VBO, oktober 2001, 16 p.*

<sup>53</sup> Artikel 9 van het ontwerp van wet vult immers artikel 522 van het Wetboek als volgt aan:

“§3. De raad van bestuur kan in zijn midden en onder zijn aansprakelijkheid een of meer adviserende comités oprichten. Hij omschrijft hun samenstelling en hun opdrachten.”

<sup>54</sup> H. MERTENS, “Geen enkel bedrijf is immuun voor fraude”, *Ondernemers-tijd (bijlage bij de Financieel-Economische Tijd)*, 20 april 2001, 1

<sup>55</sup> Deze vier domeinen werden aangestipt door de heer Bart De Bie.

van Vennootschappen<sup>56</sup>, leidt tot een vermoeden van onregelmatigheden of fraude. Overeenkomstig de verschillende aanbevelingen terzake is het noodzakelijk dat de economische beroepsbeoefenaar, van zodra er twijfels rijzen omtrent de regulariteit van de verrichtingen waarmee zij worden geconfronteerd, de noodzakelijke onderzoeken verricht en verduidelijkingen vraagt aan de bedrijfsleiders. Wanneer het onderzoek de vermoedens van de beroepsbeoefenaar bevestigt, moet deze laatste de opdracht weigeren en desgevallend op adequate wijze en in overeenstemming met de deontologische verplichtingen de confrater die de eerste opvolgt, inlichten.

De wijze waarop de accountant of de belastingconsulent met deze vaststelling moet omgaan, is niet in alle gevallen even duidelijk.

In de Codex van de Accountant vermeldt het deel over de uitoefening van het beroep dat er een meldingsplicht bestaat aan de Commissie van Toezicht van elk verslag dat opgesteld is in het kader van de bijzondere controleopdrachten van de externe accountants. In geval het over witwassen van geld gaat heeft de externe accountant en de externe belastingconsulent de verplichting om feiten die in de uitoefening van de beroepsactiviteiten werden vastgesteld en waarvan is geweten dat ze verband houden met het witwassen van geld of die bewijsmateriaal vormen voor het witwassen van geld onmiddellijk aan de Cel voor Financiële Informatieverwerking te melden.

Er blijven evenwel tal van materies inzake fraude bestaan waarvoor geen duidelijke richtlijnen voorhanden zijn. In het bijzonder is de behandeling van deze problematiek heel delicaat wanneer de personen aan wie de accountant of de belastingconsulent, en zeker wanneer het de interne accountant of belastingconsulent betreft, rapporteert, betrokken partij zijn.

In Groot-Brittannië en in bepaalde Staten van de Verenigde Staten heeft de overheid terzake een oplossing aangeboden: de “whistle blower”. Wanneer een persoon vaststelt dat er bepaalde overtredingen worden begaan en deze niet bespreekbaar zijn omdat dit zou leiden tot het ontslag of andere maatregelen jegens de betrokkene, dan licht deze laatste de bevoegde autoriteiten in en wordt hij beschermd tegen maatregelen die door de vennootschap kunnen worden genomen naar aanleiding van de melding van het fraudegeval.<sup>57</sup>

Uiteraard zal slechts in uitzonderlijke gevallen van deze mogelijkheid gebruik moeten worden gemaakt. In vele gevallen kan met de juiste structuren – denk aan de aan-

stelling van een “compliance officer” – tegemoet worden gekomen aan vele problemen die niet noodzakelijk externe tussenkomst behoeven. Doch het is een denkpiste om ook in ons land de noodzaak te bestuderen om “whistle blowers”, en in het bijzonder de interne accountant en belastingconsulent, te beschermen tegen “wraakacties” die een gevolg zijn van het open en correct uitvoeren van de beroepsactiviteiten.

#### d. Corporate governance en het einde van het mandaat van de accountant en de belastingconsulent

Hoger werd reeds aangestipt hoe de relatie tussen confraters dient te verlopen naar aanleiding van de opvolging. Daar werd de nadruk gelegd op het onderzoek dat moet worden gevoerd door de accountant of belastingconsulent die hun taken starten.

Doch ook de beroepsbeoefenaar die zijn dossier overdraagt, dient op een gepaste wijze rekening te houden met aspecten van corporate governance naast de deontologische verplichtingen.

De beroepsbeoefenaar die zijn dossier overdraagt moet zijn confrater deugdelijk informeren. Dit omhelst twee punten. In de eerste plaats rust op de overdrager de verplichting op een correcte en volledige wijze de informatie te verstrekken aan de opvolger. Dit houdt in dat de eerste tevens zal moeten toelichten op welke wijze de cliënt omspringt met regelen van corporate governance en op welke wijze de cliënt de organisatiestructuur heeft bepaald. Ten tweede vereist correcte en volledige informatieverstrekking ook dat de externe accountant of belastingconsulent zelf de beginselen van corporate governance naleeft. Corporate governance is er niet alleen voor de cliënt doch ook voor de beroepsbeoefenaar!

## IV. BESLUIT

Alle aspecten omtrent corporate governance en de positie en de rol van de accountant en de belastingconsulent synthetiseren in een kort besluit is niet mogelijk. Een algemene afsluitende bedenking mag evenwel volstaan. Uit hoger vermelde bevindingen mag zeker worden afgeleid dat de accountant en de belastingconsulent een voornaam plaats innemen in het debat omtrent corporate governance en het introduceren van aspecten van corporate governance bij de cliëntèle. De beroepsbeoefenaar is niet iemand die op de barricaden staat. Hij neemt een belangrijke plaats in, doch veelal achter de schermen.

Het is aan de “verantwoordelijke personen” van de cliënt, en derhalve meestal de raad van bestuur, om aspecten omtrent corporate governance daadwerkelijk in te voeren en naar buiten te brengen doch de sturing van het proces geschiedt in belangrijke mate mede door het optreden van de accountant en de belastingconsulent. De accountant en de belastingconsulent wijzen op de verantwoordelijkheid terzake en dragen de verantwoordelijkheid om op de bepalingen inzake corporate governance te wijzen maar zij dragen niet de verantwoordelijkheid van de raad van bestuur.

<sup>56</sup> Bv. naar aanleiding van de tussenkomst in de squeeze-out procedure (voor een bespreking zie P. VERSCHELDEN, “De squeeze-out procedure: Mag de commissaris-revisor van de doelvennootschap het controleverslag opstellen”, *Accountancy Actualiteit*, 3 april 2001).

<sup>57</sup> Onlangs verscheen in de pers een voorval waarbij een topkaderlid van Lucent “accounting” problemen aan de CEO meldde, waarna zij werd “buitengewerkt” en vervolgens een rechtszaak startte tegen de vennootschap om de in Amerika reeds ingeburgerde “full compensation for all economic harm caused by... illegal conduct” te bekomen. (M. McKAY, “Lucent fighting whistle-blower suit by ex-exec”, 27 februari 2001, te raadplegen op [www.bergen.com/biz/lucent27200102272.htm](http://www.bergen.com/biz/lucent27200102272.htm))

## Toepassing van de principes van corporate governance vs. evolutie van de rol van de economische beroepsbeoefenaars

Wanneer men zich buigt over de toepassing van corporate governance principes kan men niet anders dan ook aandacht hebben voor de evolutie van de rol van de economische beroepsbeoefenaars. Daarin speelt de (permanente) vorming van de accountant en de belastingconsulent een cruciale rol. Het Instituut van Accountants en Belastingconsulenten moet hierin bijdragen zowel in het kader van de toegang tot het beroep als inzake de permanente vorming.

In het licht van het onderzoek van het voorontwerp van koninklijk besluit omtrent de toegang tot het beroep heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen in het bijzonder aandacht besteed aan:

1. de problematiek van de vrijstellingen bij het toelatingsexamen tot de stage, teneinde een "expectation gap" te vermijden;
2. de materies die enerzijds de accountant en anderzijds de belastingconsulent moeten afleggen in het kader van het toelatingsexamen tot de stage en dit om rekening te houden met de bijzonderheden van de beroepen, met het feit dat beide beroepsbeoefenaars tot één Instituut behoren en in een juridische omgeving waar een bijzondere samenhang tussen het boekhoudrecht en het fiscaal recht is vast te stellen, niet in het minst in het kader van het opstellen van de enkelvoudige jaarrekeningen;
3. het statuut, de samenstelling en taken toegewezen aan de Stagecommissie.

Deze elementen werden onderzocht in het perspectief van een toenadering tussen het IAB en het IBR, zoals bepaald in de voorbereidende werken van de wet van 22 april 1999 en waarbij ook de eigenheden van ieder beroep worden gerespecteerd.

Als voorbeeld van de noodzaak aandacht te besteden aan de betrokken materie mag worden verwezen naar de omzendbrief van 26 maart 2001 van de administratie der belastingen inzake het administratieve contentieux, zowel omtrent de inkomstenbelasting als omtrent de BTW.

De nieuwe procedure die van kracht is sinds 1 april 2001 wil de werkwijze van de administratie en de relatie tussen de administratie en de belastingplichtige wijzigen. Voortaan is het niet meer mogelijk dat een vertegenwoordiger van de belastingadministratie een aanslag voorstelt en voor de eventuele discussies die naar aanleiding van deze aanslag tussen de belastingplichtige en de administratie kunnen ontstaan, verwijst naar de dienst contentieux. Naast het feit dat klachten voortaan moeten worden behandeld binnen een termijn van zes maanden – negen maanden in geval van een aanslag van ambtswege – moet de discussie over de mogelijke opmerkingen van de belastingplichtige in de eerste instantie met de betrokken belastingambtenaar plaatsvinden. De omzendbrief voorziet bovendien in een meer uitgesproken rol voor deze ambtenaar door in de toekomst deze laatste ook te belasten met de verdediging van zijn dossiers voor de rechtscolleges.

We zijn er van overtuigd dat deze aanzienlijke hervorming van het administratief contentieux ook de beroepspraktijk van de belastingconsulent zal wijzigen. Hetzelfde geldt voor de ontwikkeling van een praktijk van rulings zoals reeds van kracht in Nederland en aangemoedigd door de overheid. Deze procedure van rulings zal het vrijwillig vervullen van de fiscale ver-

plichtingen doen toenemen en de juridische zekerheid verbeteren. De fiscale en boekhoudkundige beroepsbeoefenaars hebben meer dan ooit terzake een belangrijke rol te spelen. Immers, wat de fiscaliteit betreft, is het tot stand brengen van een gedegen informatiewisseling geen sinecure. Fiscaliteit wordt vaak polemisch of zuiver technisch benaderd. Belastinghervormingen zijn steeds een uitdrukking van een politieke inzet en de communicatie op dit stuk is niet te scheiden van het politieke debat.

Ook de overheid moet terzake haar opdracht vervullen. Terecht stelt André Barilari in het werk *Le Consentement à l'Impôt*, met een woord vooraf van L. Fabius, dat informatieverbreiding een aanvang moet nemen met het verstaanbaar maken van de fundamentele beginselen van de openbare financiën alsook met informatieverstrekking over de kosten verbonden aan het overheidsbeleid. Barilari legt de nadruk bijvoorbeeld op de schadelijke gevolgen van fraude voor de gemeenschap, op de finaliteit van de belastingen en op de economische gevolgen van de verschillende modaliteiten van voorheffingen. Communicatie verleent de burger de mogelijkheid met optimale kennis keuzen te maken. Deze benadering is moeilijk in de praktijk om te zetten daar zij noodzakelijk moet ontwikkeld worden op basis van concepten en gegevens die het voorwerp uitmaken van een brede consensus. De publiek beschikbare informatie omtrent de rekeningen van de Staat of andere openbare instellingen moet in bepaalde opzichten tenminste evenveel gegevens bevatten als de informatie die wordt verstrekt aan een aandeelhouder van een vennootschap, mits – uiteraard – de nodige aanpassingen daar de doelstelling van de staat totaal anders is dan het nastreven van winst. Geloofwaardigheid en neutraliteit van de informatie zijn essentieel.

Corporate governance houdt eveneens verband met de noodzaak tot de opvolging van de regels omtrent de inrichting van de Instituten en organisaties om tegemoet te kunnen komen aan de noden van de bedrijfsweld die op de economische beroepsbeoefenaars een beroep doen. Dit impliceert de permanente wil te waken over de nood tot voortdurende verbetering van de zichtbaarheid van de accountant en de belastingconsulent, over de werking van het I.A.B., in het bijzonder inzake de toegang tot het beroep en dit met in acht name van de bijzondere kenmerken van de beide beroepen.

Ook de Hoge Raad voor de Economische Beroepen moet bijdragen tot de verbetering van de visibiliteit. Dit zal onder meer geschieden door in overleg met de Instituten verschillende werkgroepen op te richten, onder meer inzake het beroepsgeheim, interprofessionele samenwerkingsverbanden, toegang tot het beroep alsook omtrent de strijd tegen het witwassen van geld en de gevolgen voor de economische beroepsbeoefenaars. Deze laatste werkgroep zal aandacht dienen te besteden aan het voortschrijden van de procedure tot goedkeuring van een nieuwe Europese Richtlijn omtrent de strijd tegen witwassen.

Ook de toepassing van de IAS-normen in de geconsolideerde rekeningen van verschillende vennootschapsvormen noopt tot overleg. Het Belgisch boekhoudrecht van toepassing op de enkelvoudige jaarrekening zal direct en/of indirect een aanzienlijke evolutie kennen in de komende jaren zelfs indien de IAS-normen enkel van toepassing zullen zijn op de geconsolideerde rekeningen van Belgische vennootschappen. Het is derhalve van belang dat de economische beroepsbeoefenaars, om het even of het bedrijfsrevisoren, accountants, belastingconsulenten, boekhouders of boekhoudersfiscalisten zijn, zich zo spoedig mogelijk voorbereiden op de invoering van de IAS-normen. Hieruit volgt ook dat de Instituten intensieve opleidingen zullen moeten aanbieden om deze internationale boekhoudkundige normen zo spoedig mogelijk de economische beroepsbeoefenaars eigen te maken.