

De accountant en de belastingconsulent als “onafhankelijke” of “externe” bestuurder

Rutger Van Boven
Directieadviseur IAB

De externe accountant en de externe belastingconsulent zijn, gelet op hun professionele vaardigheden, de beroepsbeoefenaars bij uitstek om de opdracht van onafhankelijke of externe bestuurder te vervullen. Bovendien zijn zij door strenge onafhankelijkheidsvereisten omgeven, zodat zij steeds gehouden zijn tot een objectieve benadering. Men mag hierbij niet uit het oog verliezen dat de beroepen van accountant en belastingconsulent worden gereguleerd met het oog op de bescherming van het algemeen belang, zodat zij steeds het vennootschapsbelang voor ogen moeten houden bij het nemen van hun beslissingen.

Het is dan ook vanuit deze optiek dat de Raad van het Instituut een aantal objectieve criteria heeft vastgelegd, waaraan iedere aanvraag tot het bekleden van een mandaat van onafhankelijke of externe bestuurder/zaakvoerder zal worden getoetst. Dit artikel werpt een licht op de begrippen “onafhankelijke” en “externe” bestuurder, alsook op de taken die ze moeten vervullen. Ten slotte wordt een blik geworpen op de toetsingscriteria die de Raad van het IAB heeft vastgelegd.

1. Algemeen

Wij wensen vooreerst artikel 31 van de Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen in herinnering te brengen. Volgens deze bepaling mogen externe accountants en externe belastingconsulenten geen taak van bestuurder of zaakvoerder uitoefenen in een handelsvennootschap, tenzij zij hiertoe de voorafgaandelijke en steeds herroepbare toelating van het Instituut hebben bekomen. De kandidaat-bestuurder/zaakvoerder zal derhalve steeds voorafgaandelijk de toestemming moeten vragen aan de Raad van het Instituut, alvorens hij een mandaat als onafhankelijke of externe bestuurder in een commerciële vennootschap mag aanvaarden.

Het lijkt geen twijfel dat de accountant en de belastingconsulent beschikken over de vereiste competenties om een mandaat van onafhankelijke of externe bestuurder naar behoren te vervullen. Het volstaat dienaangaande te verwijzen naar de wettelijke bevoegdheden, de opleidingsvereisten, waaronder de verplichting tot permanente vorming, en de deontologische verplichtingen (o.a. onafhankelijkheidsvereiste) van deze beroepsbeoefenaars. De wetgever heeft het beroep van de accountant overigens gereguleerd met het oog op de bescherming van het algemeen belang, zodat de accountant steeds het vennootschapsbelang voor ogen moet houden bij het nemen van zijn beslissingen. Anderzijds is de accountant bedreven in het nazien en corrigeren van boekhoudstukken, zodat hij op gepaste wijze invulling kan geven aan de noodzaak die bestaat in vele raden van bestuur tot grondige analyse van de jaarrekening.

In het onderhavige artikel wordt verder ingegaan op het wettelijke kader aangaande de onafhankelijke en de externe bestuurder, alsook op het takenpakket van deze laatsten. Bovendien heeft de Raad van het IAB getracht een aantal objectieve criteria vast te leggen, waaraan iedere aanvraag tot het bekleden van een mandaat van onafhankelijke of externe bestuurder/zaakvoerder zal worden getoetst.

Het lijkt geen twijfel dat de accountant en de belastingconsulent beschikken over de vereiste competenties om een mandaat van onafhankelijke of externe bestuurder naar behoren te vervullen

2. De “onafhankelijke” en de “externe” bestuurder nader bekeken

A. De begrippen “onafhankelijke” en “externe” bestuurder in de Belgische wetgeving (*hard law* – *soft law*)

De enige wettelijke bepaling die gewag maakt van de onafhankelijke bestuurder is artikel 524 van het Wetboek van Vennootschappen. Volgens deze bepaling moet ieder groepsintern belangenconflict voorafgaandelijk worden voorgelegd aan een comité van drie onafhankelijke bestuurders.

Voorts schrijft ook de code-Lippens¹ voor dat de raad van bestuur moet zijn samengesteld uit minstens drie onafhankelijke bestuurders.² Bovendien moeten het auditcomité³, het benoemingscomité en het remuneratiecomité – dat door de raad van bestuur wordt opgericht – voor een meerderheid zijn samengesteld uit onafhankelijke bestuurders.⁴

Ten slotte beveelt de code-Buysse⁵ aan om, naargelang de omvang, de structuur en de groeifase van de onderneming, één of meerdere externe bestuurders op te nemen in de raad van bestuur.⁶

B. De inhoud van het begrip “onafhankelijke” en “externe” bestuurder in de Belgische wetgeving (*hard law* – *soft law*)

a. Artikel 524 W.Venn.

Overeenkomstig artikel 524, § 4 W.Venn. dienen de onafhankelijke bestuurders op zijn minst te voldoen aan de volgende criteria:

- 1° gedurende een tijdvak van twee jaar voorafgaand aan hun benoeming, noch in de vennootschap, noch in een daarmee verbonden vennootschap of persoon zoals bepaald in artikel 11, een mandaat of functie van bestuurder, zaakvoerder, lid van het directiecomité, dagelijks bestuurder of kaderlid hebben uitgeoefend; deze voorwaarde geldt niet voor de verlenging van het mandaat van onafhankelijke bestuurder;
- 2° geen echtgenoot of persoon met wie zij wettelijk samenwonen of bloed- of aanverwanten tot de tweede graad hebben die in de vennootschap of in een daarmee verbonden vennootschap of persoon zoals bepaald in artikel 11, een mandaat van bestuurder, zaakvoerder, lid van het directiecomité, dagelijks bestuurder of kaderlid uitoefent; of een financieel belang heeft zoals bepaald in 3°;
- 3° a) geen maatschappelijke rechten bezitten die één tiende of meer vertegenwoordigen van het kapitaal, van het maatschappelijk fonds of van een categorie aandelen van de vennootschap;
b) indien zij maatschappelijke rechten bezitten die een quotum van minder dan 10 % vertegenwoordigen:
– mogen die maatschappelijke rechten samen met de maatschappelijke rechten die in dezelfde vennootschap worden aangehouden door vennootschappen waarover de onafhankelijke bestuurder controle heeft, geen tiende bereiken van het kapitaal, van het maatschappelijk fonds of van een categorie aandelen van de vennootschap; of

¹ De code-Lippens trad in werking op 1 januari 2005 en is van toepassing op alle vennootschappen naar Belgisch recht, waarvan de effecten verhandeld worden op een gereguleerde markt. Strikt genomen zijn voormelde vennootschappen niet verplicht om de code toe te passen, doch de

morele druk is zeer groot.

² Art. 2.2 code-Lippens.

³ Het auditcomité is bovendien uitsluitend samengesteld uit niet-uitvoerende bestuurders (bijlage C, 5.2/1).

⁴ Art. 5.2 code-Lippens en Bijlage C, 5.2/1 (auditcomité); art. 5.3 code-Lippens en Bijlage

D, 5.3/1 (benoemingscomité); art. 5.4 code-Lippens en Bijlage E, 5.4/1 (remuneratiecomité).

⁵ De code-Buysse is van toepassing op alle Belgische niet-genoteerde vennootschappen, m.n. alle vennootschappen die niet ressorteren onder de definitie van “genoteerde vennootschap” zoals omschreven in art. 4

- mogen de daden van beschikking over deze aandelen of de uitoefening van de daaraan verbonden rechten niet onderworpen zijn aan overeenkomsten of aan eenzijdige verbintenissen die de onafhankelijke bestuurder is aangegaan;
- 4° geen relatie onderhouden met een vennootschap die van aard is hun onafhankelijkheid in het gedrang te brengen.

De Koning, alsook de statuten, kunnen in bijkomende of strengere criteria voorzien.

b. Code-Lippens

Volgens de code-Lippens dient een *bestuurder*, om als *onafhankelijk* te kunnen worden beschouwd, vrij te zijn van enige commerciële, nauwe familie- of andere banden met de vennootschap, de controlerende aandeelhouders⁷ of het management van één van beide, die aanleiding geven tot belangenconflicten waardoor het onafhankelijk oordeel van deze bestuurder wordt beïnvloed.⁸

Bij het beoordelen van deze onafhankelijkheid wordt rekening gehouden met de criteria opgenomen in bijlage (Bijlage A) van de code-Lippens, met name:

- geen uitvoerend of gedelegeerd bestuurder zijn van de vennootschap of van een verbonden vennootschap, en gedurende de voorbije drie jaar geen dergelijke functie hebben vervuld;
- geen werknemer zijn van de vennootschap of van een verbonden vennootschap, en gedurende de voorbije drie jaar geen dergelijke functie hebben vervuld;
- geen betekenisvolle aanvullende remuneratie ontvangen of hebben ontvangen van de vennootschap of een verbonden vennootschap, buiten de vergoeding ontvangen als niet-uitvoerend bestuurder;
- geen controlerend aandeelhouder zijn of een aandeelhouder die meer dan 10 % van de aandelen bezit, en geen bestuurder of uitvoerend manager van een dergelijke aandeelhouder zijn;
- geen significante commerciële banden hebben of gedurende het laatste jaar hebben gehad met de vennootschap of een verbonden vennootschap, hetzij rechtstreeks of

- als vennoot, aandeelhouder, bestuurder of hoger kaderlid van een entiteit die een dergelijke relatie onderhoudt;
- geen vennoot of werknemer zijn of gedurende de voorbije drie jaar zijn geweest van de huidige of vroegere commissaris van de vennootschap of een verbonden vennootschap;
- geen uitvoerend of gedelegeerd bestuurder zijn van een andere vennootschap waarin een uitvoerend of gedelegeerd bestuurder van de vennootschap een niet-uitvoerend bestuurder of gedelegeerd bestuurder is, en geen andere betekenisvolle banden hebben met uitvoerende bestuurders van de vennootschap op grond van de betrokkenheid bij andere vennootschappen of entiteiten;
- in de raad van bestuur geen functie hebben uitgeoefend als niet-uitvoerend bestuurder voor meer dan drie termijnen;
- geen naast familielid van een uitvoerend of gedelegeerd bestuurder zijn of van personen die zich in één van bovenstaande omstandigheden bevinden.

c. Code-Buysse

De code-Buysse omschrijft de *externe bestuurder* (of niet-uitvoerend bestuurder) als de bestuurder die niet tot het management behoort, en evenmin tot de controlerende aandeelhouders.⁹ Hoewel men hem niet zonder meer kan gelijkstellen met een onafhankelijke bestuurder, wordt hij toch gekenmerkt door een zekere graad van onafhankelijkheid.

C. De taak van de “onafhankelijke” en de “externe” bestuurder in de Belgische wetgeving (*hard law – soft law*)

a. Artikel 524 W.Venn.

Volgens artikel 524 W.Venn. moet het comité van drie onafhankelijke bestuurders oordelen over het groepsintern belangenconflict. Meer bepaald staat het comité in voor het volgende:

- omschrijving van de aard van de beslissing of verrichting;
- beoordeling van het bedrijfsmatige voor- of nadeel voor de vennootschap en voor haar aandeelhouders;
- begroting van de vermogensrechtelijke gevolgen ervan;

W.Venn. De code wijst er wel op dat bepaalde grote niet-genoteerde vennootschappen er baat bij kunnen hebben een aantal voor hen specifiek geschikte aanbevelingen die in de code-Lippens werden opgenomen in acht te nemen.

⁶ Art. 4.1.2 code-Buysse.

⁷ Een controlerend aandeelhouder is een aandeelhouder die alleen of gezamenlijk, rechtstreeks of onrechtstreeks, controle

uitoefent over een vennootschap in de zin van art. 5 W.Venn.

⁸ Art. 2.3 code-Lippens.

⁹ Art. 4.1.2 code-Buysse.

- vaststelling of de beslissing of verrichting al dan niet van aard is om de vennootschap een nadeel te berokkenen dat, in het licht van het beleid dat de vennootschap voert, kennelijk onrechtmatig is;
- indien het comité de beslissing of verrichting niet kennelijk onrechtmatig bevindt, doch meent dat zij de vennootschap benadeelt, verduidelijkt het comité welke voordelen de beslissing of verrichting in rekening brengt ter compensatie van de vermelde nadelen.

Het comité brengt een schriftelijk gemotiveerd advies uit bij de raad van bestuur, onder vermelding van elk van de voormelde beoordelingselementen.

b. Code-Lippens

In het algemeen stellen de onafhankelijke bestuurders, samen met de andere niet-uitvoerende bestuurders, de strategie en de voornaamste beleidslijnen, zoals voorgesteld door het uitvoerende management, op een kritische en constructieve wijze ter discussie, en helpen deze verder uitwerken.¹⁰ Zij bekijken ook, samen met de andere niet-uitvoerende bestuurders, nauwkeurig de prestaties van het uitvoerende management in het licht van de overeengekomen doelstellingen.¹¹

Bij dit alles moet erop worden gewezen dat de raad van bestuur een collegiaal orgaan is en blijft, waarin de uitvoerende en de niet-uitvoerende bestuurders elk een specifieke en complementaire rol vervullen.¹²

In het *bijzonder* vervullen de onafhankelijke bestuurders een specifieke rol in het kader van de gespecialiseerde comités die worden opgericht door de raad van bestuur, m.n.:

1. Auditcomité¹³

- Het auditcomité houdt *toezicht op de integriteit van de financiële informatie* die door de vennootschap wordt aangeleverd, in het bijzonder door een beoordeling te maken van de relevantie en het consequent karakter van de boekhoudnormen die de vennootschap en haar groep hanteren, inclusief de criteria voor de consolidatie van de rekeningen van de vennootschappen in de groep. Dit toezicht houdt in dat de nauwkeurigheid, de volledigheid en het consequente karakter van de financiële informatie beoordeeld worden. Dit toezicht bestrijkt de periodieke informatie vóór deze wordt bekendgemaakt

en is gebaseerd op een auditprogramma dat door het auditcomité werd goedgekeurd.

Het auditcomité bespreekt significante kwesties inzake financiële rapportering met zowel het uitvoerend management als met de commissaris.

- Minstens éénmaal per jaar onderzoekt het auditcomité de systemen voor interne controle en risicobeheer die werden opgezet door het uitvoerend management, ten einde zich ervan te verzekeren dat de voornaamste risico's (met inbegrip van de risico's die verband houden met de naleving van bestaande wetgeving en reglementering) behoorlijk worden geïdentificeerd, beheerd en haar ter kennis gebracht.

Het auditcomité kijkt de verklaringen na inzake interne controle en risicobeheer die in het jaarverslag worden opgenomen.

Het auditcomité onderzoekt de specifieke regelingen volgens dewelke personeelsleden van de vennootschap, in vertrouwen, hun bezorgdheid kunnen uiten over mogelijke onregelmatigheden inzake financiële rapportering of andere aangelegenheden. Indien dit noodzakelijk wordt geacht, worden regelingen getroffen voor een onafhankelijk onderzoek en een gepaste opvolging van deze aangelegenheden, en dit in proportie tot de beweerde ernst ervan. Tevens worden regelingen getroffen volgens dewelke personeelsleden de voorzitter van het auditcomité rechtstreeks kunnen inlichten.

- Het auditcomité kijkt het werkprogramma van de *interne auditor* na, rekening houdend met de complementaire rol van de interne en externe auditfuncties. Het auditcomité beoordeelt de doeltreffendheid van de interne audit en doet, in het bijzonder, aanbevelingen aangaande de selectie, benoeming, herbenoeming of het ontslag van het hoofd van de interne audit en aangaande het budget dat wordt toegewezen aan de interne audit. Het auditcomité gaat tevens na in welke mate het management tegemoetkomt aan haar bevindingen en aanbevelingen.
- Het auditcomité doet aanbevelingen aan de raad van bestuur aangaande de selectie, de benoeming en de herbenoeming van de commissaris en aangaande de voorwaarden voor zijn of haar aanstelling. Het auditcomité houdt toezicht op de onafhankelijkheid van de commissaris, voornamelijk in het licht van de bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen en het Koninklijk Besluit van 4 april 2003.

¹⁰ Art. 3.3 code-Lippens.

¹¹ Art. 3.3 code-Lippens.

¹² Art. 3.3 code-Lippens.

¹³ Zie bijlage C, artt. 5.2/4 tot 18.

Het auditcomité gaat ook de aard en de reikwijdte na van de niet-auditdiensten die werden toevertrouwd aan de commissaris. Het comité bepaalt en past een formeel beleid toe inzake de soorten niet-auditdiensten die: a) uitgesloten zijn, b) toelaatbaar zijn na controle door het comité, en c) toelaatbaar zijn zonder een beroep te doen op het comité, rekening houdend met de specifieke vereisten van het Wetboek van Vennootschappen.

Het auditcomité beoordeelt de doeltreffendheid van het extern auditproces en gaat na in welke mate het management tegemoetkomt aan de aanbevelingen die de commissaris in zijn "management letter" doet.

Het auditcomité stelt een onderzoek in naar de kwesties die aanleiding geven tot de ontslagname van de commissaris en doet aanbevelingen aangaande alle acties die in dat verband vereist zijn.

2. Benoemingscomité¹⁴

- Het benoemingscomité doet aanbevelingen aan de raad van bestuur inzake de benoeming van bestuurders.

Meer specifiek dient het benoemingscomité:

- benoemingsprocedures voor bestuurders uit te werken;
- periodiek de omvang en de samenstelling van de raad van bestuur te evalueren en aan de raad van bestuur aanbevelingen te doen aangaande wijzigingen ter zake;
- indien er openstaande bestuursmandaten zijn, kandidaten te zoeken en ter goedkeuring aan de raad van bestuur voor te dragen;
- advies te geven over voorstellen tot benoeming die afkomstig zijn van aandeelhouders;
- opvolgingskwesties terdege in overweging te nemen.

3. Remuneratiecomité¹⁵

- Het remuneratiecomité doet voorstellen aan de raad omtrent het remuneratiebeleid voor niet-uitvoerende bestuurders, alsook de daaruit voortvloeiende voorstellen die dienen te worden voorgelegd aan de aandeelhouders, en het remuneratiebeleid voor het uitvoerend management.
- Het remuneratiecomité doet aanbevelingen over de individuele remuneratie van de bestuurders en de leden van het uitvoerend management, met inbegrip van bonussen en langetermijnincentives, al dan niet gebonden aan aandelen, in de vorm van aandelenopties of andere financiële instrumenten.

c. Code-Buysse

In het *algemeen* moet de externe bestuurder/zaakvoerder, samen met de andere bestuurders/zaakvoerders:

- beslissingen nemen inzake belangrijke en strategische zaken, zoals de goedkeuring van de strategie;
- erover waken dat het management en de aandeelhouders de initiatieven nemen die tot hun bevoegdheid behoren;

De externe accountant of de externe belastingconsulent die het Instituut om toestemming verzoekt, zal voorafgaandelijk moeten nagaan of het opnemen van een dergelijk mandaat zijn onafhankelijkheid niet in het gedrang brengt

- de gedelegeerd bestuurder, het directiecomité en het management benoemen;
- advies geven aan de gedelegeerd bestuurder, het directiecomité en het management;
- de financiële en de operationele controle verzorgen, met inbegrip van de invoering en de bewaking van een intern controlesysteem;
- de dividendenpolitiek uitstippelen die nadien ter goedkeuring aan de algemene vergadering wordt voorgelegd;
- de opvolging van de gedelegeerd bestuurder, het directiecomité en het management voorbereiden en organiseren;
- de belangen van de vennootschap in geval van crisis en conflict vrijwaren.¹⁶

In het *bijzonder* worden de volgende opdrachten toegewezen aan de externe bestuurders¹⁷:

- zorgen voor een objectieve kijk op de onderneming;
- *op onpartijdige wijze raad geven*;
- een *klankbord voor de ondernemer* zijn;
- discipline en verantwoordelijkheidszin op het vlak van *rapportering* doen toenemen;

¹⁴ Zie bijlage D, art. 5.3/4 bij de code-Lippens.

¹⁵ Zie bijlage E, art. 5.4/3 tot 5 bij de code-Lippens.

¹⁶ Art. 4.1.1 code-Buysse.

¹⁷ Art. 4.1.2 code-Buysse.

- een belangrijke rol kunnen spelen in crisissituaties;
- over de opvolging van de gedelegeerd bestuurder waken;
- met de onderneming hun netwerken en relaties delen;
- voor ervaring en kennisoverdracht zorgen.

3. Objectieve criteria vastgesteld door de Raad van het IAB

1. Zowel de externe accountant, als de externe belastingconsulent kan een aanvraag richten aan het Instituut met het oog op het verkrijgen van de toestemming om een mandaat te bekleden van onafhankelijke bestuurder (in de zin van de code-Lippens of van artikel 524 W.Venn.) en/of van externe bestuurder (in de zin van de code-Buysse). Deze mogelijkheid vloeit rechtstreeks voort uit artikel 31 van de Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

2. De externe accountant of de externe belastingconsulent die het Instituut om toestemming verzoekt, zal voorafgaandelijk moeten nagaan of het opnemen van een dergelijk mandaat zijn onafhankelijkheid niet in het gedrang brengt. Hij zal hiertoe rekening houden met, naargelang het geval, de aanbevelingen uit de code-Lippens of de code-Buysse, of met de wettelijke voorschriften uit artikel 524 W.Venn. Hij zal er ook over waken dat hij handelt in overeenstemming met zijn deontologische verplichtingen inzake onafhankelijkheid (in het bijzonder de artikelen 9, 11, 13, § 2 en 15 KB van 1 maart 1998 tot vaststelling van het reglement van plichtenleer der accountants).

Ter vrijwaring van zijn onafhankelijkheid mag de externe accountant of de externe belastingconsulent die een mandaat van onafhankelijke of externe bestuurder wenst op te nemen onder meer:

- 1° geen stemrechten aanhouden in de betrokken vennootschap of een daarmee verbonden vennootschap of persoon in de zin van artikel 11 W.Venn.;
- 2° geen echtgenoot of persoon met wie hij wettelijk samenwoont of bloed- of aanverwanten tot de tweede graad hebben die, in de betrokken vennootschap of in een daarmee verbonden vennootschap of persoon zoals bepaald in artikel 11 W.Venn., stemrechten aanhoudt of een mandaat van bestuurder, zaakvoerder, lid van het directiecomité, dagelijks bestuurder of kaderlid uitoefent, dan wel als zelfstandig beroepsbeoefenaar een betekenisvolle invloed uitoefent op het houden van de boeken of op het opstellen van de jaarrekening;

3° in de periode van twee jaar die voorafgaat aan het bekleden van het bestuursmandaat geen opdracht hebben uitgeoefend in de betrokken vennootschap of een daarmee verbonden vennootschap of persoon in de zin van artikel 11 W.Venn.

Een externe accountant of een externe belastingconsulent mag tegelijkertijd maximaal vijf mandaten van onafhankelijke of externe bestuurder opnemen

3. De externe accountant of de externe belastingconsulent moet een attest voorleggen waaruit blijkt dat hij (in geval van een examen met succes) een vormingsopleiding heeft gevolgd voor bestuurders bij een officiële of een gespecialiseerde instantie, dan wel aantonen dat hij over voldoende bekwaamheden en ervaring beschikt om een mandaat van onafhankelijke of externe bestuurder op te nemen;

4. De externe accountant of de externe belastingconsulent kan enkel een bestuursmandaat opnemen indien zijn burgerlijke aansprakelijkheid hiertoe is verzekerd met een polis die voorafgaandelijk is goedgekeurd door de Raad van het Instituut;

5. Een externe accountant of een externe belastingconsulent mag tegelijkertijd maximaal vijf mandaten van onafhankelijke of externe bestuurder opnemen;

6. In geval van hernieuwing van het bestuursmandaat moet de externe accountant of de externe belastingconsulent opnieuw de voorafgaandelijke toestemming van het Instituut solliciteren;

7. In geval van beëindiging van het bestuursmandaat, zal de externe accountant of de externe belastingconsulent aan het Instituut een kopie overmaken van de bekendmaking ervan in de bijlagen bij het *Belgisch Staatsblad*. ●