

Perspectieven in het bedrijf van de accountants en de belastingconsulenten

PROF. DR. EDDY WYMEERSCH

Hoogleraar Universiteit Gent

Voorzitter Commissie Bank - en Financieringen

Professor Eddy Wymeersch was één van de opgemerkte gast-sprekers op het academisch gedeelte van de jongste algemene ledenvergadering. Zijn bedenkingen in verband met de rol van de accountant en de belastingconsulent in het ondernemingswezen vandaag de dag, worden hierna weergegeven.

Een fundamentele analyse, waaruit antwoorden op vele andere vragen kunnen worden afgeleid, heeft betrekking op de rechtspositie van de accountant en van de belastingconsulent in de onderneming, cq. de vennootschap. Want beide hypothesen moeten duidelijk uit elkaar worden gehouden: de accountant is geen orgaan van de vennootschap, hij wordt overigens in het Wetboek van vennootschappen enkel vermeld in verband met zijn bijzondere opdrachten.

Daarenboven dient men onderscheid te maken tussen de accountant en de belastingconsulent die binnen het vennootschapskader optreden, in de regel als werknemers, en deze die extern wordt aan-

gesteld. Dit onderscheid is zeer wezenlijk, zodanig zelfs dat het Instituut van bij de aanvang twee regimes heeft ontwikkeld.

De taak - en dus de rechtspositie - van de accountant en de belastingconsulent wordt in verschillende wetsbepalingen omschreven. Deze taakomschrijving moet worden gesitueerd binnen het algemeen kader van de ondernemingen, waarbinnen de accountant en de belastingconsulent in de regel zijn opdracht uitvoert. In dat kader nodig ik u uit na te denken over de gedrags- en de loyauteitsplichten waartoe de accountant gehouden is. De antwoorden op dit soort vragen zijn, gelet op hun complexiteit, steeds voorlopig, en dienen in functie van de concrete samenhang verrijnd te worden.

De artikelen 34 en 38 van de wet van 22 april 1999 omschrijven de basisregelen die de onderscheiden actiedomeinen beheersen van de accountants en van de belastingconsulenten. Deze omschrijvingen zijn gesteld in termen van activiteiten, zonder rekening te houden met de rechtsbetrekking waarbinnen de activiteit wordt uitgeoefend, en dus met de onderscheiden verplichtingen waartoe de betrokkene tegenover zijn opdrachtgever gehouden kan worden. Bij wijze van voorbeeld: de expertise met betrekking tot de boekhoudkundige organisatie van een onderneming kan geschieden zowel in opdracht van de gerechtelijke overheden, van de onderne-

ming, van een of enkele van haar bestuurders als van een aandeelhouder. Zijn hierop dezelfde regelen van toepassing? Moet men van de accountant of van de belastingconsulent steeds eenzelfde objectiviteit en onpartijdigheid verwachten, ongeacht de aard van de rechtsbetrekking waarin hij zich bevindt? Het antwoord is wellicht ontkennend: nu eens treedt hij op als neutraal handelende deskundige, dan handelt hij als raadgever van een aandeelhouder, die op zijn bijstand beroep heeft gedaan.

Om het gebied af te tasten kan men enkele oriëntatiepunten in acht nemen. De wetgeving bevat enkel een aantal - rechtstreekse of onrechtstreekse - aanwijzingen ter beantwoording van dit vraagstuk. De externe accountant wordt gezien als een medecontractant van de ondernemer, of van de opdrachtgever, die op een deskundige, onafhankelijke wijze, zijn opdracht zal uitvoeren, en dit binnen de krijt-

*Professor Eddy Wymeersch :
"Moet men van de accountant of van de belastingconsulent steeds eenzelfde objectiviteit en onpartijdigheid verwachten? Wellicht niet, vermits de aard van de rechtsbetrekking waarin hij zich bevindt, varieert: nu eens treedt hij op als neutraal handelende deskundige, dan handelt hij als raadgever van een aandeelhouder, die op zijn bijstand beroep heeft gedaan."*



lijnen van zijn opdracht.

De externe accountant of belastingconsulent bevindt zich niet - en mag zich niet bevinden - in de termen van een overeenkomst die een band van ondergeschiktheid vertoont, bij voorbeeld een arbeidsverhouding, als tegengesteld tot een huur van diensten, een aannemingsovereenkomst. Hier treft men een duidelijk onderscheid aan met de interne accountant of belastingconsulent, die weliswaar tot dezelfde beroepshandelingen mag overgaan - artikel 34 is ook op hem van toepassing, de gerechtelijke expertise niet te na gesproken - doch hierbij niet op zelfstandige basis handelt ¹. De interne accountant is evenwel evenzeer gehouden tot behoorlijke dienstverlening, wat onder meer blijkt uit de verplichting - enkel bij reflexwerking geformuleerd ² - om zijn beroepskennis permanent bij te werken. Voor wat de interne accountant betreft heeft de wetgever het concept gehanteerd van de bijstandsverlenende gekwalificeerde beroepsbeoefenaar, die evenwel voor wat de beoordelingsvrijheid betreft, gebonden is aan de instructies van zijn werkgever, of van de overheid waarmee hij verbonden is.

Bij de verdere aflijning van de aard van de rechtsbetrekking waarin de externe accountant, en binnen zijn actiegeraad, de externe belastingconsulent zich bevindt, dient rekening te worden gehouden met een essentieel gegeven, met name dat zij zich niet in de plaats mogen stellen van de bedrijfsleiding, tenzij in geval van uitdrukkelijke opdracht, bijvoorbeeld in het kader van een gerechtelijk bewind. Het leiden van de onderneming is enkel de verantwoordelijkheid van de bedrijfsleiding: de externe accountant of belastingconsulent die zich in de plaats zou stellen en bestuurs-handelingen zou stellen, of doen stellen, zou niet enkel de op hem toepasselijke onafhankelijkheidsregel schenden, maar tevens de aansprakelijkheid oplopen van de feitelijke bestuurder van de onder-

neming. De taak van de accountant is derhalve omschreven als een adviserende, of beleidsuitvoerende taak. Juridisch bevindt hij zich binnen de termen van een overeenkomst van "huur van diensten", waarbij hij gehouden is de termen van het aannemingscontract na te leven.

Gelet op de toepasselijke wettelijke bepalingen - in casu artikel 31, 2° - bevat deze aannemingsovereenkomst noodzakelijkerwijze de regel dat de externe accountant of belastingconsulent zijn opdracht zal uitvoeren op een onafhankelijke wijze, en overeenkomstig de vereisten van de waardigheid van het beroep ³. Hoe beide begrippen - huur van diensten en onafhankelijkheid - zich tot elkaar verhouden, zal hierna verder worden onderzocht.

De verhouding tussen de externe accountant en zijn opdrachtgever is evenwel niet steeds dezelfde. De externe accountant treedt op in verschillende relaties ten aanzien van zijn opdrachtgever. Verschillen bestaan ten aanzien van de identiteit van de partij die de opdracht verleent, de inhoud van de opdracht en de belangen waarop deze betrekking heeft.

In de regel wordt hij aangesteld door de leiding van de onderneming om voor de onderneming bepaalde prestaties te vervullen. Indien de onderneming gevoerd wordt door een natuurlijke persoon, is er identiteit tussen opdrachtgever en begunstigde van de prestaties. Indien de opdrachtgever een vennootschap is, zal het in vele gevallen - doch niet in alle, - voorkomen dat het bestuur en de aandeelhouders uiteenlopende belangen of zienswijzen nastreven. De vraag rijst dan: voor wiens belangen moet of kan de accountant optreden? In welke richting mag hij het debat sturen, of toelaten dat het wordt gestuurd? Aangesteld door de bedrijfsleiding dient hij de belangen van de onderneming, in de regel van de vennootschap. Dit is niet het geval indien

zijn opdracht behoort tot een van de materies die de wetgever hem heeft voorbehouden: zoals de bedrijfsrevisor, met wie hij op dit stuk het monopolie deelt, dient de accountant in deze gevallen niet enkel de belangen van de vennootschap, doch ook die van het rechtsverkeer, dit zijn de derden, onder meer de schuldeisers, de werknemers, de overheid, die er allen belang bij hebben dat de aan het toezicht onderworpen verrichting hun rechten niet zou schaden. Indien hij geroepen wordt een min-



derheidsaandeelhouder bij te staan, dient hij diens belangen waar te nemen. Als gerechtelijke deskundige dient hij slechts één belang: de waarheid! Men zal derhalve bij de nadere omschrijving van de plichten van de accountant - en van de belastingconsulent, mutatis mutandis - de onderscheiden toepassingsgevallen duidelijk uit elkaar moeten houden.

Zal de onafhankelijkheidstoetsing in elk van deze gevallen dezelfde zijn? Dienen de disciplinaire organen geen rekening te houden met de uiteenlopende hoedanigheden waarin deze taken worden uitgevoerd?

1. De externe accountant als adviseur van de vennootschap

In de meeste gevallen wordt de accountant als deskundige van de boekhoudkundige organisatie aangesteld door de bedrijfsleiding,



voor vennootschappen door het bestuur, dit is de raad van bestuur of de zaakvoerder. Het bestuur vertegenwoordigt de vennootschap, en waakt over de belangen van de aandeelhouders. De externe accountant dient derhalve de belangen van de vennootschap in acht te nemen, niet deze van de bestuurders individueel, noch deze van bepaalde van de aandeelhouders.

Bij de uitvoering van zijn opdracht dient hij zich op te stellen als een objectief, neutraal handelende deskundige, die binnen de grenzen van de toepasselijke wetgeving en de gebruikelijke boekhoudkundige voorschriften, de hem toevertrouwde taak op professionele wijze uitvoert. Hier kan zich een belangrijk dilemma voordoen wanneer de accountant verzocht wordt handelingen te stellen die weliswaar niet verboden zijn, doch vooral de belangen van bijvoorbeeld de bestuurders, of van een belangrijke aandeelhouder dienen. Dient hij dan te weigeren? Dient hij de aandeelhouders te informeren? Welke gedragslijn moet hij volgen?

Fundamenteel rijst daarom de vraag welke de verhouding is tussen de onafhankelijkheid van de externe accountant of belastingconsulent, en de uitvoering van de hem contractueel opgelegde taken. De omschrijving van de onafhankelijkheid van de externe accountant of belastingconsulent vloeit voort uit enerzijds artikel 31, 2° van de wet van 22 april 1999, anderzijds uit verschillende regelen die de verplichtingen van het Instituut formuleren.

Bij wijze van verbodsbepaling bepaalt artikel 31 van de wet dat deze beroepsbeoefenaars geen commercieel bedrijf en geen taak van bestuurder mogen waarnemen en “geen werkzaamheden mogen uitoefenen die onverenigbaar zijn met de waardigheid of de onafhankelijkheid van hun functie”.

Uitzonderingen worden gemaakt voor gerechtelijke mandaten, en voor mandaten uitgeoefend met de toestemming van het Instituut.

De onafhankelijkheid wordt op enkele plaatsen in de regelen betreffende het IAB verondersteld. In artikel 28 wordt gesteld dat de Raad van het Instituut erop toeziet dat de externe accountants en de externe belastingconsulenten “zich met de nodige zorg en volledig onafhankelijk kwijten van de hun toevertrouwde opdrachten, en

verder geen opdrachten aanvaarden onder voorwaarden die een objectieve uitvoering daarvan in het gedrang brengen, en geen werkzaamheden uitoefenen die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van hun functie”. De taak van het Instituut wordt omschreven als belast met een opdracht van controle en bijsturing, “met alle noodzakelijke waarborgen qua bekwaamheid, onafhankelijkheid en professionele rechtschapenheid”.

In de opvatting van de wetgever kan men de taak van deze beroepsbeoefenaars daarom best omschrijven als onafhankelijk optredende deskundigen in de gebieden die de wet hen heeft voorbehouden. Zelfs indien zij optreden in het kader van een aannemingsovereenkomst met de vennootschap zullen zij op onafhankelijke en deskundige wijze hun activiteiten ontplooiën. Het is dus niet zo dat de externe accountant - in tegenstelling tot de interne accountant - de orders van de opdrachtgever moet uitvoeren: hij moet enkel de overeenkomst uitvoeren. Deze overeenkomst bevat, op grond van de voormelde wettelijke voorschriften, de verplichting onafhankelijk en deskundig op te treden. Indien de waarborgen voor onafhankelijkheid niet gegeven zijn, dient hij de opdracht te weigeren, of deze niet verder uit te voeren. Gezien de accountant of de belastingconsulent tot deze wettelijke plichten gehouden zijn, zouden zij in deze gevallen niet schadelijk kunnen zijn.

De hier onderzochte vraag heeft ook een weerslag op verschillende gebieden.

Neem de aansprakelijkheid bij miskenning van de voormelde plichten. Deze bestaat tegenover de vennootschap, niet tegenover derden. De accountant die daarom niet op deskundige wijze is opgetreden, kan ter verantwoording worden geroepen door de vennootschap, zijn medecontractant. Of ook derden - bijvoorbeeld schuldeisers, aandeelhouders - deze aansprakelijkheid rechtstreeks in werking kunnen

stellen, moet in de regel worden ontkend: de accountant treedt hier op als uitvoerder van verplichtingen van de vennootschap. Anders is de regel indien de verplichting strafrechtelijk zou worden gesanctioneerd: dit blijkt niet het geval te zijn, noch voor de onafhankelijkheidsverplichting, noch inzake deskundigheid.

De rechtspositie van de adviserend accountant verklaart ook de afwezigheid van een meldingsplicht bij vaststelling van wetsovertredingen. Anders dan de commissaris beschikt de accountant niet over de bevoegdheid de algemene vergadering te informeren; het informeren van aandeelhouders zou overigens in strijd kunnen zijn met zijn wettelijk gesanctioneerde beroepsgeheim ⁴.

Doch de accountant is aangesteld door de vennootschap: hij rapporteert derhalve aan het bestuursorgaan van de vennootschap, niet aan de gedelegeerd bestuurder die hem heeft aangesteld. In feite zal hij in de regel rapporteren aan het orgaan dat hem heeft aangesteld, en kan hij ervan uitgaan dat dit orgaan de vennootschap verbindt derhalve overeenkomstig zal informeren. Nochtans kunnen er zich communicatiestoornissen voordoen, bijvoorbeeld wanneer hij vaststelt dat er zich een ernstige tekortkoming voordoet, en de gedelegeerd bestuurder nalaat, of weigert de nodige herstelmaatregelen te nemen. In dergelijke omstandigheden kan de externe accountant of de externe belastingconsulent ertoe gehouden zijn het bevoegde bestuursorgaan te informeren, over het hoofd van de gedelegeerd bestuurder heen. Het is immers de vennootschap die de opdrachtgever is. Doch zoals voor de commissaris is ook hier gematigdheid op zijn plaats: de nodige opmerkingen en gegevens zullen in de regel eerst aan de dagelijkse leiding worden overgemaakt, en bij gebrek aan gevolg aan de bestuursorganen.

Hiermee stelt de deskundige zich niet in de plaats van het bestuurs-

	1999	2000	2001	2002
				3 maanden
Notarissen	7	3	4	
Gerechtsdeurwaarders	1	0	0	0
Bedrijfsrevisoren	5	3	3	2
Externe accountants & belastingconsulenten	4	1	5	1
Boekhouders & fiscalisten	0	2	5	1

orgaan: hij kan dit enkel voorlichten en de alternatieven toelichten, teneinde het bestuur in staat te stellen met kennis van zaken te oordelen. De aldus handelende deskundige eerbiedigt het voorschrift van deskundigheid en onafhankelijkheid, terwijl hij binnen de krijtlijnen blijft van de hem verleende opdracht. Men zal er nog aan toevoegen dat een overeenkomst die deze regelen ter zijde zou schuiven - bijvoorbeeld exclusieve rapportering opleggen aan de gedelegeerd bestuurder - niet geoorloofd is, minstens niet bindend voor de vennootschap. Een dergelijke opdracht zou enkel de gedelegeerd bestuurder kunnen worden toegerekend, niet de vennootschap. De deskundige mag er zich, gelet op artikel 31,2° jegens de vennootschap, niet toe verbinden.

- *schending van wettelijke voorschriften*

Onderzoeken we ook even de hypothese dat de voorgenomen handeling een inbreuk zou uitmaken op wettelijke regelen. Hier zal de accountant de leiding van de vennootschap duidelijk moeten informeren: er zich tegen verzetten kan hij niet. Het mededelen aan derden zal om dezelfde redenen van geheimhoudingsplicht niet geoorloofd zijn. Dit is het regime dat van toepassing is wanneer de bestuurders voornemens zijn handelingen te stellen die een schending zouden uitmaken van bijvoorbeeld voorschriften van de vennootschappenwet: neem de bestuurders die zichzelf, zonder besluit van de algemene vergadering een bijkomende

of verhoogde vergoeding toekennen; zij zullen handelen met schending van het voorschrift van artikel 523 W. Ven. De handeling zal in voorkomend geval nietig zijn. Welnu, de accountant - die op een of andere wijze geroepen zou worden hierover te oordelen - kan hierbij enkel voorbehoud formuleren; hij is niet gerechtigd dit gegeven aan te klagen, noch bij de aandeelhouders, noch bij derden.

Delicater wordt de toestand wanneer men te doen heeft met inbreuken of bepalingen die strafrechtelijk gesanctioneerd worden. Hier geldt naar huidig recht evenmin enige verplichting tot kennisgeving aan bijvoorbeeld de publieke overheden. Nog duidelijker dan in de voorgaande hypothese zal in dit geval de accountant voorbehoud dienen te formuleren ten aanzien van het bestuur. Hij zal moeten overwegen zijn mandaat neer te leggen indien, gelet op de ernst en de frequentie van de overtredingen, gevaar dreigt dat hijzelf als medebetrokkene bij de ongeoorloofde activiteiten zou worden beschouwd.

- *aangifteverplichting in toepassing van de witwaswetgeving*

Van een uitdrukkelijke meldingsplicht treft men in de huidige wetgeving slechts één belangrijk toepassingsgeval aan, met name in de wetgeving inzake witwassen van gelden van ongeoorloofde oorsprong. Deze wetgeving zal waarschijnlijk een ruimere toepassing krijgen naar aanleiding van de maatregelen die worden overwogen, in verschillende

gremia, inzake bestrijding van het terrorisme. De grondslag waarop deze bijzondere verplichting in het verleden werd gesteund stoelt op de overweging dat op de beoefenaars van de geviseerde beroepen – de notarissen, de boekhouddeskundigen, de revisoren, de gerechtsdeurwaarders - doch ook de geldtransporteurs, of de exploitanten van casino's - dikwijls beroep gedaan wordt om hun technische en professionele kennis aan te wenden voor verrichtingen waarbij ongeoorloofde gelden worden aangewend en witgewassen. Bijzonder is dat de accountants zich hierbij kunnen beroepen op hun beroepsgeheim, wat tot bijzondere toepassingsregelen heeft geleid.

Luidens het huidige artikel 2bis van de wet van 11 januari 1993 “ter voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld”, zijn, “voor zover zij daarin uitdrukkelijk voorzien”, de bepalingen van deze wet eveneens van toepassing op:

- 4° “de natuurlijke personen en de rechtspersonen ingeschreven op de lijst van de externe accountants en op de lijst van de externe belastingconsulenten” evenals de “personen ingeschreven op het tableau van de erkende boekhouders en op het tableau van de erkende boekhouders -fiscalisten.”

Hierbij volgende bedenkingen:

- De bepalingen van de witwaswet zijn dus slechts van toepassing op de accountants en op de belastingconsulenten in de mate dat zulks uitdrukkelijk is bepaald.
- Op enkele punten verdient de formulering van de wet verduidelijking: aldus de identificatieplicht van verdachte handelingen. Artikel 4 verplicht de accountant en/of belastingconsulent zich te vergewissen van de identiteit van zijn cliënt: dit betreft niet enkel de onderneming waarvoor hij een

opdracht uitoefent, doch elke opdrachtgever, vooral de toevallige. In dit laatste geval ontstaat immers nogal eens vrees dat deze cliënt handelt voor rekening van een derde.

- De eerste verplichting ten aanzien van de cliënten bestaat er in deze te identificeren. Indien de – hoofdzakelijke - opdracht de som van 10.000 euro overtreft, of indien er een vermoeden is van witwassen, zal men tot identificatie moeten overgaan. Dit geschiedt in overeenstemming met de gebruikelijke technieken, zoals reispas, identiteitsbewijzen, statuten. Vooral met het oog op eventuele naamlening is het belangrijk dat de identificatie gebeurt aan de hand van betrouwbare gegevens.
- Daarom moet de accountant en/of de belastingconsulent ook voor de vaste cliënten de nodige identiteitsgegevens bijhouden.
- De accountant en/of de belastingconsulent die vermoedt dat er witwasverrichtingen gepleegd werden, of die met dit soort operaties in verband staan, zal aan de cel aangifte moeten doen. Inmiddels kan de verrichting uitgevoerd worden. Dezelfde regel geldt voor de belastingconsulenten. Na aangifte is er bescherming tegen rechtsvervolging voor de medegedeelde feiten.
- Ofschoon de wet niet zeer duidelijk geformuleerd is, gaat het om verrichtingen van de opdrachtgever waarvoor de accountant of de belastingconsulent om advies wordt gevraagd.
- Ten aanzien van deze rechtsbetrekking geldt de onderzoek-, identificatie, en documentatieverplichting. Men kan hieruit afleiden dat er geen algemene onderzoeksplicht geldt ten aanzien van door cliënten gestelde verrichtingen: artikel 14bis bepaalt dat de accountants tot kennisgeving aan de Cel voor Financiële Informatie

gehouden zijn, wanneer zij “in de uitoefening van hun beroep feiten vaststellen waarvan ze weten dat ze verband houden met het witwassen van geld of die bewijsmateriaal kunnen vormen voor het witwassen van geld”. Hetzelfde geldt voor verrichtingen waarvan de accountant en/of de belastingconsulent weet of vermoedt dat zij verband houden met witwassen.

Voormelde verplichtingen dwingen de betrokken beroepsbeoefenaar niet tot systematisch onderzoek naar witwassen binnen de onderneming: enkel indien hij heeft kunnen vaststellen of vermoeden dat er witwaspraktijken aan de gang waren dient hij op te treden. In de praktijk blijkt het aantal meldingen bij de witwascel erg beperkt te zijn.

Uit het jaarverslag 2001 van het CFI blijkt dat in 2001 slechts 5 meldingen werden ontvangen, tegenover 3 meldingen voor de revisoren die tot eenzelfde meldingsplicht zijn gehouden. De rol van de accountant en/of de belastingconsulent in de materie van het witwassen zal op grond van de Europese richtlijn van december 2001 nog verder worden verfijnd. Deze wijziging is het gevolg van de geheimhoudingsplicht waartoe de accountant en de belastingconsulent krachtens de wet zijn gehouden. Luidens de bepaling van de richtlijn van 28 december 2001⁵ zijn de beoefenaars van bepaalde beroepen niet gehouden kennis te geven van de gegevens die zij bij hun cliënten hebben ontvangen of bekomen, hetzij in het kader van de evaluatie van de juridische toestand van de cliënt, hetzij naar aanleiding van het waarnemen van een opdracht van verdediging of vertegenwoordiging van deze cliënt in het kader van een gerechtelijke procedure, of in verband met een dergelijke procedure, ongeacht of de gegevens werden bekomen tijdens, vóór of na de procedure.

Deze uitzondering is duidelijk geschreven op maat van de advocaten. Binnen zekere grenzen zal zij ook door de accountant en/of belastingconsulent kunnen worden ingeroepen. Aldus zullen de gegevens die de fiscale raadgever bekomt van zijn opdrachtgever in het kader van de evaluatie van de toestand van een cliënt, niet moeten worden doorgegeven aan de instanties belast met het opsporen van witwashandelingen.

- *de accountant of belastingconsulent als bestuurder van vennootschappen*

Artikel 31 van de wet van 22 april 1999 bepaalt dat de externe accountants geen bestuursmandaten mogen waarnemen in vennootschappen andere dan beroepsvennootschappen van en met accountants. Gerechtelijke mandaten worden van dit verbod uitgezonderd: accountants treden geregeld op als gerechtelijke bewindvoerders.

Opvallend is dat het verbod niet enkel betrekking heeft op mandaten bij vennootschappen waarbij de accountant al andere beroepsactiviteiten uitoefent, en waar duidelijke vragen van onafhankelijkheid kunnen rijzen. Alle mandaten zijn geïsoleerd. De regels van de plichtenleer van de accountant, vastgesteld bij KB van 1 maart 1998 verscherpt deze regel in meerdere opzichten:

- voor de zogenaamde monopoliefunctie: verbod om op treden voor vennootschappen waarbij de betrokkene, zijn echtgenote of verwante tot de tweede graad bestuurder was, hoofdaandeelhouder, of van een met deze vennootschap verwante vennootschap⁶. In het jaarverslag over 2000 van het IAB wordt een geval vermeld van een sanctie ten aanzien van een accountant die het controleverslag bij ontbinding had opgesteld van een vennootschap die behoorde tot

het accountantskantoor van de betrokkene;

- ook voor controleopdrachten betreffende de jaarrekening of andere boekhoudkundige bescheiden geldt een strenge verbodsregeling: binnen de twee jaar van het einde van een mandaat van zaakvoerder, bestuurder, of leider van de boekhouddiensten, mag hij niet aanvaarden een dergelijk controleverslag op te stellen⁷.

Een andere uitzondering wordt toegelaten op grond van een voorafgaande steeds herroepbare toelating van het Instituut.

De motivering van deze strenge onverenigbaarheid zal men situëren op het stuk van de objectieve en professionele dienstverlening waartoe de accountant en de belastingconsulent gehouden zijn, en in de buitenwereld ook aldus gepercipieerd dient te worden. Nochtans lijkt deze beperking overmatig streng: waarom zou een accountant, zoals om het even welke andere persoon, niet betrokken mogen worden bij het bestuur van een onderneming, waar hij zijn professionele deskundigheid kan aanwenden, niet enkel als adviseur, doch ook als medebeslissingsgerechtigde bestuurder? Overigens erkent de wetgever zijn bekwaamheid om als bestuurder op te treden, vooral in de hypothese dat hij als voorlopige bewindvoerder door de rechtbank wordt aangeduid bij vennootschappen waar het bestuur, om een of andere reden, niet meer naar behoren kan worden verzekerd.

Indien men deze weg zou opgaan zijn evenwel een aantal vrij eenvoudige veiligheidsmaatregelen aangevoerd:

- geen mandaten bij vennootschappen waarvoor de accountant als adviseur optreedt; zoniet dreigt de onafhankelijkheid en de objectiviteit van zijn adviesfunctie in het gedrang te

komen. Ook hier kan inspiratie worden gezocht in de regels die in de toekomst op de revisoren van toepassing zullen zijn met betrekking tot hun onafhankelijkheid: hierbij zullen associaties met andere beroepsbeoefenaars, en met revisoren in aanmerking genomen moeten worden;

- of hetzelfde moet gelden voor vennootschappen waarbij hij een “wettelijke opdracht” inclusief vertegenwoordiging en bijstand uitoefent, kan voor een bepaalde periode na de opdracht evenzeer vooropgesteld worden;
- indien hij een bestuursmandaat opneemt, zullen de handelingen die hij in deze hoedanigheid stelt, hem enkel privé verbinden, en zijn zij dus niet onderworpen aan het toezicht van het Instituut.

Dient een dergelijke liberalisering op een wettelijke tussenkomst te wachten? De omschrijving in de wettelijke bepaling wijst erop dat het Instituut enkel individuele vrijstellingen kan verlenen, en niet bij wijze van reglement kan optreden. Niets belet evenwel het Instituut de voorwaarden bekend te maken binnen dewelke zij normaliter de vrijstelling zal verlenen, zodat verzoekers die aan deze voorwaarden voldoen, een aanvraag kunnen indienen in omstandigheden waarin zij nagenoeg zeker zijn de vrijstelling te bekomen. Deze benadering zou het Instituut ook in staat stellen op voorzichtige wijze de regelen verder te verfijnen in functie van de ervaring dat het zal hebben opgedaan.

2. De externe accountant belast met het attesteren van bepaalde vennootschapsgegevens

In de vennootschapswetgeving komen een aantal gevallen voor waarin de accountant de volledige, getrouwe en juiste aard attesteert van gegevens die de beoordeling

door de aandeelhouders, en na publicatie door de derden mogelijk moeten maken. Dit zijn de gevallen waarin de accountant een gedeeld monopolie met de bedrijfsrevisor uitoefent. In deze gevallen treedt de accountant op als neutraal handelende deskundige, waarvan de activiteit niet betrokken is op een bepaald belang.

Volgende gevallen verdienen nadere aandacht:

1° Ontbinding van de vennootschap: artikel 181

Attesteren of de door het bestuursorgaan opgestelde staat van actief en passief de toestand van de vennootschap op volledige, getrouwe en juiste wijze weergeeft.

De accountant wordt aangeduid door het bestuursorgaan. Het verslag van de accountant is verplicht gesteld op straffe van nietigheid van de ontbinding; het wordt in conclusie in de notariële akte opgenomen en is als dusdanig aan externe publiciteit onderworpen.

2° Fusie van vennootschappen artikel 695 - Splitsing: artikel 731

De accountant, aangesteld door het bestuur, wordt geroepen een oordeel uit te spreken over het fusievoorstel van het bestuur, en meer in het bijzonder of de ruilverhouding naar zijn mening "al dan niet redelijk" is.

De wetgever omschrijft deze taak meer in het bijzonder. In het kader van een fusie zal de externe accountant nagaan of er bijzondere moeilijkheden waren bij de waardering, de onderscheiden waarderingmethododes vaststellen, en nagaan of deze methododes passend zijn. Verder moet hij verklaren tot welke waardering zij leiden en het betrekkelijke gewicht van de methododes beoordelen.

3° Omzetting - wijziging van rechtsvorm: artikelen 777 en 788

Hier is de opdracht van de externe accountant, aangesteld door het bestuur, beperkter: hij brengt over de staat van actief en passief, opge-

steld door het bestuur, verslag uit en moet nagaan of er enige overwaardering van het netto-actief heeft plaatsgehad.

Het verslag is een voorwaarde van geldigheid van de omzetting. Het verslag wordt in de oproeping aan de aandeelhouders meegedeeld.

4° Kapitaalverhoging

a. Uitgifte onder de fractiewaarde: artikel 582

Ook hier tussenkomst van de externe accountant, aangewezen door het bestuur, om de juistheid te attesteren van de gegevens van financiële en boekhoudkundige aard en te oordelen of zij voldoende zijn om de algemene vergadering voor te lichten.

b. Uitgifte buiten voorkeurrecht: artikel 596

Verslag met dezelfde strekking als bij uitgifte onder fractiewaarde.

5° Uitkoopbod (art. 213 KB)

Hier kan zowel de externe accountant als de externe belastingconsulent optreden.

Bij het verslag van de bieder moet de beoordeling van de accountant of van de belastingconsulent worden gevoegd, waarbij deze oordeelt over de "relevantie ten aanzien van de gebruikelijk gehanteerde waarderingscriteria, van de door de bieder gebruikte waarderingmethododes om de vennootschap te waarderen en de prijs te verrechtvaardigen". Hierbij moet hij zijn oordeel vermelden of "de prijs de belangen van de effecteneigenaars veilig stelt".

Het is duidelijk dat deze beoordeling heel wat verder gaat dan deze vermeldt in de vorige gevallen: de belangen van de uitgekochte effectenhouders staan immers rechtstreeks op het spel.

In de voormelde gevallen treedt de externe accountant - zoals de bedrijfsrevisor - op als een neutraal handelende deskundige. Hij verdeelt niet de belangen van een

bepaalde partij, zelfs indien hij door het bestuur is aangesteld. Het voorwerp van zijn opdracht wordt door de wet omschreven en is afhankelijk - zoals hiervoor aangetoond - van de aard van de rechtshandeling waarbij hij om tussenkomst wordt verzocht.

De gedachte dat hij als neutraal handelende deskundige tussenkomt in deze verrichtingen geeft de volle inhoud aan de begrippen van "onafhankelijkheid" dat in de wetgeving is omschreven.

Men kan hieraan twee verdere overwegingen vastknopen.

Indien de accountant zich met de vereiste deskundigheid en onafhankelijkheid kwijt van zijn opdracht, zal hij wegens schending van zijn beroepspllichten, niet enkel disciplinair ter verantwoording kunnen worden groepen, maar tevens wegens schending van wettelijke plichten. Hij zal in dat geval aansprakelijk kunnen zijn tegenover diegenen die schade hebben geleden door zijn tekortkoming. Dit leidt tot aansprakelijkheid van de deskundige tegenover de aandeelhouders, inschrijvers of bestemmingen van bijvoorbeeld het uitkoopbod. De omstandigheid dat de tekortkoming zich situeert in de uitvoering van de aannemingsovereenkomst die met de vennootschap werd gesloten, verhindert niet de rechtstreekse aansprakelijkheid tegenover derden: overeenkomstig de vaststaande rechtspraak van het Hof van Cassatie kan de uitvoering van een contractuele verplichting immers tevens een onrechtmatige daad uitmaken tegenover derden. Anders dan bij uitvoeringsagenten ten aanzien van een verplichting van de vennootschap, betreft het hier verplichtingen die de wetgever rechtstreeks ter bescherming van de bedoelde partijen heeft ingesteld. Er bestaat derhalve geen reden om de rechtspraak van het Hof van Cassatie inzake coëxistentie van aansprakelijkheid toe te passen. Een tweede bedenking sluit aan bij de actualiteit: in elk geval voor wat

betreft de hier bedoelde wettelijke opdrachten kan er aanleiding bestaan de onafhankelijkheid van de accountant beter te omschrijven, en zich te laten inspireren door de voorschriften die ten aanzien van de revisoren worden vastgesteld. Uiteindelijk betreft het dezelfde vragen, zij het in de context van specifieke handelingen van vennootschappen. Zelfs indien de thans in voorbereiding zijnde wettelijke regelen op het stuk van de onafhankelijkheid van de revisoren als dusdanig niet van toepassing zijn, kunnen dezelfde beginselen nochtans een goede bron van inspiratie zijn voor de toetsing van de onafhankelijkheid van de accountants minstens in de hier bedoelde samenhang.

3. De externe accountant verleent bijstand aan een aandeelhouder

In artikel 166 W. Venn. wordt bepaald dat in vennootschappen waar geen commissaris werd aangesteld, iedere vennoot individueel onderzoeks- en controlebevoegdheden kan uitoefenen. "Hij kan zich laten vertegenwoordigen door een accountant". In het door de Kamer goedgekeurde wetsontwerp "corporate governance" wordt expliciet melding gemaakt van de mogelijkheid tot het verstrekken van bijstand. In artikel 385 worden bijzondere voorschriften voor de coöperatieve vennootschap vastgesteld: ook hier kunnen de vennoten zich laten vertegenwoordigen door een externe accountant.

Een vergelijkbare bepaling treft men aan in artikel 194 luidens hetwelk de vereffenaars de rekeningen van de vereffende vennootschap ter zetel neerleggen. Ook hier heeft iedere vennoot een individueel onderzoeksrecht, en kan hij zich laten bijstaan door een bedrijfsrevisor of een externe accountant. Noch artikel 385 noch artikel 194 zullen door het boven vermelde wetsontwerp worden gewijzigd.

Men kan de vraag stellen of bij de uitvoering van deze opdrachten de externe accountant veeleer als de gangmaker mag optreden voor de aandeelhouder die hem heeft aangesteld. Hij is immers in dienst van deze aandeelhouder, en wordt overigens door hem betaald. De vraag dient mijn inziens ontkenmend beantwoord te worden. Ook als vertegenwoordiger of als bijstaande raadgever van een vennoot blijft de accountant de onafhankelijke zelfstandige beroepsbeoefenaar waarvan de plichten onder meer inzake onafhankelijkheid door de wet zijn omschreven. De omstandigheid dat hij optreedt als "vertegenwoordiger" van een aandeelhouder betekent enkel dat zijn handelingen de aandeelhouder kunnen worden toegerekend, dat het met andere woorden is alsof de aandeelhouder zelf de controlehandelingen had gesteld. Zijn handelingen binden enkel deze aandeelhouder, niet de vennootschap. Men zal er geen bijzondere toelating uit afleiden om op te treden als "advocaat" van deze aandeelhouder.

Als men de aard van deze opdracht van nabij ontleedt zoals deze thans in de huidige wet is geformuleerd, in het licht van de algemene verplichting van onafhankelijkheid, bestaat zij er enkel in de aandeelhouder deskundige bijstand te verlenen bij de uitoefening van zijn onderzoeksbevoegdheden. Deze bevoegdheid moet op deskundige, objectieve en dus onafhankelijke wijze worden uitgeoefend. De verdediging van de aanspraken van de aandeelhouder behoort niet tot de uitoefening van "de onderzoeks- en controlebevoegdheden". Een volmacht om de aandeelhouder te vertegenwoordigen kan dan ook geen afbreuk doen aan de dwingende wetsbepaling van artikel 31, 2°, op grond waarvan de externe accountant tot een onafhankelijke opstelling wordt gehouden.

4. De externe accountant als gerechtelijke deskundige

De accountant die optreedt als gerechtelijke deskundige doet dat vanzelfsprekend in een volstrekt neutrale hoedanigheid waarbij hij enkel de belangen van de waarheid zal dienen.

Besluit

De externe accountant en de externe belastingconsulent zijn vrije beroepsbeoefenaars die in het kader van overeenkomsten van huur van diensten hun deskundigheid en wetenschap ter beschikking stellen van hun opdrachtgever. Onverminderd de vraag wie de opdrachtgever is, zullen zij in elk geval gehouden blijven hun opdracht op een objectieve, professionele en onafhankelijke wijze uit te voeren. Ofschoon de strekking van hun opdracht aanzienlijke verschillen vertoont – vier basishypothesen werden geïdentificeerd – blijkt de ondertoon constant. Zij moeten optreden op een neutrale objectieve wijze. Zij staan ten dienste van hun opdrachtgevers, doch met eerbiediging van de regelen van hun beroep en van de materie waarvoor zij zich als deskundigen bij het publiek aanbieden. ¶

Voetnoten

- ¹ Zie art 35, in fine W. 22 april 1999.
- ² Art 28, §1, lid 1. W.
- ³ Het voorschrift wordt onrechtstreeks geformuleerd in art 28, §2 waar het betrekking heeft op de taken van het Instituut. Gelet op het bepaalde in art 31, 2° kan men nochtans aannemen dat dezelfde normen gelden voor wat betreft de uitoefening van de werkzaamheden.
- ⁴ Bepaald in artikel 58, lid 3.
- ⁵ Richtlijn van 4 december 2001, Pb. 28 december 2001, L. 344/76, waarbij o.m. artikel 6 van de Richtlijn 91/308 wordt gewijzigd.
- ⁶ Zie artikel 10, KB van 1 maart 1998; zie p. 52, jaarverslag 2000
- ⁷ Art 13, KB 1 maart 1998