

# Bijzondere mandaten

Jacques Colson

Accountant – Belastingconsulent

Lid van de Commissie van Begeleiding en Toezicht bij het IAB

In deze rubriek wordt getracht de knelpunten bij elk van de verschillende verslagen aan te stippen, zodat verduidelijkt wordt welke punten de beroepsbeoefenaar in acht moet nemen bij het uitvoeren van een bijzondere controleopdracht. In de praktijk wordt te veel van een typemodel uitgegaan, zonder dat de diepere achtergrond van de bedoeling van de verslagen tot uiting komt. Een checklist heeft enkel zin indien de beroepsbeoefenaar weet binnen welk kader en met welke bedoeling hij zijn verslag dient op te stellen. Het principe is steeds hetzelfde, maar de uitvoering is telkens verschillend, aangepast aan de omstandigheden. Een computer heeft veel voordelen, maar houdt ook gevaren in als men vanuit een typeverslag enkel wat cijfers en namen wijzigt. Hierdoor kan in sommige gevallen een controleverslag van omzetting de inhoud krijgen van een controleverslag over een ontbinding.

Deze bedenkingen en bemerkingen zijn gesteund op de ervaringen van de Commissie van Begeleiding en Toezicht binnen het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten.

## Algemeen

Er kan niet voldoende aandacht worden gevestigd op het belang van de opdrachtbrief, die duidelijk de wederzijdse plichten van de cliënt en de accountant of belastingconsulent bepaalt.

Deze opdrachtbrief geeft een omschrijving van de werkzaamheden die de accountant of de belastingconsulent moet uitvoeren, de termijn en de vergoeding (of minstens een omschrijving van de berekeningswijze van het ereloon). De Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten vraagt tevens om geen verbrekingsvergoedingen te vorderen van cliënten omdat dit in strijd is met de waardigheid die een accountant of belastingconsulent dient te bezitten.

Een dergelijke werkwijze geeft de accountant of belastingconsulent de mogelijkheid om bij een latere discussie met de cliënt terug te vallen op de opdrachtbrief. Bij een geschil voor de rechtbank kan deze opdrachtbrief als een overeenkomst tussen partijen worden beschouwd.

Omdat de toestemming van beide partijen noodzakelijk is om voor een arbitragecommissie te verschijnen, wordt dit best in de opdrachtbrief opgenomen, zodat bij discussie het dispuut onmiddellijk kan worden voorgelegd aan de arbitragecommissie. De arbitragecommissies doen uitspraak over ereloongeschillen tussen accountants en/of belastingconsulenten en hun cliënten. De arbitrage biedt ten overstaan van de klassieke rechtspraak het voordeel dat het sneller en

kosteloos is en wordt gevonnist door deskundigen. Tegen een arbitragebeslissing is geen beroep meer mogelijk.

Deze regels gelden voor de gewone werkzaamheden die door een accountant of belastingconsulent met een cliënt worden aangegaan, maar kunnen zeker ook worden gebruikt indien aan de externe accountant een wettelijke opdracht wordt gegeven.

Opdrachtbrieven mogen echter geen afwimpeling zijn van de beroepsverantwoordelijkheid van de accountant. De opdrachtbrief mag niet worden verward met de aanstellingsbrief, die steeds moet worden opgesteld door het bestuursorgaan van de vennootschap die de externe accountant aanduidt. Bij deze aanstellingsbrief dienen het bijzonder verslag van het bestuursorgaan en de te controleren staat van activa en passiva bijgevoegd te zijn.

Een algemene regel van de deontologie schrijft eveneens voor dat een accountant en/of belastingconsulent een opdracht niet mag aanvaarden indien:

- hij niet over de nodige bekwaamheid beschikt;
- hij onvoldoende tijd en personeel heeft om de opdracht uit te voeren;
- er een probleem van onafhankelijkheid is of dreigt te ontstaan.

Indien een confrater voor de eerste maal een bijzondere opdracht aanvaardt, dient hij zich vooraf te informeren over de juiste werkwijze. Ik verwijs hiervoor naar de normen, die verschenen zijn in het *Vademecum van de Accountant en de Belastingconsulent*.

Een helpdesk op het Instituut staat eveneens ter beschikking van de leden die enige twijfel hebben over de uitvoering van een controleopdracht. Een gedachtewisseling kan soms veel verduidelijken.

### Verslag bij de ontbinding van een vennootschap

Zoals voorgeschreven, dienen de verslagen opgesteld door een externe accountant in verband met wettelijke opdrachten aan het Instituut te worden gezonden, binnen de 15 dagen na de ondertekening.

Veel confraters wachten met het doorsturen van hun verslag tot zij de zekerheid hebben dat de bijzondere algemene vergadering werd gehouden. Dit is een foute instelling. Een verslag moet aan het Instituut worden toegezonden, zelfs indien de bijzondere algemene vergadering geen doorgang heeft gevonden.

Het verslag dat aan het Instituut wordt bezorgd, dient eveneens gedateerd en ondertekend te zijn. Een voor echt verklaard afschrift zou volgens mijn persoonlijke mening aanvaard kunnen worden. In de toekomst zou ook de mogelijkheid moeten worden onderzocht om de verslagen bijvoorbeeld via een pdf-bestand aan het Instituut door te sturen, indien dit met een gecertificeerde handtekening vervolledigd wordt.

Bij het onderzoek van een staat van activa en passiva van een vennootschap in het vooruitzicht van haar ontbinding moet ook aandacht worden besteed aan de administratieve en boekhoudkundige organisatie van de gecontroleerde onderneming. Hierdoor kan de beroepsbeoefenaar zich een beeld vormen van de volledigheid en de juistheid van de voorgelegde staat van activa en passiva.

Uit het oogpunt van de controle is de organisatie bij kleine ondernemingen een teer punt, omdat de scheiding van de functies dikwijls niet mogelijk is, er onvoldoende personeel is en/of de eigenaar zelf alle functies uitoefent. In dit geval worden de controlewerkzaamheden gefocust op de substantiële aanwezigheid en de volledigheid van de activa- en passivaposten.

De controlerende externe accountant maakt melding van de eventuele tekortkomingen en geeft aan welke bijkomende controlewerkzaamheden hij heeft uitgevoerd. De algemene vermelding "Tekorten in de administratieve organisatie werden opgevangen door de materiële controlewerkzaamheden uit te breiden" roept eerder vragen op dan dat zij er oplost.

De aanpassingen die het bestuursorgaan aanbrengt aan de waarderingsregels, moeten in een verslag worden opgetekend. Nazicht van deze verplichting en de toepassing ervan is eveneens noodzakelijk.

De aanpassingen en voorzieningen die opgelegd zijn in-gevolge artikel 28 van het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001, moeten geboekt zijn.

Indien het bestuursorgaan beslist om af te wijken van de discontinuïteit, bijvoorbeeld omdat lopende contracten die langer dan één jaar in beslag nemen, nog moeten worden afgewerkt, moet de staat van activa en passiva in continuïteit worden opgesteld. Het bestuursorgaan moet dit in haar verslag verantwoorden en de externe accountant moet er melding van maken in zijn verslag.

De toepasselijke waarderingsregel in discontinuïteit is de realisatiewaarde van de verschillende elementen. Hier moeten dus zowel de meer- als de minwaarden in de staat verwerkt zijn, alsook de belastingen die eventueel zullen drukken op de realisatiewinsten.

Bemerkt ook dat de belasting op de liquidatiebonus, momenteel 10 %, door de vennootschap in vereffening moet worden ingehouden en doorgestort, maar dat dit geen kost is van de vereffening. Deze belasting wordt immers gedragen door de vennoten van de te vereffenen vennootschap.

In veel gevallen worden de controleverslagen van de staat van activa en passiva gemaakt voor vennootschappen waar het eigen vermogen gedaald is tot minder dan de helft van het maatschappelijk kapitaal of die zelfs een negatief eigen vermogen hebben. De externe accountant moet in zulk geval nazien of de verplichtingen van de alarmprocedure (art. 332 bvba en 633 nv) toegepast werden, omdat dit belangrijke informatie is naar de aandeelhouders toe, die eventueel de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan kunnen aanspreken.

Tevens zal de externe accountant de betreffende artikelen van de faillissementswetgeving (art. 9 en 10) opnemen in zijn verslag, zodat de vennoten en de te benoemen vereffenaar(s) zich bewust zouden zijn van de gevaren van een dergelijke vereffening.

Fiscaal is hier voorzichtigheid geboden. Soms stelt men in het verslag dat sommige schuldeisers hun schuld gedeeltelijk of volledig kwijtschelden. Dit betekent voor de vennootschap een uitzonderlijk inkomen, dat uiteraard belast zal worden.

Een volgende aandachtspunt zijn de voorzieningen voor de kosten van ontbinding en vereffening. Vooreerst verwijs ik naar het begrip "Voorzieningen". Voorzieningen dienen om risico's en kosten die naar hun aard duidelijk omschreven zijn, te dekken indien ze op balansdatum "waarschijnlijk" of "zeker" zijn, maar waarvan het bedrag niet vaststaat. Zij mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa.

Zij moeten tevens voldoen aan de eisen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw (zie art. 50 e.v. van het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen). Voorzieningen zijn geen "Nog te ontvangen facturen" of "Overlopende rekeningen".

Naargelang de aard van de onderneming en de activiteit die zij uitoefent, zullen misschien meer risico's verbonden zijn aan een stopzetting. Denken wij bijvoorbeeld aan de bouwfirma's, waar een tienjarige waarborg een verplichting is. Ook milieuproblematiek kan de voorzieningen zeer sterk doen oplopen.

De mogelijke kosten om de activa van de vennootschap ten gelde te maken of om vorderingen te innen zijn niet altijd correct in te schatten, zodat er steeds een graad van onzekerheid over deze voorzieningen zal bestaan.

Dit onder de aandacht van de vennoten brengen is dan ook een noodzaak voor de beroepsbeoefenaar die de vennootschap begeleidt, maar tevens een aandachtspunt voor de externe accountant die een controleverslag opstelt over de ontbinding van een vennootschap.

Een volgende probleem stelt zich indien een staat van activa en passiva wordt voorgelegd, waarbij reeds alle activa ten gelde werden gemaakt (de zogenaamde "lege doos").

De controlerende externe accountant moet zich bewust zijn van de gevaren die hier verscholen zijn. Mogelijk is er onttrekking van het actief gebeurd ten nadele van de schuldeisers of van andere vennoten. Nagaan wanneer, aan wie en tegen welke voorwaarden de activa verkocht werden, lijkt mij dus geen overbodige controlewerkzaamheid.

Tevens kan dit een duidelijke aanwijzing geven aan de vennoten over het beleid van het bestuur van de te ontbinden vennootschap. ●

(Wordt vervolgd)