

UIT HET BUITENLAND

HET ACCOUNTANTSBEROEP IN BELGIË WETTELIJK GEREGELD

door Drs L. J. M. Roozen

1. *Geschiedenis.*

In het Belgisch Staatsblad van 2 September 1953 is afgekondigd de „Wet van 22 Juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren”.

Reeds eerder — o.a. in 1939 en 1945 — werd hiertoe in parlementaire kringen initiatief genomen. Door de laatste wereldoorlog en zijn nasleep werd de behandeling echter verschoven.

Vervolgens stelde een in 1946 gevormde Staatscommissie een Voorontwerp van Wet samen, op basis waarvan de Regering op 3 December 1947 bij de Kamer van Volksvertegenwoordigers een geheel nieuw wetsontwerp indiende. Laatstgenoemd ontwerp, alsmede de Memorie van Toelichting daarop, werden destijds volledig in dit maandblad opgenomen ¹⁾.

De M. v. T. noemt als strekking van de wet het beschikken over een onafhankelijk Bedrijfsrevisorenkorps:

- a. „ter verzekering van de doelmatigheid van de structuur-hervormingen, die binnenkort het voorwerp van een wetsontwerp zullen uitmaken”.
- b. „als voorafgaande voorwaarde voor iedere hervorming van de wetgeving op de Handelsvennootschappen, in de betekenis van een doelmatiger bescherming van de spaarders” ²⁾.

Het op gang brengen van het Instituut werd in de M. v. T. gekenschetst als het „vertrekken van het nulpunt”.

De zgn. Koningskwesie heeft tot tweemaal toe geleid tot ontbinding van het parlement, waardoor de behandeling ook van dit ontwerp en enkele tegen-ontwerpen werd afgebroken.

Na het herstel van de politieke rust werden opnieuw twee nieuwe initiatiefontwerpen (nl. van de kamerleden Willot en Leburton) ingediend. Dit uitgangspunt leidde op 22 November 1951 tot de aanneming van een wettelijk door de Kamer van Volksvertegenwoordigers en voorlegging dezer tekst aan de Senaat.

Nu begon de ellende pas goed. Een hevig verzet rees van de zijde van de leiders der ondernemingen. Het in Maart 1951 opgerichte „Comité voor de Verdediging van de Vrije Onderneming” drukte zich in een openbaar geschrift op de volgende krasse wijze uit.

„..... deze nieuwe politiemannen en rechercheurs, bekleed met écht inquisitoriale macht om, voor rekening van gelijk welke dirigistische of andere regering, de particuliere en persoonlijke aangelegenheden van zakenmensen te gaan doorsnuffelen.”

Wat was er dan wel gebeurd en welke bepalingen uit het door de Kamer aangenomen ontwerp hielden een zodanige bedreiging van de ondernemingsvrijheid in, dat zulk een grof geschut in stelling moest worden gebracht?

Wij wijzen er allereerst op, dat inmiddels de zg. structuurhervormingen, waarvan in de M. v. T. van 3 December 1947 sprake was, haar

¹⁾ Jaargang 1948, Nos. 4 en 5.

²⁾ Zie slotopmerking.

wettelijk beslag hadden gekregen, nl. in de Wet van 20 September 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven. Deze wet voorziet in de op-richting, binnen een onderneming, van een Ondernemingsraad, waarin ook vertegenwoordigers van de werknemers zitting hebben en die o.m. tot taak heeft, jaarlijks kennis te nemen van, door het ondernemingshoofd te verstrekken, schriftelijke „inlichtingen, verslagen en bescheiden, die de Ondernemingsraad kunnen voorlichten over de bedrijfsuitkomsten van de onderneming”.

Bij K.B. van 27 November 1950 zijn deze gegevens nader gepreciseerd; zij omvatten een globale balans, de bedrijfsuitkomsten, de gang van zaken en het rendement, de invloed van de variaties der globale kostenbestand-delen op de resultaten (alleen laatstgenoemde gegevens mogen in per-centages worden vermeld), een vergelijking der resultaten met twee voor-afgaande jaren en een verklaring van de verschillen, het directieverslag en de jaarrekening voor de aandeelhouders resp. andere statutaire of soortgelijke stukken.

Voorwaar geen kleinigheid!

Voorts kunnen de door de arbeiders benoemde leden van de Onder-nemingsraad verlangen, dat „de medegedeelde verslagen en bescheiden juist en volledig (worden) verklaard door een beëdigd revisor”. „De revisor wordt aangewezen door de Ondernemingsraad” (dus door de Raad in zijn geheel). Aldus de Wet houdende organisatie van het be-drijfsleven.

Over de betekenis van deze Wet — casus belli der uiterste politieke richtingen — kunnen wij kort zijn: zij staat bij dit onderwerp (de wette-lijke regeling van het openbaar accountantsberoep) geheel buiten discus-sie. Wij volstaan met op te merken, dat het scheppen van een specifieke functie voor de openbare accountant, op zichzelf niets bijzonders is. Zo-als partijen bij een civielrechtelijke overeenkomst of bij statuten van een vereniging of vennootschap, een functie voor een openbaar accountant kunnen scheppen, zo kan de wetgever dit ook. Wij noemen in dit verband de krachtens de Companies-Act verplichte accountantscontrole voor publieke vennootschappen in Engeland en, wat ons land betreft, de Pen-sioen- en Spaarfondsenwet. Dergelijke wetten beïnvloeden op geen enkele wijze de algemene functie van de openbaar accountant, die zich voor het geven van zijn onpartijdig oordeel betreffende alle vraagstukken, die op het terrein van zijn deskundigheid liggen, in het maatschappelijk verkeer ter beschikking houdt.

De grote fout echter, welke in België bij de totstandkoming van de wettelijke regeling van het accountantsberoep is gemaakt, is deze, dat men heeft gemeend, de functie (maatschappelijke plaats) resp. de taak (de werkzaamheden) van de accountant *in deze wettelijke regeling* te moeten (en te kunnen!) omschrijven. Dit is reeds het geval met het wets-ontwerp 1947 en mogelijk ook in eerdere ontwerpen.

In artikel 10 van het wetsontwerp 1947 luidt die omschrijving:

„Het beroep van bedrijfsrevisor bestaat in het uitvoeren, voor rekening van derden, van alle opdrachten, die de organisatie der boekhoudkundige diensten, de verbetering van en het toezicht op alle boekhoudkundige en administratieve bescheiden ten doel heb-ben. Het doel dezer werkzaamheden kan eveneens bestaan in het ontleden, door middel van de boekhoudkundige techniek, van toe-stand en werking der onderneming, zowel ten opzichte van hun

credietwaardigheid, hun rendement en het door hen gelopen risico, als ³⁾ van de op hen toepasselijke wetten."

Men vraagt zich na lezing van dit artikel af, wat er de bedoeling van is. Het bevat meer een omschrijving van een interne taak (die ook door anderen verricht kan worden met name door de chef-boekhouder) dan een omschrijving van een functie. De M. v. T. zwijgt in alle talen over de betekenis van het artikel.

In het door de Kamer goedgekeurde ontwerp (1951) wijkt de omschrijving (in art. 3) aanzienlijk af van die van 1947:

„Het ambt van revisor bestaat in het vervullen, onder zijn persoonlijke verantwoordelijkheid, van alle opdrachten die ten doel hebben de rekeningen der ondernemingen na te zien en de juistheid en de echtheid er van te waarmerken.

De revisor mag, zonder verplaatsing, inzage nemen van de boeken, de briefwisseling, de processen-verbaal en in het algemeen van alle schrifturen der onderneming waar hij zijn functie moet uitoefenen."

De eerste alinea van deze omschrijving is beter, zij houdt tenminste een functiebepaling in („ambt vervullen van opdrachten persoonlijke verantwoordelijkheid waarmerken"). Zij is ten onrechte beperkt tot die t.b.v. de ondernemingen; afgezien hiervan zouden wij met de omschrijving kunnen instemmen, *indien zij was gebleven buiten de wet* (zij had bv. opgenomen kunnen worden in de M. v. T.).

Bedenklijker is de tweede alinea, waarin sprake is van een *bevoegdheid* van de accountant. Dit brengt ons het felle protest van het Comité voor de Vrije Onderneming in herinnering! Ook van de kant van de accountant rijst echter bezwaar. De beoefenaar van een vrij beroep heeft geen wettelijke bevoegdheid van node. Hij dient zelf te bepalen, welke werkzaamheden hij moet verrichten om tot een verantwoorde uitspraak (zijn „verklaring") te komen. En hij heeft steeds de vrijheid zich terug te trekken, indien hem daarbij een belangrijke belemmering in de weg wordt gelegd.

Wij stellen dit zo nadrukkelijk, omdat de bevoegdheidsomschrijving in de definitieve wettekst (art. 3) is gehandhaafd, erger nog: — daarin met zoveel woorden is gekoppeld aan de Wet houdende organisatie van het bedrijfsleven (overigens is de oude tekst van 1946 daarin vrijwel gelijk-luidend teruggekeerd):

„..... Wordt hij krachtens par. 3 van artikel 15, b, 2e, der wet van 20 September 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven met een opdracht belast, *dan mag* (wij cursiveren) de revisor, zonder verplaatsing, en binnen de perken van zijn opdracht, inzage nemen van de boeken (enz. verg. art. 3 van het ontwerp van de Kamer)."

Als men dit leest wrijft men zich toch wel even de ogen uit en men vraagt zich af, of de twee politieke richtingen, die in de strijd om de maatschappelijke „structuurwijzigingen" tegenover elkander teveldestaan, haar meningsverschillen, toen de Wet houdende organisatie van het bedrijfsleven eenmaal was tot stand gekomen, verder op de rug van de openbare accountants hebben uitgevochten. Men kan niet ontkomen aan de indruk, dat deze partijen hebben getracht, via de functie-omschrijving in de Wet houdende oprichting van een Instituut van Bedrijfsrevisoren, de praktische

³⁾ In de tekst in MAB 1948/No. 4, blz. 111 is dit woord abusievelijk weggelaten.

uitwerking van de Wet houdende organisatie van het bedrijfsleven zoveel mogelijk te versterken resp. te verzwakken, al naar gelang haar appreciatie of verwerping van een wettelijke bedrijfsorganisatie.

Het tragische daarbij is, dat het Comité voor de Vrije Onderneming, dat zich ten doel heeft gesteld de verdediging van de vrijheid van handelen binnen de onderneming, heeft toegelaten, ja zelfs heeft bevorderd, dat de Belgische accountant formeel wettelijke bevoegdheden heeft gekregen, als ware hij een overheidsdienaar of de „aangestelde” van een groep arbeiders.

Overigens staat het wel vast, dat deze strijd, eenmaal aangevat, niet door de formulering van de Wet is beslist. Zulks blijkt ook duidelijk uit het uitvoerige „Commentaar” op deze wet, door het Comité in boekvorm uitgegeven ⁴). Daarin worden de accountants geschilderd als:

„onbetwistbaar bevoegde personen, volledig onafhankelijk zowel tegenover de overheden als tegenover gelijk welke andere aan de onderneming vreemd zijnde personen”

en voorts als „waardevolle en nuttige medewerkers ten dienste van de ondernemingen”, als „normale medewerkers van de ondernemingshoofden en van al dezen die bij de goede gang van de onderneming belang hebben” (blz. 5).

Het komt ons voor, dat dit wel verder gaat dan het streven om „de revisoren uit het kader der Structuurhervormingen los te maken” (blz. 5).

In het Commentaar spreekt het Comité zich uit voor „een vrij beroep van het accountantsonderzoek” (blz. 6) en acht dit principe ook in de Wet verwezenlijkt. Uit het voorgaande mag duidelijk zijn, dat wij dit laatste oprecht betwijfelen, omdat met een vrije beroepsuitoefening niet strookt een wettelijke machtiging tot het verrichten van werkzaamheden om tot een verantwoord oordeel te komen.

Er is echter meer. Het is begrijpelijk, dat het Comité in zijn verweer tegen een z.i. te stringente uitvoering van de Wet houdende organisatie van het bedrijfsleven, en eenmaal dit verweer gezocht hebbende in een omschrijving van des accountants taak, geneigd is deze taak zoveel mogelijk te beperken.

En dit aan banden leggen van een vrij beroep door het Comité voor de Vrije Onderneming gaat wel zeer ver! Wij geven de volgende bloemlezing uit de in het Commentaar gegeven interpretatie van de Wet, met name van artikel 3, „met artikel 7 betreffende de onverenigbaarheden de spil waarrond gans het systeem draait” (blz. 9).

„..... dat de revisor zich onmogelijk met het „beleid” van het ondernemingshoofd kon inlaten, inzonderheid wat betreft de afschrijvingen en de provisies” (blz. 4).

„..... dat bij de waarmaking van de rekeningen generlei commentaar te pas kwam” (blz. 4).

„..... hij mag zelf de boekhouding niet voeren” (blz. 11) ⁵).

„..... Hij heeft eerst en vooral als taak alle opdrachten uit te voeren i.v.m. de organisatie van boekhoudingsdiensten. Het is de

⁴) Commentaar betreffende de wet houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren (verkrijgbaar bij het Comité, 29 Montoyerstraat, Brussel).

⁵) Zie mijn opstel voor het vraagstuk van de accountant-boekhouder in het MAB 1951/No. 11 (in het bijzonder de conclusies 1a en 3b op blz. 452).

enige organisatie-opdracht waarmee hij belast kan worden. En dan nog alleen door het ondernemingshoofd Iedere andere organisatie-opdracht is hem ontzegt, zelfs op verzoek van het ondernemingshoofd.

..... dat de organisatie-opdracht i.v.m. de boekhoudingsdiensten meer betrekking heeft op het organiseren van de boekhouding als dusdanig (boeken, steekkaarten, tabellen, enz.) dan op de personen die met het bijhouden der boeken, enz. belast zijn" (blz. 14).

„Kortom, de bedrijfsrevisor zal alle opdrachten mogen (!) uitvoeren in verband met hetgeen in het algemeen het „accountants-onderzoek" wordt genoemd, met uitzondering van die welke behoren tot het beheer en de organisatie der ondernemingen" (blz. 11).

„..... dat, wat zijn arbeidsterrein betreft, de revisor, werkelijk een boekhouder is en niets anders dan een boekhouder, zij het dan ook een boekhouder van een hogere categorie" (blz. 12).

„..... het is de revisor die naar de bescheiden moet gaan, niet het omgekeerde" (blz. 24).

Het begrip „bevoegdheid" wordt bovendien herhaaldelijk in andere betekenissen gebruikt, nl. die van deskundigheid en functie.

„De algemene bevoegdheid ligt in wat hij bij machte is te doen: de revisor kan belast worden met opdrachten van organisatie, verbetering, nazicht of waarmerking, boekhoudkundige ontleding. Wanneer hij echter belast is met een bijzondere opdracht, moet hij zich daaraan houden en mag zijn algemene bevoegdheid hem niet het recht verlenen om de perken van die opdracht te buiten te gaan" (blz. 13).

Uit alles spreekt een angst voor de accountant-„opsporingsambtenaar";

„zo mag een revisor belast met een opdracht van waarmerking in het kader der wet van 20 September 1948 zijn algemene bevoegdheid niet aanwenden om een bepaalde boekhoudkundige organisatie op te leggen (!) of om een advies te verstrekken over de toestand of de werking van de onderneming. Hij mag alleen de waarmerking verrichten" (blz. 13).

Zo zouden wij kunnen doorgaan ⁶⁾. Wij volstaan echter met de belangstellende lezer te verwijzen naar het Commentaar en wagen de voorstelling, dat de bevoegdheidsomschrijving mettertijd wel uit de wettelijke regeling zal verdwijnen, hetgeen een bewijs zou zijn van een groeiend inzicht in de eigenlijke maatschappelijke functie van de openbaar accountant.

Een aantal belangrijke uitspraken, waarmee wij kunnen instemmen, geven ons tot deze optimistische veronderstelling aanleiding:

„De revisor zal een oordeel moeten vellen over de wijze, waarop de boekhouding de economische werkelijkheid bestrijkt. Hij moet zeggen, of er overeenstemming bestaat tussen de rekeningen en die werkelijkheid, en of eerstgenoemde een getrouw beeld verstrekken van deze laatste" (blz. 18).

⁶⁾ Een deel van de gegeven citaten zijn uitspraken, weliswaar niet van het Comité zelf, doch door hem met instemming en ter staving van zijn eigen betoog aangehaald.

„In feite veronderstelt de waarmerking een voorafgaand werk van nazicht" (blz. 19).

„Zelfs wanneer hij (de revisor) handelt in het openbaar belang, in opdracht van de wet, zoals dit het geval is bij de toepassing van de wet van 20 September 1948, dan nog handelt de revisor onder zijn eigen verantwoordelijkheid en niet voor rekening of in naam van het gezag" (blz. 29).

„Er dient naar gestreefd, dat in de praktijk één en dezelfde revisor de verschillende opdrachten zou uitvoeren die in de schoot der onderneming moeten worden vervuld". (blz. 30)

„De waarmerking zal nooit meer zijn dan het advies van een deskundige" (blz. 31).

Thans nog enige algemene opmerkingen. Wij volgen hierbij de tekst van de Wet (als bijlage in het Commentaar opgenomen).

Artikel 1 voorziet in de oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren. De algemene wetsomschrijving in artikel 2 is vergelijkbaar met die van het N.I.v.A., met dien verstande, dat de zorg voor de opleiding uitdrukkelijk wordt vermeld, terwijl het element van de verzorging van de belangen der leden ontbreekt.

Over artikel 3 hebben wij reeds uitvoerig gesproken.

Artikel 4 vermeldt de toelatingsvoorwaarden. Belangrijk zijn de volgende eisen.

- a. Belgische nationaliteit, behoudens door de Koning toegestane afwijking
- b. Het doorlopen van een stage
- c. Diploma

Ad a. Deze eis is vooral van betekenis i.v.m. artikel 7, volgens welke de „titel van bedrijfsrevisor" alleen door leden van het Instituut mag worden gevoerd, en i.v.m. artikel 27, hetwelk strafbaar stelt degene, die zich in het openbaar onrechtmatig de *hoedanigheid* van bedrijfsrevisor toeëigent. Artikel 27 opent m.i. de mogelijkheid, dat het optreden door niet-leden (c.q. niet-Belgen, behoudens uitzondering) onder een andere titel dan „bedrijfsrevisor", verboden kan worden. Dit is speciaal van belang voor Nederlandse accountants, die in België dochterinstellingen van Nederlandse ondernemingen controleren.

Ad b. Artikel 18 voorziet in een stagereglement. Voorwaarde voor toelating tot de stage is het bezit van een diploma, dat toegang geeft tot het hoger onderwijs (art. 17, lid 2).

Ad c. Men dient „op het einde van de stage houder (te) zijn van een diploma van licentiaat in de economische, handels- of actuariële wetenschappen, of van handelsingenieur, uitgereikt door een Universiteit, handelshogeschool of door de centrale examencommissie van het technisch onderwijs." (studieduur tenminste vier jaar). Een andere mogelijkheid is het bezit van een diploma op hetzelfde onderwijsniveau, doch in een ander vak, gecombineerd met een „eindexamen als stagiaire". Enige aanwijzing van een scholing in gespecialiseerde accountantsdeskundigheid ontbreekt. In de lijst van instellingen, welke de titel van licentiaat uitreiken (bijlage II van het Commentaar), worden als „specialiteiten" genoemd: „handels-, consulaire, maritieme en koloniale wetenschappen", „handelsingenieur", „handels-, administratieve en consulaire wetenschappen", „financiële en consulaire wetenschappen" en meer van dergelijke combinaties.

Artikel 13 voorziet in een Raad (bestuur). „De raad verzekert de werking van het Instituut overeenkomstig deze wet en de reglementen” (artikel 14).

Merkwaardig is, dat de handhaving van de tucht in handen is gelegd van de Raad (artikel 19). Alleen de tuchtrechtspraak in hoger beroep is onafhankelijk (artikel 21). Niet duidelijk is, of deze tuchtrechtspraak ook betrekking heeft op de eigenlijke vakuitoefening, gezien artikel 8, waarin is bepaald, dat „de aansprakelijkheid der bedrijfsrevisoren valt onder de voorschriften van het gemene recht” en artikel 27 „waarin bijzondere strafrechtelijke bepalingen zijn opgenomen (onrechtmatig toe-eigenen van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor, schending van de geheimhouding en het met bedrieglijke opzet afleggen van valse of onvolledige verklaringen).

In het Commentaar worden deze zaken dooreengehaald:

„alleen de valse of onvolledige verklaringen „met bedrieglijke opzet” afgelegd, (worden) *strafrechtelijk* gestraft”

en

„De onnauwkeurige, onvolledige of verkeerde verklaring zonder bedrieglijk opzicht mogen geen aanleiding geven tot *tuchtstraf*, doch wel tot eventuele burgerlijke aansprakelijkheid.” „Zelfs het gewoon opzet geeft geen aanleiding tot *strafrechtelijke* bestraffing” (blz. 56).

Wij achten het voor een goede beroepsorganisatie van grote betekenis, dat onder de beroepstuchtrechtspraak ook zal vallen, het afleggen van onjuiste verklaringen, zelfs indien *gewoon* opzet („het bewustzijn van het feit, dat de verklaring vals of onvolledig is en de vrije wil ze niettemin af te leggen” Blz. 56) *niet* aanwezig is!

Het Commentaar zegt: „Vergissing te goeder trouw of verkeerde interpretatie kunnen natuurlijk aanleiding geven tot eventuele burgerlijke aansprakelijkheid; echter niet tot strafrechtelijke straf.” Open (en gewenst) blijft o.i. het opleggen van een *tuchtrechtelijke* straf. Zulks is afhankelijk van de inhoud, welke het tuchtreglement heeft of zal krijgen: de reglementen waarin de wet voorziet moeten door de Voorlopige Raad binnen zes maanden na zijn instelling opgemaakt en voorgelegd worden. Het betreft hier het huishoudelijk reglement, het stagereglement en het tuchtrechtreglement” (artikel 30).

De wet voorziet dus niet in een reglement van arbeid en in ereregelen.

Onze conclusie is, dat de wettelijke regeling in België nog vele belangrijke vragen openlaat, met name wat betreft de status van de revisor (zijn zg. wettelijke „bevoegdheid”), de vakkundigheid van zijn opleiding, zijn tuchtrechtelijke aansprakelijkheid, en tenslotte een reglement van arbeid en ereregelen.

Tot slot vermelden wij de afkondiging van de Wet van 1 December 1953, „houdende wijziging van de samengeordende wetten op de handelsvennootschappen”.

Deze wet stelt de accountantscontrole verplicht voor de publieke vennootschappen en wel door de aanstelling van een „commissaris-revisor”, d.i. een commissaris, „gekozen onder de leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren”.

Ook in Frankrijk is een tendens in deze richting (de vereenzelviging van de functie van openbaar accountant en het commissariaat) waar te

nemen. Zulks blijkt uit het rapport over het congres van de Compagnie Nationale des Experts-Comptables, in September j.l. gehouden, waarin als onderwerp aan de orde werd gesteld: „L'exercice du mandat de commissaire aux comptes" 7).

Hoewel in België en Frankrijk de commissarissen niet zo rechtstreeks in het bestuur van de onderneming worden betrokken (althans formeel!), als in Nederland traditioneel het geval is, zo is deze ontwikkeling toch niet onbedenklijk te achten.

De persoonlijke onafhankelijkheid en verantwoordelijkheid van de accountant moet immers noodzakelijkerwijze worden aangetast, wanneer hij *in hetzelfde verband*, nl. dat van het toezicht op het bestuur van de onderneming, moet bijdragen tot een *collegiale* oordeelsvorming.

7) ter inzage bij het Bureau N.I.v.A.

Rectificatie.

De Heer Drs F. L. G. Slooff verzoekt, enkele zinnsneden in zijn artikel „Problemen rond de pensioenfondsbalans" (M.A.B. 1954 No 2) als volgt te willen lezen.

pag. 65, 10° regel van onderen:

..... activa. Het lijkt

pag. 69, 2° regel van boven:

andere obligaties de waardering

pag. 75, 18° regel van boven:

..... contante-waardemethode