

CBN-advies 14/1 – Adviesbevoegdheid

Artikel 14 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen regelt de oprichting door de Koning van een Commissie voor Boekhoudkundige Normen die «tot taak heeft:

1. de Regering en het Parlement op hun verzoek of uit eigen beweging van advies te dienen;
2. door middel van adviezen en aanbevelingen bij te dragen tot de ontwikkeling van de leer van het boekhouden en de beginselen te bepalen van een regelmatige boekhouding.»

Deze bepaling werd als volgt gemotiveerd in de Memorie van Toelichting bij de wet:

«De aanpassing aan de sectoriële toestanden, het in overweging nemen van de bijzondere problemen van bepaalde ondernemingen, de evolutie van de boekhoudingsdoctrine, speciaal op grond van wetteksten die zich beperken tot de opnoeming van essentiële en derhalve algemene regels, hebben de Regering ertoe aangezet de oprichting te overwegen van een inzake boekhoudingsnormen gespecialiseerde commissie. Die commissie zal tegelijkertijd kunnen bijdragen tot de uitwerking van de maatregelen voor de uitvoering van de wet, tot de ontwikkeling van de boekhoudingsdoctrine in haar algemene aspecten en in haar meer technische implicaties en ze zal ook het gebruik kunnen belichten dat van de hierboven vermelde afwijkingsbevoegdheid wordt gemaakt.

Naar de mening van de Regering moet het land namelijk kunnen beschikken over een instelling die niet alleen een raadgevende bevoegdheid zal hebben ten opzichte van de Staat en de ondernemingen zowel als de professionelen uit de boekhoudingscontrole doch die ook, in een zo technische en een zo bestendig evoluerende materie als die van de normen welke gelden voor het voeren van de boekhouding en het houden van de jaarrekeningen, zal dienen bij te dragen, in de vorm van adviezen of aanbevelingen, tot de ontwikkeling van de boekhoudingsdoctrine door het formuleren van wat algemeen de principes van een regelmatige boekhouding (accounting principles) wordt genoemd. Deze principes zullen in voorkomend geval de vorm kunnen aannemen van reglementaire bepalingen, te treffen in toepassing van de wet. Het is natuurlijk evident dat deze commissie al onmiddellijk na haar oprichting een belangrijke rol zal te vervullen hebben bij het tenuitvoerleggen van de bepalingen van de onderhavige wet, en wel in de vorm van adviezen en voorstellen.»¹

Sinds de oprichting van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen is deze visie de hoeksteen gebleven van haar beleid.

Herhaaldelijk werd de vraag gesteld in hoeverre de adviezen van de Commissie die worden geformuleerd met toepassing van het bovengenoemde artikel 14, 2°, bindend zijn. Adviezen zoals bedoeld in het 1°, aan het Parlement of de Regering, zijn immers niet bindend; zowel in juridisch als in politiek opzicht nemen zowel Parlement als Regering soeverein de beslissingen waarvoor zij bevoegd zijn. De Commissie heeft echter kunnen vaststellen dat de Regering steeds in zeer ruime mate rekening heeft gehouden met haar adviezen en voorstellen, inzonderheid bij de uitwerking van de uitvoeringsbesluiten van de wet.

De adviezen die met toepassing van artikel 14, 2° worden verstrekt - aan een onderneming of een persoon of door publikatie in haar Bulletin - hebben op zich evenmin bindende kracht.

Niettemin vormen deze adviezen een belangrijke rechtsbron, zowel bij de interpretatie - door de verschillende betrokken personen en instanties, inzonderheid door de rechter - van de wettelijke en bestuursrechtelijke boekhoudvoorschriften als voor de toetsing van concrete toestanden en bijzondere gevallen aan deze regels. Zij vormen eveneens een belangrijke aanvullende rechtsbron voor aangelegenheden die - vaak krachtens een welbewuste beslissing van de Regering - niet wettelijk noch bestuursrechtelijk zijn geregeld. Juridisch hebben zij dan ook dezelfde functie als de rechtsleer. Zoals de rechtsleer halen ook deze adviezen hun gezag uit het feit dat zij door de ondernemingen worden gezien als een complementaire rechtsbron naast de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften. Maar om als zodanig te kunnen worden aanvaard is de pertinentie van de onderliggende redenering doorslaggevend. In boekhoudrechtelijk opzicht hangt hun gezag trouwens nauw samen met de bedoeling van de wetgever om een commissie op te richten met als wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van de boekhouddoctrine. Het is inderdaad zo dat talrijke adviezen van de Commissie naderhand in wettelijke of bestuursrechtelijke normen zijn omgezet.

Het door de Regering in 1974 neergelegde wetsontwerp vermeldde voor de Commissie voor Boekhoudkundige Normen een derde opdracht die erin bestond «op verzoek van ondernemingen en van boekhoudkundigen en bedrijfsrevisoren, advies te

verstrekken over de toepassing van deze wet of van de uitvoeringsbesluiten».

Het Parlement heeft deze derde opdracht uit het ontwerp gelicht. De vrees bestond immers dat een adviesverstrekking in individuele gevallen de prerogatieven van de rechterlijke macht, met haar soevereine beoordelingsbevoegdheid inzake de concrete toepassing van de wet, in het gedrang zou brengen. Het Parlement heeft niettemin onderstreept dat «deze schrapping niet moet worden geïnterpreteerd als een uitsluiting van het recht der bij de wet betrokken partijen om aan de Commissie te vragen het initiatief te nemen voor een advies van algemene strekking over de draagwijdte en de interpretatie van de wet»².

De Commissie liet zich steeds leiden door de visie van de wetgever zoals die in de parlementaire voorbereiding van voornoemde wet is verwoord. Zij heeft geweigerd een advies uit te brengen telkens wanneer zij wist of kon vermoeden dat een geschil aan de basis lag van een vraag die haar werd gesteld.

Zij was daarentegen steeds bereid de vragen van zowel ondernemingen als accountants en derden te onderzoeken zodra zij meende dat de gestelde vraag een algemene draagwijdte had. Zo konden talrijke problemen hun beslag krijgen die de praktijk of nieuwe situaties aan de orde stelden, wat als zodanig een zeer positieve bijdrage vertegenwoordigde in de werking van de Commissie.

In deze context wil zij niettemin onderstrepen dat zij van de wetgever weliswaar de opdracht heeft gekregen bij te dragen tot de ontwikkeling van de boekhouddoctrine, maar niet om de vele problemen op te lossen over hoe concrete situaties ten aanzien van het boekhoudrecht moeten worden gekwalificeerd noch om adviezen te formuleren over situaties waarbij feitelijke gegevens van doorslaggevend belang zijn. Dat is de taak van de ondernemingen zelf en van juristen of accountants. De Commissie is evenmin een inlichtingsbureau voor de boekhoudreglementering.

Zij is trouwens steeds zeer voorzichtig en terughoudend geweest bij het behandelen van vragen met een fiscaal aspect. De Commissie is immers niet bevoegd in belastingzaken; zij wil in haar adviezen geenszins interfereren in de bevoegdheden en prerogatieven van de belastingbesturen. Daarom weigert zij adviezen te geven over fiscale aangelegenheden.

Toch zijn er vele gevallen waar het fiscale aspect indirect speelt en latent aanwezig is bij een vraag in de boekhoudrechtelijke sfeer. In die gevallen gaat de Commissie als volgt te werk :

1. wanneer de gestelde vraag betrekking heeft op een juridische en boekhoudkundige constructie die hoofdzakelijk fiscaal lijkt ingegeven, verstrekt de Commissie geen advies;
2. wanneer de gestelde vraag verband houdt met de boekhouddoctrine en het algemeen belang er voldoende uit blijkt, geeft de Commissie een advies maar gaat zij volstrekt niet in op de kwalificatie van de verrichting in fiscaalrechtelijk opzicht;
3. voor alle beslissingen met een mogelijke fiscale weerslag ziet de Commissie er speciaal op toe dat er overleg wordt gepleegd met de bevoegde belastingbesturen of het Kabinet van de Minister, met name via de commissieleden die topambtenaren zijn uit de belastingbesturen.

1. Senaat, zitting 1974-1975, Doc. 436/1 van 12 november 1974, pp. 3 en 4.

2. Verslag namens de verenigde Senaatscommissies voor Economische Zaken en voor Justitie, Senaat, zitting 1974-1975, Doc. 436/2 van 12 juni 1975, p. 32.