

De burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris

Saskia GAENS

promotor :
Prof. dr. Roger MERCKEN

Woord vooraf

Met de voordracht van deze eindverhandeling met als titel 'De burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris' beëindig ik mijn vijfjarige opleiding tot Handelsingenieur aan de Universiteit Hasselt. Ik koos voor dit onderwerp omdat het beroep van bedrijfsrevisor mij steeds geboeid heeft en de recente wetswijzigingen voor heel wat veranderingen in de aansprakelijkheid van de commissaris gezorgd hebben.

Ik wil van deze gelegenheid gebruik maken om alle personen te bedanken die op rechtstreekse of onrechtstreekse wijze tot deze eindverhandeling hebben bijgedragen.

Een aantal personen wil ik nadrukkelijk bedanken. In de eerste plaats wil ik mijn promotor, Professor Doctor Roger Mercken, bedanken voor zijn inhoudelijke en taalkundige opmerkingen en verbeteringen bij de totstandkoming van deze eindverhandeling. Ook de commissarissen die hun bereidwillige medewerking hebben verleend wil ik via deze weg bedanken.

Daarnaast wil ik mijn vriend en mijn familie bedanken, in het bijzonder mijn ouders. Zonder hun steun had ik deze opleiding nooit kunnen volbrengen. Ik wil hen eveneens bedanken voor het vertrouwen dat ik kreeg tijdens de voorbije vijf jaren. Ten slotte wil ik mijn vrienden bedanken voor de fijne studententijd die we samen hebben beleefd.

Diepenbeek, augustus 2007

Saskia Gaens

Inhoudsopgave

Woord vooraf

Samenvatting

Inhoudsopgave

Inleiding.....	- 1 -
Hoofdstuk 1: Probleemstelling	- 2 -
1.1 Contractuele aansprakelijkheid	- 4 -
1.2 Buitencontractuele aansprakelijkheid	- 5 -
1.2.1 Fout.....	- 6 -
1.2.2 Schade.....	- 7 -
1.2.3 Oorzakelijk verband	- 7 -
1.2.4 Schadevergoeding.....	- 8 -
Hoofdstuk 2: Taken van de commissaris	- 9 -
2.1 Wettelijk kader	- 9 -
2.1.1 Aanstelling van de commissaris.....	- 9 -
2.1.2 Keuze van de commissaris	- 11 -
2.1.3 Benoeming van de commissaris	- 12 -
2.1.4 Bezoldiging van de commissaris	- 13 -
2.1.5 Inhoud van de revisorale controle/occasionele opdrachten	- 13 -
2.1.6 Middelen van de revisorale controle.....	- 13 -
2.1.7 Commissarisverslag	- 14 -
2.1.8 Conclusie wettelijk kader	- 19 -
2.2 Overzicht van de taken van de commissaris.....	- 19 -
2.2.1 Exclusieve bevoegdheden van de commissaris	- 19 -
2.2.2 Niet-exclusieve bevoegdheden van de commissaris.....	- 25 -
Hoofdstuk 3: De burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris ...	- 36 -
3.1 Artikel 17 van de Wet van 22 juli 1953	- 36 -
3.1.1 Wijzigingen in artikel 17 van de Wet van 22 juli 1953	- 36 -
3.1.2 Ratio legis van de Belgische wetswijziging	- 38 -
3.1.3 Toepassingsproblemen	- 39 -
3.2 Contractuele aansprakelijkheid	- 42 -
3.2.1 Contractuele relatie tussen de commissaris en de gecontroleerde vennootschap.....	- 42 -
3.2.2 Contractuele fout	- 45 -

3.2.3 Voor vergoeding in aanmerking komende schade	47 -
3.2.4 Oorzakelijk verband	48 -
3.2.5 Aansprakelijkheid op basis van de schending van de algemene zorgvuldigheidsplicht	48 -
3.2.6 Aansprakelijkheid op basis van artikel 140, eerste lid van het Wetboek van Vennootschappen.....	50 -
3.3 Buitencontractuele aansprakelijkheid	51 -
3.3.1 Artikels 1382 en 1383 van het Burgerlijk Wetboek.....	51 -
3.3.2 Artikel 140, tweede lid, van het Wetboek van Vennootschappen ..	59 -
Hoofdstuk 4: Praktijk	65 -
4.1 Algemeen	65 -
4.2 Artikel 17 van de Wet van 22 juli 1953	67 -
4.3 Contractuele aansprakelijkheid	69 -
4.4 Buitencontractuele aansprakelijkheid	70 -
4.4.1 Artikels 1382 en 1383 van het Burgerlijk Wetboek.....	70 -
4.4.2 Artikel 140, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen ..	71 -
Hoofdstuk 5: Conclusies en suggesties voor verder onderzoek	73 -
5.1 Conclusies	73 -
5.2 Suggesties voor verder onderzoek.....	75 -
Lijst van geraadpleegde werken	
Bijlagen	

Samenvatting

In de literatuur zijn er reeds vele studies terug te vinden over de aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor en de commissaris. Toch zijn er in de laatste jaren heel wat veranderingen doorgevoerd waardoor dit onderwerp nog steeds interessante stof tot onderzoek is. Ook de grote boekhoudschandalen die de laatste jaren talrijk in de media aanwezig zijn, maken dit thema actueel. In België hebben we ons eigen voorbeeld met Lernout & Hauspie. In het licht van deze boekhoudschandalen werd in 2005 beslist tot de beperking van de aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisoren. Deze beperking, ingevoerd door artikel 62 van de Wet van 23 december 2005 houdende diverse bepalingen, is ongetwijfeld de belangrijkste verandering die het aansprakelijkheidsregime van de bedrijfsrevisor in de laatste jaren heeft ondergaan.

In het kader van deze veranderingen is het de bedoeling om via een uitgebreide literatuurstudie het Belgische burgerrechtelijke aansprakelijkheidsregime voor commissarissen te beschrijven. In het praktijkgedeelte zal worden nagegaan wat de kennis van de commissarissen betreffende hun burgerrechtelijke aansprakelijkheid is en wat hun opinie is over de verschillende discussiepunten die in de literatuur rond de artikels betreffende burgerrechtelijke aansprakelijkheid teruggevonden werden. We beperken ons hier tot commissarissen van de 'Big 4'. De aansprakelijkheid van commissarissen is vanuit juridisch oogpunt uiteraard hetzelfde. Toch maakt de theorie van de 'deep pockets' (klacht indienen tegen partijen die verondersteld worden over ruime financiële middelen te beschikken) van de Big 4 een bijzondere groep.

De algemene aansprakelijkheidsproblematiek wint sterk aan belang. Hieraan liggen diverse factoren ten gronde. De ontwikkeling van de professionele aansprakelijkheid is één van deze factoren (De Meuter, 1999). Ook door het groeiende aantal risico's in onze consumptiemaatschappij, wordt de veiligheid en bescherming van personen en hun goederen tegen het foutieve gedrag van anderen steeds belangrijker (De Meuter, 1999).

Deze eindverhandeling is opgedeeld in 5 hoofdstukken. In het eerste hoofdstuk wordt het belang van het probleem verder gekaderd. Er wordt eveneens een

korte inleiding gegeven rond de algemene burgerrechtelijke aansprakelijkheid met zijn twee luiken (contractuele en buitencontractuele aansprakelijkheid) en drie constitutieve elementen (fout, schade en het oorzakelijke verband tussen beide).

Om een diepgaand onderzoek naar de burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris te kunnen voeren, is het van belang vooraf de functie van de commissaris goed te begrijpen. Om deze reden wordt in het tweede hoofdstuk eerst dieper ingegaan op het Belgische wettelijke kader dat de commissarisfunctie omringt. Nadien worden de taken van de commissaris uitvoerig besproken. Hierbij wordt een onderscheid gemaakt tussen de taken die exclusief tot de bevoegdheid van de commissaris behoren en deze die bij ontstentenis van een commissaris door een bedrijfsrevisor of externe accountant mogen worden uitgevoerd.

In het derde hoofdstuk wordt dan uiteindelijk de beschrijving van de burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris aangevat. Eerst wordt er dieper ingegaan op het algemene artikel dat de aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor regelt: artikel 17 van de Wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren. Dit artikel werd recent gewijzigd door artikel 62 van de Wet van 23 december 2005 houdende diverse bepalingen. Er zal worden ingegaan op deze recente wetwijziging, de ratio legis van de wetwijziging en de toepassingsproblemen van het nieuwe artikel die in de literatuur worden aangehaald. Vervolgens wordt de contractuele aansprakelijkheid besproken. De algemene regels van het Belgisch burgerlijk recht inzake contractuele aansprakelijkheid beheersen de contractuele aansprakelijkheid van de commissaris jegens de vennootschap. Er is tevens een specifieke regeling voorzien voor de contractuele aansprakelijkheid van de commissaris in het Wetboek van Vennootschappen. Deze regeling vinden we terug in artikel 140, eerste lid van voornoemd wetboek. Ten slotte wordt de buitencontractuele aansprakelijkheid besproken. Hier zal dieper worden ingegaan op de algemene regels van de Belgische burgerrechtelijke buitencontractuele aansprakelijkheid zoals voorgeschreven in artikels 1382 en 1383 van het Burgerlijk Wetboek. Ook de specifieke regeling die wordt voorzien in artikel 140, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen zal worden besproken.

Vervolgens wordt de praktijkstudie beschreven. Deze studie is gebaseerd op interviews met bevoorrechte getuigen. Bij de ondervragingen werden eerst een aantal algemene vragen gesteld. Nadien werd er dieper ingegaan op de recente aansprakelijkheidsbeperking van bedrijfsrevisoren door artikel 62 van de Wet van 23 december 2005 houdende diverse bepalingen en de toepassingsproblemen omtrent de formulering van de nieuwe wet. Ten slotte werd bevraagd naar de discussiepunten die in de literatuurstudie werden teruggevonden omtrent het contractuele en buitencontractuele aansprakelijkheidsregime. De opinies van de zes ondervraagde commissarissen worden uitgeschreven in het vierde hoofdstuk.

Het vijfde en laatste hoofdstuk bevat de conclusies van deze eindverhandeling. Er wordt eveneens aandacht geschonken aan enkele topics voor verder onderzoek.

Inleiding

Een onderneming heeft een grote en diverse groep belanghebbenden die allemaal geïnteresseerd zijn in de financiële overzichten van die onderneming (Rittenberg en Schwieger, 2005). Onder de belanghebbenden vinden we volgende partijen terug: huidige en potentiële aandeelhouders, investeerders, managers, werknemers, banken, leveranciers, klanten en de overheid (Washington State University, 2007). Meestal zullen de belangen van de diverse gebruikers strijdig zijn met elkaar. Daarom hebben zij nood aan een onafhankelijke en onpartijdige houvast die de getrouwheid van de jaarrekening garandeert. Deze houvast kunnen zij vinden in het verslag van de commissaris.

De commissaris moet dus niet enkel rekening houden met de belangen van de onderneming waardoor hij is aangesteld, maar ook met de belangen van de diverse andere partijen. Hierin komt de ruime maatschappelijke opdracht van de commissaris tot uiting (Aerts, 2002). In de 'Code of Ethics' van de 'International Federation of Accountants' (IFAC) vinden we in dit verband onder artikel 9 de 'public interest responsibility'. Het algemeen belang vormt een verzwarende factor in de beoordeling van de aansprakelijkheid (Aerts, 2002). Een andere verzwarende factor wordt volgens Aerts (2002) gevormd door het exclusief monopolie dat de commissaris heeft op bepaalde wettelijke opdrachten.

De controle op de vennootschappen vormt volgens Tilleman e.a. (2003) één van de belangrijkste aspecten van het hedendaagse vennootschapsrecht. Dit wordt volgens hen onderstreept door de oprichting van bepaalde instanties belast met de uitoefening van het toezicht in de vennootschappen. Dit toezicht ligt tevens in lijn van de beginselen van corporate governance (Tilleman, e.a; 2003). De aansprakelijkheid van de commissaris wordt daardoor een complex probleem dat wij in deze eindverhandeling willen onderzoeken.

Hoofdstuk 1: Probleemstelling

Het financiële reilen en zeilen van een onderneming vindt zijn neerslag in de jaarrekening. De commissaris van de vennootschap (een bedrijfsrevisor) onderzoekt of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van het vermogen, het resultaat en de financiële situatie van de onderneming. Dit noemt men de audit.

Een audit resulteert in een controleverslag. In dit verslag velt de commissaris een oordeel over de kwaliteit van de financiële informatie die werd verstrekt door de onderneming. Hij kan verantwoordelijk worden gesteld voor het afleveren van een foutief controleverslag of voor andere tekortkomingen. Het beoordelen van deze aansprakelijkheid komt neer op het beoordelen van de begane fout en is afhankelijk van de omstandigheden van de voorliggende situatie.

De algemene aansprakelijkheidsproblematiek wint sterk aan belang. Hieraan liggen diverse factoren ten gronde. De Meuter (1999) stelt dat de ontwikkeling van de professionele aansprakelijkheid één van deze factoren is. Verder wordt gesteld dat door het groeiende aantal risico's in onze consumptiemaatschappij, de veiligheid en bescherming van personen en hun goederen tegen het foutief handelen van anderen steeds belangrijker wordt. Omdat het onderwerp 'aansprakelijkheid van de externe auditor' erg uitgebreid is, zullen we dit onderzoek beperken tot de commissarisfunctie van de bedrijfsrevisor.

Tilleman e.a. (2003:34) geven een definitie van wat aansprakelijkheid is: 'de mogelijkheid om aangesproken te worden' of 'de verplichting om in te staan voor... of de gevolgen te dragen van...'. Diverse types van regels kunnen door beroepsbeoefenaars overtreden worden. Hierbij kunnen we burgerrechtelijke, strafrechtelijke, administratiefrechtelijke en deontologische regels onderscheiden (De Meuter, 1999). Op deze manier onderscheidt men burgerrechtelijke, strafrechtelijke, administratief-tuchtrechtelijke en professioneel-tuchtrechtelijke aansprakelijkheid. Het burgerlijke aansprakelijkheidsrecht kan op haar beurt worden onderverdeeld in de contractuele en buitencontractuele aansprakelijkheid.

Volgens De Meuter (1999) is het belang van het onderscheid tussen de verschillende aansprakelijkheidsgronden te vinden in de types sancties die kunnen genomen worden. Als voorbeeld van een sanctie op het deontologische vlak, wordt de publicatie van de tuchtrechtelijke veroordeling in vakbladen genoemd. Specifiek voor de commissaris als lid van het IBR, zijn de mogelijkheid tot intrekking van het lidmaatschap en het ontnemen van de titel van bedrijfsrevisor. De veroordeling tot betaling van een geldboete en de veroordeling tot een gevangenisstraf, worden vervolgens aangehaald als mogelijke sancties op het strafrechtelijke vlak. Wat het burgerrecht betreft, en meer bepaald het arbeidsrecht, wordt ontslag genoemd als mogelijke sanctie. Wat ten slotte de contractuele aansprakelijkheid betreft, worden de veroordeling tot schadevergoeding en een opzegging van de overeenkomst aangehaald als de meest typerende sancties. Toch zullen we zien dat ook derde partijen de contractuele aansprakelijkheid in een aantal gevallen kunnen invoeren.

De Meuter (1999) wijst er verder op dat de sanctie het resultaat is van een proces dat afhankelijk van de overtreden rechtsregel op diverse wijzen is georganiseerd. De verschillende procedures hebben verschillende doelstellingen zodat samenloop tussen de diverse procedures en regels mogelijk is.

Wij beperken ons verder tot de burgerrechtelijke aansprakelijkheid en laten dus de tuchtrechtelijke en strafrechtelijke aansprakelijkheid verder buiten beschouwing.

Ook zullen wij ons specifiek richten op de ervaringen van de 'Big 4'. Juridisch is de aansprakelijkheid van alle commissarissen uiteraard gelijk, maar de theorie van de 'deep pockets' (klacht indienen tegen partijen die verondersteld worden over ruime financiële middelen te beschikken) maakt van de Big 4 toch een bijzondere groep. We zullen dus nagaan hoe het gesteld is met de burgerrechtelijke aansprakelijkheid van commissarissen binnen de 'Big 4'.

Hoe ver reikt de burgerrechtelijke verantwoordelijkheid van commissarissen in België? Wat zijn de wettelijke voorschriften en wat zijn de praktijkervaringen van bevoorrechte getuigen binnen de 'Big 4'? Op welke manier wordt het

burgerrechtelijke aansprakelijkheidsregime beïnvloed door de nog vrij nieuwe wet van 23 december 2005 houdende diverse bepalingen?

We zullen in dit eerste hoofdstuk een korte inleiding geven tot het algemene Belgische burgerrechtelijke aansprakelijkheidsregime. Zoals reeds vermeld, kan het burgerrechtelijke aansprakelijkheidsregime worden onderverdeeld in twee luiken: het contractuele en buitencontractuele aansprakelijkheidsregime. Dit aansprakelijkheidsregime sanctioneert dus zowel tekortkomingen aan contractuele verbintenissen als fouten die zich buiten enig contract situeren (De Meuter, 1999). De Meuter (1999) vermeldt dat het doel van burgerrechtelijke vorderingen het herstel van de schade is die door het slachtoffer (derde of contractpartij) werd geleden.

1.1 Contractuele aansprakelijkheid

Wanneer een contractpartij door haar eigen fout in gebreke blijft bij de uitvoering van een contract, is er sprake van contractuele aansprakelijkheid (Van Hoecke en Bouckaert, 2001). De andere contractpartij kan in dit geval beroep doen op een aantal sancties zoals de gedwongen uitvoering. Van Hoecke en Bouckaert (2001) bepalen dat er twee voorwaarden vervuld moeten zijn om op deze sancties beroep te kunnen doen: afwezigheid van overmacht en aanmaning. De schuldenaar wordt aldus vrijgesteld van aansprakelijkheid wanneer er zich een gebeurtenis of omstandigheid voordoet die onafhankelijk is van de wil van de schuldenaar en de uitvoering van de verbintenis onmogelijk maakt. Om de tweede voorwaarde te vervullen, dient de schuldeiser zijn schuldenaar in gebreke te stellen: hij moet hem uitdrukkelijk aanmanen de verbintenis uit te voeren.

Er wordt een onderscheid gemaakt tussen de middelenverbintenis en de resultaatsverbintenis. Van Hoecke en Bouckaert (2001) geven in hun boek *Inleiding tot het recht* een definitie van deze verbintenissen. Een middelenverbintenis wordt omschreven als een verbintenis waarbij de schuldenaar zich enkel verbindt om bepaalde middelen of een bepaalde

inspanning aan te wenden om een resultaat te bereiken, zonder daarbij te beloven dat een positief resultaat zal worden bereikt. Een resultaatsverbintenis daarentegen, wordt gedefinieerd als een verbintenis waarbij de schuldenaar zich er toe verbindt een welbepaald resultaat te bereiken.

Van Hoecke en Bouckaert (2001) wijzen er verder op dat de juridische gevolgen van dit onderscheid belangrijk kunnen zijn. Zij stellen terecht dat het bepalen van de contractuele aansprakelijkheid veel eenvoudiger is bij resultaatsverbintenissen dan bij middelenverbintenissen: de schuldeiser zal enkel het bestaan van het contract en het uitblijven van het resultaat moeten bewijzen. Bij de middelenverbintenis zal, naast het bewijs van het bestaan van het contract, tevens de slechte uitvoering door gebrek aan zorg in hoofde van schuldenaar moeten worden bewezen (Van Hoecke en Bouckaert, 2001).

Wat de omvang van de contractuele aansprakelijkheid betreft, vermeldt De Meuter (1999) dat zij in beginsel bepaald wordt door het contract zelf. Haar grondslagen zijn terug te vinden in de artikelen 1134 en verder van het Burgerlijk Wetboek.

1.2 Buitencontractuele aansprakelijkheid

Als eerste doelstelling van buitencontractuele aansprakelijkheid, haalt De Meuter (1999) het vergoeden van benadeelden van andermans foutief gedrag aan. Van Hoecke en Bouckaert (2001) stellen dat het belangrijkste criterium voor aansprakelijkheid die leidt tot schadevergoeding in ons recht geboden wordt door artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek. Dit artikel formuleert de buitencontractuele aansprakelijkheid voor eigen daad als volgt: 'Elke daad van de mens, waardoor aan een ander schade wordt veroorzaakt, verplicht degene door wiens schuld de schade is ontstaan, deze te vergoeden'. Vermits er door deze bepaling slechts sprake is van aansprakelijkheid voor schade wanneer de veroorzaker van de schade schuld heeft aan deze schade, wordt ook gesproken over foutaansprakelijkheid of aansprakelijkheid uit onrechtmatige daad.

In artikel 1383 van het Burgerlijk Wetboek wordt het foutbegrip uitgelegd en uitgebreid: 'Ieder is aansprakelijk niet alleen voor de schade welke hij door zijn daad, maar ook voor die welke hij door zijn nalatigheid of door zijn onvoorzichtigheid heeft veroorzaakt'. De buitencontractuele aansprakelijkheid bestaat aldus uit 3 constitutieve elementen: fout, schade en een oorzakelijk verband tussen beide.

1.2.1 Fout

Een onrechtmatige daad ontstaat zowel wanneer men een foutieve daad stelt als wanneer men door nalatigheid of onvoorzichtigheid schade berokkent (artikel 1383 B.W.). Volgens Van Hoecke en Bouckaert (2001) is er geen sprake van een onrechtmatige daad wanneer de schade is veroorzaakt door toeval, overmacht of een vreemde oorzaak.

De Meuter (1999) stelt dat deze buitencontractuele aansprakelijkheid aanleiding geeft tot een gedragscode voor de burger. Deze gedragscode staat bekend als de zorgvuldigheidsnorm. Ook Van Hoecke en Bouckaert (2001) stellen dat het foutbegrip verwijst naar de algemene normen van maatschappelijke zorgvuldigheid. Zowel De Meuter (1999) als Van Hoecke en Bouckaert (2001) bepalen het abstracte criterium van 'de goede huisvader' als algemene maatstaf van het buitencontractuele aansprakelijkheidsrecht. Dit is de gemiddelde redelijke en normaal voorzichtige persoon (Van Hoecke en Bouckaert, 2001). De onrechtmatige daad wordt vergeleken met het gedrag van de goede huisvader, geplaatst in dezelfde situatie. Indien men besluit dat de goede huisvader op dezelfde manier zou hebben gehandeld, dan is er geen sprake van een fout; in het andere geval wel.

Een andere voorwaarde om gedrag als foutief te bestempelen is de voorspelbaarheid van de schade. Indien de schade onvoorzienbaar was, dan is er geen sprake van een fout. Of men zich bewust was van de schade die men kon berokkenen door het stellen van de daad, speelt geen enkele rol. Evenmin is het

noodzakelijk dat de volledige omvang van de schade voorspelbaar moet zijn. (Van Hoecke en Bouckaert, 2001)

Van Hoecke en Bouckaert (2001) noemen als laatste voorwaarde opdat gedrag als foutief kan worden aangeduid, de toerekenbaarheid van de fout aan de veroorzaker van de schade. Hiermee wordt bedoeld dat de veroorzaker van de schade kon en moest vermijden verkeerd te handelen (Aerts, 2002).

1.2.2 Schade

Van Hoecke en Bouckaert (2001) stellen dat elke schending van een feitelijk belang geldt als schade voorzover dit belang rechtmatig is. Verder maken zij een onderscheid tussen materiële of vermogensschade en morele of psychische schade. De vermogensschade kan bestaan uit een vermogensvermindering of het verlies van een voordeel. Tevens stellen zij dat de schade actueel of toekomstig kan zijn, voorzover het gaat om een zeker gevolg van een actuele toestand. Ten slotte wordt bepaald dat het verlies van een kans ook schade betekent wanneer het slachtoffer redelijkerwijze mocht verwachten dat deze kans zich zou verwezenlijken.

1.2.3 Oorzakelijk verband

Het oorzakelijk verband tussen fout en schade is meestal evident. Toch kunnen zich diverse problemen voordoen, vooral wanneer de schade verschillende oorzaken heeft. Volgens de rechtspraak bestaat er een oorzakelijk verband wanneer de foutieve daad een noodzakelijke voorwaarde is zonder dewelke de schade zoals ze zich heeft voorgedaan niet zou zijn opgetreden. De schade kan zowel rechtstreeks als onrechtstreeks door de fout veroorzaakt worden. (Van Hoecke en Bouckaert, 2001)

1.2.4 Schadevergoeding

Van Hoecke en Bouckaert (2001) stellen dat de schade moet vaststaan en persoonlijk moet zijn. Wanneer er onzekerheid bestaat over de omvang van de schade, kan men geen definitieve maar slechts een provisionele vergoeding bekomen. Dat de schade persoonlijk moet zijn, wil zeggen dat men geen schadevergoeding voor iemand anders kan bekomen. Verder stellen zij dat de omvang van de schadevergoeding niet wordt beïnvloed door de zwaarte van de fout. Wel zal de schadevergoeding steeds volledig moeten zijn, ook bij de lichtste fout. Ten slotte wordt gesteld dat de schade in principe rechtstreeks wordt hersteld. Hiermee wordt bedoeld dat de schadelijder moet worden geplaatst in de situatie van voor het schadeverwekkend feit. Toch zal dit niet altijd mogelijk zijn, denk aan schadevergoeding voor pijn en smart. De omvang van deze vergoeding bestaat uit een forfaitair bedrag en wordt door de rechter naar billijkheid bepaald.

Hoofdstuk 2: Taken van de commissaris

Alvorens dieper in te gaan op de taken van de commissaris, zullen we eerst het wettelijk kader rond de commissaris bespreken. Hierbij zullen we eerst ingaan op de verplichte aanstelling van de commissaris door bepaalde vennootschappen, vervolgens bespreken we de keuze, benoeming en bezoldiging van de commissaris. Ten slotte worden de inhoud, middelen en conclusie van de revisorale controle uiteengezet. Bij de bespreking van de taken van de commissaris zal een onderscheid gemaakt worden tussen de taken die tot de exclusieve bevoegdheid van de commissaris behoren en de taken die bij ontstentenis van een commissaris, door een bedrijfsrevisor of externe accountant mogen worden uitgevoerd.

2.1 Wettelijk kader

Doordat de commissarisfunctie het openbaar belang aangaat, is de noodzaak van een wettelijk kader duidelijk. Derden moeten er immers op kunnen vertrouwen dat alleen onafhankelijke en bekwame commissarissen de controle van de jaarrekening uitvoeren en dat zij deze taak behoorlijk uitoefenen. Voor de andere taken (de contractuele opdrachten), is de contractuele vrijheid aanzienlijk groter. De belangrijkste contractuele bepaling die we bij deze taken kunnen terugvinden, is de beperking of uitsluiting van de aansprakelijkheid.

2.1.1 Aanstelling van de commissaris

De aanstelling van een commissaris is voor veel vennootschappen een wettelijke verplichting waarvan niet kan worden afgeweken. Artikel 141 van het Wetboek van Vennootschappen legt de aanstelling van een commissaris dwingend op aan alle ondernemingen die hun activiteiten uitoefenen onder de vorm van een vennootschap. Uitzonderingen zijn vennootschappen onder firma, gewone commanditaire vennootschappen, coöperatieve vennootschappen met

onbeperkte aansprakelijkheid, niet-genoteerde kleine vennootschappen, economische samenwerkingsverbanden en landbouwvennootschappen. De eerste drie uitzonderingen zijn wel verplicht een commissaris aan te stellen indien zich minstens één rechtspersoon onder de vennoten bevindt (IAB, 2007).

De belangrijkste uitzondering wordt gevormd door niet-genoteerde kleine vennootschappen. Een vennootschap wordt als klein bestempeld wanneer niet meer dan één van de volgende criteria wordt overschreden of wanneer het gemiddelde personeelsbestand meer dan 100 bedraagt (artikel 15, § 1 Wetboek van Vennootschappen).

- Jaargemiddelde van het personeelsbestand: 50
- Jaaromzet exclusief BTW: 7.300.000 EUR
- Balanstotaal: 3.650.000 EUR

Volgende figuur geeft een beslissingstabel weer om te bepalen of de onderneming klein of groot is.



Figuur 1: Beslissingstabel kleine of grote onderneming (Bron: IBR, 2007)

Deze wettelijke criteria worden steeds getoetst aan de cijfers van het laatst afgesloten boekjaar, tenzij er nog geen jaarrekeningen beschikbaar zijn. De oprichters zullen dan beslissen op basis van een schatting van de cijfers uit de jaarrekening. Kleine vennootschappen kunnen er natuurlijk altijd voor opteren om een commissaris aan te stellen. Wanneer een kleine vennootschap dit wenst te doen, zal ze onderworpen zijn aan alle regels die betrekking hebben op de commissarisfunctie.

In beginsel wordt iedere vennootschap afzonderlijk beschouwd voor de toepassing van voorvermelde criteria. Vennootschappen die deel uitmaken van een groep die gehouden is een geconsolideerde jaarrekening op te stellen en te publiceren, dienen wel een commissaris aan te stellen. (artikel 141, 2° Wetboek van Vennootschappen)

Ook verenigingen zonder winstoogmerk die meer dan één van deze criteria overschrijden of gemiddeld meer dan 100 werknemers te werk stellen, dienen een commissaris aan te stellen (artikel 17, §5 Wet van 27 juni 1921, gewijzigd door de Wet van 2 mei 2002). Vennootschappen waar een ondernemingsraad werd opgericht, dienen eveneens een commissaris aan te stellen (artikel 151 Wetboek van Vennootschappen).

2.1.2 Keuze van de commissaris

De keuze van een commissaris is wettelijk beperkt. Artikel 130, eerste lid van het Wetboek van Vennootschappen bepaalt dat enkel leden van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) deze functie mogen uitoefenen. Wanneer een bedrijfsrevisor die geen lid is van het IBR wordt aangesteld als commissaris, is deze aanstelling nietig (artikel 130, tweede lid, Wetboek van Vennootschappen).

Om lid te worden van het IBR moet aan strenge toelatingsvoorwaarden voldaan zijn. Voor natuurlijke personen zijn deze toelatingsvoorwaarden (artikel 5 Wet van 22 juli 1953 houdende de Oprichting van een IBR):

- Onderdaan zijn van een Lidstaat van de Europese Unie of een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte of zijn woonplaats in België hebben. Indien een persoon zijn woonplaats niet in België heeft, dient hij er te beschikken over een vestiging;
- Ten minste 25 jaar oud en ten hoogste 65 jaar oud;
- Niet beroofd zijn geweest van politieke en burgerlijke rechten, niet in staat van faillissement zijn verklaard zonder eetherstel en beperking aan strafblad;

- Masterdiploma of door de Koning gelijkgesteld buitenlands diploma;
- Het volgen van een stage en het slagen voor een bekwaamheidsexamen;
- Eedaflegging bij inschrijving op de lijst van het IBR;
- Verbonden zijn met een bedrijfsrevisorenkantoor of beschikken over een organisatie die toelaat onderhavige wet en zijn uitvoeringsbesluiten na te leven.

Ook rechtspersonen of andere entiteiten met om het even welke rechtsvorm kunnen lid worden van het IBR mits zij aan bepaalde voorwaarden voldoen (artikel 6 §1 Wet van 22 juli 1953 houdende de Oprichting van een IBR). Deze voorwaarden houden verband met het doel en de werkzaamheid van de vennootschap en de hoedanigheid van de bestuurders, vennoten en zaakvoerders¹. Van zodra een bedrijfsrevisor niet langer aan de wettelijke voorwaarden voldoet, zal het IBR het lidmaatschap intrekken (artikel 8 §1 Wet van 22 juli 1953 houdende de Oprichting van een IBR). De hoedanigheid van bedrijfsrevisor wordt steeds ingetrokken op de 67^{ste} verjaardag van bedrijfsrevisoren natuurlijke personen (artikel 8 §2 Wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van een IBR). Artikel 8 §4 van de Wet van 22 juli 1953 vermeldt dat de definitieve intrekking van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor en de redenen daarvoor steeds door het Instituut wordt bekendgemaakt aan de bevoegde autoriteiten.

2.1.3 Benoeming van de commissaris

Een commissaris wordt benoemd door de algemene vergadering voor een termijn van drie jaar. Deze termijn is echter hernieuwbaar. Binnen de termijn van 3 jaar, kan de commissaris slechts ontslagen worden om wettige redenen (artikel 135 Wetboek van Vennootschappen). Aerts (2002) haalt als wettige redenen onder meer de verwaarlozing van het mandaat en ernstige aantasting van de reputatie van de commissaris aan.

¹ Artikel 14, KB 15 mei 1985 tot uitvoering van de overgangsbepalingen in de Wet van 22 juli 1953 houdende de Oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, ingevoegd door de Wet van 21 februari 1985

Artikel 135 van het Wetboek van Vennootschappen bepaalt dat een commissaris altijd zelf ontslag kan nemen om 'gewichtige persoonlijke redenen'. Indien hij ontslag neemt zonder gewichtige persoonlijke redenen zal hij, op straffe van tuchtsancties en aansprakelijkheid voor de schade die hij hierdoor aan zijn klant aanricht, procedureregels moeten respecteren (Aerts, 2002).

2.1.4 Bezoldiging van de commissaris

Ook de modaliteiten van de bezoldiging van een commissaris worden door de wet geregeld. Bij de aanvang van de opdracht van de commissaris wordt een bezoldiging vastgesteld door de algemene vergadering (artikel 134, eerste lid, Wetboek van Vennootschappen). Deze bezoldiging bestaat uit een vast bedrag en kan enkel worden gewijzigd door de instemming van beide partijen.

Wanneer een commissaris uitzonderlijke werkzaamheden verricht, kan dit enkel worden bezoldigd voorzover zij in het jaarverslag worden vermeld (artikel 134, tweede lid, Wetboek van Vennootschappen). Buiten deze bezoldigingen mogen de commissarissen geen enkel voordeel van de vennootschap ontvangen. Ook voorschotten of leningen toegestaan door de vennootschap aan de commissaris zijn uitdrukkelijk verboden (artikel 134, derde lid, Wetboek van Vennootschappen).

2.1.5 Inhoud van de revisorale controle/occasionele opdrachten

De inhoud van de revisorale controle en de occasionele opdrachten wordt bepaald in de wet. We zullen hier verder op ingaan bij de bespreking van de taken van de commissaris (zie infra 2.2).

2.1.6 Middelen van de revisorale controle

Volgens artikels 1.4 en 2.3 van de Algemene Controlenormen van 2 december 1983 is de commissaris vrij in de keuze van de toe te passen controletechnieken

voor zover hij de doeleinden nastreeft zoals die zijn vastgelegd in de wet en de reglementen. Hij moet wel steeds in staat zijn de door hem gemaakte keuzes te verantwoorden. (IBR, 2005)

Een commissaris mag volgens artikel 1.1.2c van de Algemene Controlenormen van 2 december 1983 ook kiezen voor technieken die afwijken van de aanbevelingen van het IBR voorzover het een verantwoorde afwijking betreft. Ten slotte bepaalt artikel 2.3.2 van de Algemene Controlenormen van 2 december 1983 dat de gekozen technieken steeds moeten worden aangepast aan de precieze toestand van de gecontroleerde vennootschap en aan de informatiseringsgraad van deze vennootschap. Volgens Aerts (2002) schuilt er immers een gevaar in de toepassing van standaard controleprogramma's die te routinematig worden toegepast door commissarissen.

Volgens artikel 137 van het Wetboek van Vennootschappen beschikt de commissaris over verregaande inzage- en verificatierechten. Tevens wordt het bestuursorgaan door artikel 137, §2 verplicht om halfjaarlijks een boekhoudkundige staat, opgesteld volgens het schema van balans en resultatenrekening, te bezorgen aan de commissaris. De commissarissen moeten hier zelf op aandringen indien dit niet gebeurt (Aerts, 2002).

2.1.7 Commissarisverslag

Het resultaat van de controle is het revisorale verslag bij de jaarrekening (artikel 143 Wetboek van Vennootschappen). De inhoud van dit verslag wordt door de wet bepaald in artikel 144 van het Wetboek van Vennootschappen en moet de volgende elementen bevatten:

1. Een inleiding waarin wordt vermeld op welke jaarrekening de controle betrekking heeft en volgens welk boekhoudkundig stelsel deze jaarrekening werd opgesteld.
2. Een beschrijving van de reikwijdte van de controle waarin wordt aangegeven welke normen voor de controle in acht genomen worden en of de commissaris van het bestuursorgaan en aangestelden van de

vennootschap de toelichtingen en informatie heeft gekregen die nodig is voor zijn controle.

3. Een vermelding dat de boekhouding is gevoerd in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.
4. Een verklaring waarin de commissaris een oordeel geeft over de getrouwheid van de jaarrekening en waarin hij verklaart of al dan niet voldaan is aan de wettelijke vereisten. De verklaring kan de vorm aannemen van een verklaring zonder voorbehoud, een verklaring met voorbehoud, een afkeurende verklaring of indien de commissaris geen oordeel kan uitspreken, een onthoudende verklaring.
5. Een verwijzing naar bepaalde aangelegenheden waarop de commissaris de aandacht vestigt ongeacht of al dan niet een voorbehoud werd opgenomen in de verklaring.
6. Een vermelding dat het jaarverslag de door de artikelen 95 en 96 vereiste elementen bevat en in overeenstemming is met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar.
7. Een vermelding dat de winstbestemming die aan de algemene vergadering wordt voorgelegd in overeenstemming is met de statuten en met het Wetboek van Vennootschappen.
8. De vermelding of hij al dan niet kennis heeft gekregen van verrichtingen gedaan of beslissingen genomen met overtreding van de statuten of van de bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen. Deze vermelding mag worden weggelaten wanneer de openbaarmaking van de overtreding aan de vennootschap onverantwoorde schade kan berokkenen.

Tot slot vermeld artikel 144 van het Wetboek van Vennootschappen dat dit verslag ondertekend en gedagtekend moet worden door de commissarissen. Het controleverslag moet worden voorgelegd op de jaarlijkse algemene vergadering en dient tevens bij de Nationale Bank van België te worden neergelegd in bijlage aan de jaarrekening ter inzage van iedereen.

De verplichte inhoud, zoals hierboven beschreven, moet volgens Aerts (2002) worden aangevuld met vermeldingen die als verplicht worden beschouwd volgens de algemene zorgvuldigheidsvereiste (Aerts, 2002). Ook Balthazar e.a.

(2004) stellen dat de bepalingen van artikel 144 van het Wetboek van Vennootschappen als verplichte minimuminhoud beschouwd moeten worden. Aerts (2002) stelt hieromtrent dat het revisorale verslag voldoende gedetailleerd moet zijn om derden een getrouw beeld te verschaffen en om aandeelhouders toe te laten kwijting te verlenen. Balthazar e.a. (2004) stellen eveneens dat het commissarisverslag één van de essentiële beoordelingselementen is voor het verlenen van kwijting aan de bestuurders.

Er zijn verschillende types van verklaringen die de conclusie van het controleverslag vormen (Rittenberg en Schwieger, 2005):

- verklaring zonder voorbehoud (goedkeurende verklaring)
- verklaring zonder voorbehoud met toelichtende paragraaf
- verklaring met voorbehoud (goedkeurende verklaring met voorbehoud)
- verklaring met voorbehoud en toelichtende paragraaf
- afkeurende verklaring
- onthoudende verklaring
- verslag van niet-bevinding

Eerst vermeldt het verslag de controlenormen, de doelstelling van de controle en de wijze waarop de controle is uitgevoerd (Aerts, 2002). We zullen nu dieper ingaan op de verschillende types van verklaringen. In de volgende bespreking zullen we de verschillende types onderverdelen in 4 groepen: de goedkeurende verklaring, de goedkeurende verklaring met voorbehoud, de niet-goedkeurende verklaring en de verklaring van niet-bevinding.

2.1.7.1 Goedkeurende verklaring

De commissaris zal een goedkeurende verklaring geven wanneer een getrouw beeld wordt gegeven van het vermogen, de financiële positie en de resultaten van de onderneming en hij de financiële informatie zonder meer kan goedkeuren als zijnde in overeenstemming met alle wettelijke voorschriften en de algemene voorwaarden (Balthazar e.a; 2004). Aerts (2002) vermeldt dat deze verklaring volgens een geijkte formule moet worden aangehaald.

Er is ook de mogelijkheid om een goedkeurende verklaring zonder voorbehoud met toelichtende paragraaf af te leveren. Een toelichtende paragraaf kan door de commissaris worden toegevoegd wanneer er een belangrijke onzekerheid bestaat met betrekking tot een element in de jaarrekening, die bovendien geen onthoudende verklaring verantwoord (Balthazar e.a; 2004). Deze paragraaf wordt ook vereist wanneer er zich een probleem voordoet inzake de bedrijfscontinuïteit. Wel moet worden opgemerkt dat een toelichtende paragraaf enkel mag worden vermeld als er reeds melding werd gemaakt van het probleem in het jaarverslag of in de toelichting (Pouseele, 2007). In het andere geval moet hier dus gebruik worden gemaakt van een andere verklaring.

2.1.7.2 Goedkeurende verklaring met voorbehoud

De goedkeurende verklaring met voorbehoud wordt gebruikt indien de commissaris van mening is dat bij de controle van de jaarrekening bepaalde bedenkingen moeten worden geformuleerd (Balthazar e.a; 2004). Balthazar e.a. (2004) stellen dat deze bedenkingen noch verband houden met inbreuken op de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften noch met gebeurtenissen die het getrouw beeld zouden kunnen schaden.

Volgens Balthazar e.a. (2004) bepalen de controlenormen van het IBR twee situaties waarin een voorbehoud moet worden geformuleerd: bij tekortkomingen in het interne controle systeem en wanneer de commissaris geen genoegen heeft kunnen nemen met alternatieve controleprocedures, of bij niet-overtuigende boekhoudmethodes. Verder wordt gesteld dat het voorbehoud door de commissaris nauwkeurig en duidelijk moet worden vermeld en gemotiveerd. Ook de cijfermatige neerslag op de financiële toestand en de resultaten, voorzover dit kan worden berekend, dienen te worden vermeld.

2.1.7.3 Niet-goedkeurende verklaring

De niet-goedkeurende verklaring kan worden afgeleverd onder de vorm van een afkeuring of onder de vorm van een onthouding (Balthazar e.a; 2004). In de

eerstvolgende alinea worden de situaties waarin een afkeurende verklaring kan worden afgeleverd, besproken. Nadien wordt ingegaan op de situaties die een onthoudende verklaring verantwoorden.

Een afkeurende verklaring wordt afgeleverd wanneer de commissaris van mening is dat de te beoordelen elementen niet in overeenstemming zijn met de wettelijke of bestuursrechtelijke voorschriften of geen getrouw beeld geven van de van de financiële toestand of het vermogen van de vennootschap (Balthazar e.a; 2004). Wanneer er een afkeurende verklaring wordt afgeleverd, kan er tevens een meningsverschil zijn tussen de commissaris en het bestuur van de onderneming op verscheidene punten die in belangrijke mate doorwegen op de financiële toestand van de onderneming (Pouseele, 2007). De algemene controlenormen van het IBR verplichten de commissaris om de omstandigheden en de motieven voor het afleveren van een afkeurende verklaring uiteen te zetten in zijn verslag (Balthazar e.a; 2004).

Balthazar e.a. (2004) stellen dat de controlenormen de onthoudende verklaring slechts toelaten in twee situaties: wanneer de verkregen informatie onvoldoende is of wanneer de commissaris geconfronteerd wordt met tal van onzekerheden die een significante invloed kunnen hebben op de jaarrekening. Tilleman e.a. (2003) trekken het bestaan van deze mogelijkheid in twijfel omdat er volgens hen geen sprake meer is van een reële stellingname zoals door de wetgever gewenst is.

2.1.7.4 Verklaring van niet-bevinding

Ten slotte kan de commissaris een verslag van niet-bevinding opstellen wanneer de jaarrekening en het jaarverslag niet beschikbaar zijn en het bestuursorgaan nalaat de algemene vergadering bijeen te roepen. De commissaris dient in zijn verslag te wijzen op de onregelmatigheid van deze toestand en de strafrechtelijke sanctie die in artikel 126 van het Wetboek van Vennootschappen voorzien wordt. De commissaris moet vervolgens aan het bestuursorgaan vragen zijn verslag mee te delen aan de aandeelhouders en, zo nodig, zelf een algemene vergadering bijeen roepen. (Aerts, 2002)

2.1.8 Conclusie wettelijk kader

Door dit wettelijk kader wordt de contractuele vrijheid in verband met de controle der jaarrekeningen beperkt tot enkele restcategorieën, zoals de hoogte van de vergoeding en de keuze van de persoon van de commissaris (Aerts, 2002).

2.2 Overzicht van de taken van de commissaris

We kunnen de taken van de commissaris onderverdelen in taken die tot de exclusieve bevoegdheid van de commissaris behoren en taken die door een commissaris moeten worden uitgevoerd, maar indien er geen is, mogen worden uitgevoerd door een bedrijfsrevisor of aangestelde accountant (Ministerie van economische zaken, 2007).

2.2.1 Exclusieve bevoegdheden van de commissaris

Bij de exclusieve bevoegdheden van de commissaris vinden we twee luiken terug: de controle van de jaarrekening en de overeenstemming met het Wetboek van Vennootschappen en de statuten (Tilleman e.a; 2003).

2.2.1.1 Certificering van de jaarrekeningen

De controle en de certificering van de jaarrekening is een functie van algemeen belang waarvoor de commissaris verantwoordelijk is (Tilleman e.a; 2003). Volgens artikel 4 van de Wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren, behoren alle opdrachten die bij of krachtens de wet uitsluitend aan bedrijfsrevisoren zijn toevertrouwd en alle revisorale opdrachten met betrekking tot financiële overzichten tot de hoofdtaak van de bedrijfsrevisor. Artikel 142 van het Wetboek van Vennootschappen bepaalt dat de commissaris verantwoordelijk is voor het controleren van de financiële

toestand, de jaarrekening en de regelmatigheid van de verrichtingen weergegeven in de jaarrekening.

De ultieme doelstelling van de certificering is het uitdrukken dat de jaarrekening naar zijn getrouwheid en in overeenstemming met een aanvaardbaar kader inzake financiële verslaggeving werd gecontroleerd door een onafhankelijk auditor (IBR, 2007). Bij de certificering van de jaarrekening gaat het dus niet zozeer om de juistheid van de cijfers maar om de getrouwheid ervan.

Het resultaat van deze controle is het revisorale verslag bij de jaarrekening (artikel 143 Wetboek van Vennootschappen). De inhoud van dit verslag wordt door de wet bepaald in artikel 144 van het Wetboek van Vennootschappen (zie supra 2.1.7). Het is duidelijk dat de algemene taakomschrijving, die wordt gegeven in artikel 142 van het Wetboek van Vennootschappen, aanzienlijk wordt uitgebreid door de verplichtingen van artikel 144 van het Wetboek van Vennootschappen (Aerts, 2002).

De controle is dus niet beperkt tot de gegevens uit de jaarrekening, namelijk balans, resultatenrekening en toelichting. Artikel 144 van het Wetboek van Vennootschappen geeft de bijkomende verplichting aan de commissaris om te komen tot een besluit in verband met de overeenstemming tussen de boekhouding en de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften. Om tot dit besluit te komen is een controle van de boekhouding noodzakelijk. Balthazar e.a. (2004) wijzen erop dat ook rekening dient te worden gehouden met de adviezen van de Commissie voor Boekhoudkundige normen. Zij stellen dat deze normen dezelfde waarde hebben als die van de rechtspraak en rechtsleer: er mag enkel om ernstige redenen van worden afgeweken. Tot slot moeten ook de gegevens in het jaarverslag gecontroleerd worden in het licht van artikel 95 en 96 Wetboek van Vennootschappen. Het auditorverslag is de verklaring dat een redelijke mate van zekerheid door de auditor werd bekomen over het feit dat de jaarrekening geen van materieel belang zijnde onjuistheden bevat (IBR, 2007).

Het controleverslag moet worden voorgelegd aan de jaarlijkse algemene vergadering. De verplichte inhoud, zoals beschreven onder 2.1.7, moet worden aangevuld met vermeldingen die als verplicht worden beschouwd volgens de

algemene zorgvuldigheidsvereiste (Aerts, 2002). Dit betekent dat het revisorale verslag voldoende gedetailleerd moet zijn om derden een getrouw beeld te verschaffen en om aandeelhouders toe te laten kwijting te verlenen.

Na het controleren en certificeren van de jaarrekening zijn de commissarissen bij wet verplicht om de algemene vergadering waarop hun verslag wordt besproken, bij te wonen². Tijdens deze algemene vergadering moeten de commissarissen verplicht antwoorden op alle vragen die door de aandeelhouders worden gesteld met betrekking tot het controleverslag³. Aerts (2002) vestigt er de aandacht op dat de aansprakelijkheid van de commissaris in het gedrang komt wanneer hij gevolg zou geven aan vragen gesteld buiten de algemene vergadering of aan vragen die het voorgelegde verslag niet tot voorwerp hebben.

2.2.1.2 Certificering van de geconsolideerde jaarrekeningen

De commissaris is bij de controle en certificering van geconsolideerde jaarrekeningen in principe onderworpen aan dezelfde plichtenleer en controlenormen als bij de controle en certificering van enkelvoudige jaarrekeningen. Toch bevat de Norm van 2 september 1994 inzake certificatie van geconsolideerde jaarrekeningen specifieke normen die voorrang hebben op de Algemene Controlenormen. Tevens worden andere bepalingen uit de Algemene Controlenormen expliciet van toepassing verklaard op de controle en de certificering van geconsolideerde jaarrekeningen. (Aerts, 2002).

Volgens Aerts (2002) zijn bijzondere regels van toepassing op de relatie tussen de groepsrevisor en de vennootschapsrevisor. In artikel 147 van het Wetboek Vennootschappen wordt gesteld dat de groepsrevisor alle informatie met betrekking tot de enkelvoudige jaarrekeningen van de vennootschappen in de

² Artikel 272 (BVBA); artikel 412, tweede lid (CVBA); artikel 538 (NV) Wetboek van Vennootschappen

³ Artikel 274, tweede lid (BVBA); artikel 412, tweede lid (CVBA); artikel 540, tweede lid (NV) Wetboek Vennootschappen

consolidatiekring kan opvragen en ter plaatse de nodige controles kan doen, steeds met tussenkomst van de consoliderende vennootschap.

Wat de certificering van geconsolideerde jaarrekeningen betreft, wordt hetzelfde stramien gevolgd als bij de certificering van enkelvoudige jaarrekeningen. Uitzonderingen worden gevormd door de meldingsplicht inzake overtredingen van de vennootschapswet en de statuten en de verklaring inzake winstbestemming. Wanneer de groeprevisor naar aanleiding van de controle van de geconsolideerde jaarrekening toch zulke overtredingen vaststelt, moet hij zijn collega-revisor hiervan op de hoogte stellen. Uit de Franse rechtspraak blijkt immers dat zijn eigen aansprakelijkheid anders in het gedrang komt. (Aerts, 2002)

Ook het algemene aansprakelijkheidsregime van de vennootschapscommissaris is van toepassing op de groepscommissaris die de geconsolideerde jaarrekening controleert. In artikel 171, §2 van het Wetboek van Vennootschappen wordt expliciet de strafrechtelijke aansprakelijkheid van zowel de vennootschapsrevisor als de groepsrevisor vermeld.

Aerts (2002) stelt de vraag of deze gelijkstelling ook geldt voor de burgerrechtelijke aansprakelijkheid. Volgens Aerts (2002) vormen de gemeenrechtelijke aansprakelijkheidsregels (d.i. artikel 1382 en 1383 van het Burgerlijk Wetboek) geen probleem, de hoofdelijkheid van artikel 140, tweede lid van het Wetboek Vennootschappen des te meer.

Het IBR en sommige andere auteurs zijn van mening dat vennootschapsrevisoren niet instaan voor de certificering van de geconsolideerde jaarrekening. Er kan in dit opzicht dan ook geen sprake zijn van gedeelde aansprakelijkheid tussen de groepsrevisor en de vennootschapsrevisoren. Toch kan gedeelde aansprakelijkheid tussen de groepsrevisor en verschillende vennootschapsrevisoren voorkomen voor schade uit samenlopende of gezamenlijke fouten die elk afzonderlijk tot de volledige schade hebben geleid. In dit geval worden beide revisoren in solidum veroordeeld, wat wil zeggen dat elk van hen gehouden is tot de betaling van de volledige schade. (Aerts, 2002)

Volgens artikel 140 van het Wetboek Vennootschappen kan de groepscommissaris hoofdelijk aansprakelijk zijn, namelijk met de bestuurders van de consoliderende vennootschap (Aerts, 2002). Volgens Aerts (2002) is het ook correct te stellen dat de groepsrevisor in geen geval instaat voor de inhoud van de enkelvoudige jaarrekeningen waaruit de geconsolideerde jaarrekening is opgebouwd.

In de praktijk lijkt de groepsrevisor enkel samen met de vennootschapsrevisor te worden veroordeeld wanneer deze zich niet had mogen beroepen op de werkzaamheden van de vennootschaprevisor en daartoe toch is overgegaan. De groepsrevisor moet dus een toereikende zekerheid verkrijgen over de betrouwbaarheid van de controle en de certificering van de vennootschapsrevisor. Of en in welke mate de groepscommissaris van die betrouwbaarheid mag uitgaan, wordt beoordeeld volgens de criteria van de zorgzame en voorzichtige revisor geplaatst in dezelfde omstandigheden. (Aerts, 2002)

2.2.1.3 Certificering van de aan de ondernemingsraad te verstrekken inlichtingen

Artikel 14 van de Wet van 20 september 1948 houdende de organisatie van het bedrijfsleven legt de instelling van een ondernemingsraad op aan alle ondernemingen met een gemiddeld personeelsbestand van 50 werknemers of meer. In artikel 15 bis van dezelfde wet kunnen we vinden dat deze ondernemingen verplicht zijn om één of meerdere bedrijfsrevisoren aan te stellen. De opdracht van deze revisoren ten opzichte van de ondernemingsraad, alsook de voordracht, benoeming, vernieuwing van het mandaat en ontslag van de revisoren worden bepaald door artikel 151 tot 164 van het Wetboek van Vennootschappen.

In artikel 151 van het Wetboek van Vennootschappen vinden we de opdrachten van de commissaris terug: zijn taak bestaat eruit verslag uit te brengen bij de ondernemingsraad over de jaarrekening en het jaarverslag (artikel 151, 1° Wetboek van Vennootschappen). Bovendien moet hij de getrouwheid en

volledigheid van de aan de ondernemingsraad verstrekte economische en financiële inlichtingen certificeren voor zover deze stukken voortvloeien uit de boekhouding, de jaarrekening of andere verifieerbare stukken voortvloeit (artikel 151, 2° Wetboek van Vennootschappen). Hij dient eveneens de betekenis van deze stukken ten aanzien van de financiële structuur en de evolutie in de financiële toestand te ontleden en te verklaren (artikel 151, 3° Wetboek van Vennootschappen).

Artikel 151, ten vierde van het Wetboek van Vennootschappen legt aan de commissaris een meldingsplicht op in twee fasen: indien de commissaris van mening is dat hij geen verslag kan afleggen of indien hij leemten vaststelt in de aan de ondernemingsraad verstrekte economische en financiële inlichtingen, moet hij in de eerste plaats het bestuursorgaan daarvan op de hoogte brengen. Wanneer het bestuursorgaan er geen gevolg geeft binnen een maand volgend op zijn tussenkomst, moet hij op eigen initiatief de ondernemingsraad op de hoogte brengen. De commissaris heeft tevens het recht om de vergaderingen van de ondernemingsraad bij te wonen en is daartoe verplicht wanneer het bestuursorgaan of de meerderheid van de werknemers daarom vraagt (artikel 154 Wetboek van Vennootschappen).

Het verslag van de revisor wordt in bijlage aan een bijzonder verslag van het bestuursorgaan neergelegd ter griffie. Iedereen kan inzage nemen in en een afschrift krijgen van deze verslagen. De conclusie van het revisoraal verslag wordt opgenomen in het uittreksel van de oprichtingsakte of de akte van de kapitaalverhoging, die gepubliceerd wordt in de Bijlagen tot het Belgisch Staatsblad. (Aerts, 2002)

2.2.1.4 Toezicht op de wijziging van het maatschappelijk doel

Om het doel van een vennootschap te kunnen wijzigen moet het bestuursorgaan van de vennootschap een omstandig verslag opstellen over de voorgestelde wijziging⁴. Bij dat verslag moet een staat van activa en passiva worden gevoegd.

⁴ Artikel 287 (BVBA), 413 (CVBA), 559 (NV) en 657 (Comm. Venn. op aandelen) Wetboek van Vennootschappen

De commissaris dient een verificatieverslag op te maken van de staat van activa en passiva. Het verslag, samen met de staat van activa en passiva dient bij het omstandige verslag van het bestuursorgaan te worden gevoegd. Aerts (2002) verwijzend naar Bouckaert (2000) stelt dat er geen verslag wordt opgemaakt indien er geen commissaris is.

In zijn verslag vermeldt de commissaris de wijze waarop hij de controle heeft uitgevoerd, de wettelijkheid van de boekhoudkundige staat, de gebeurtenissen die zich hebben voorgedaan sinds het afsluiten van de tussentijdse staat en de conclusie van zijn controle (Aerts, 2002 verwijzend naar Claes, 1988). Het controleverslag wordt verzonden naar alle aandeelhouders op naam en medegedeeld aan alle andere aandeelhouders die erom verzoeken⁵.

2.2.2 Niet-exclusieve bevoegdheden van de commissaris

2.2.2.1 Toezicht op de niet-geldelijke inbreng

Een inbreng in natura kan voorkomen bij de oprichting van een vennootschap en later bij een kapitaalverhoging. Zowel bij de oprichting van een vennootschap als bij een latere kapitaalverhoging moet er een verslag worden opgemaakt over de inbreng in natura. Bij de oprichting wordt dit verslag opgemaakt door een revisor aangewezen door de oprichters⁶. Bij een kapitaalverhoging moet dit verslag worden opgemaakt door de commissaris of, indien er geen is, door een revisor aangewezen door het bestuursorgaan⁷.

In zijn verslag vermeldt de commissaris of de revisor de beschrijving van elke inbreng in natura, de toegepaste waarderingsmethode, een vergelijking van de

⁵ Artikel 287 (BVBA), 413 (CVBA), 559 (NV) en 657 (Comm. Venn. op aandelen) Wetboek van Vennootschappen

⁶ Artikel 219 (BVBA), artikel 395 (CVBA), artikel 444 (NV) , artikel 657 (Comm. Venn. op aandelen), artikel 844 (economisch samenwerkingsverband) Wetboek van Vennootschappen

⁷ Artikel 313 (BVBA), artikel 423 (CVBA), artikel 602 (NV), artikel 657 (Comm. Venn. op aandelen) Wetboek van Vennootschappen

waarde van het goed volgens de waarderingsmethode met de werkelijk verstrekte vergoeding en ten slotte de werkelijk als tegenprestatie verstrekte vergoeding⁸. Dit verslag wordt, in bijlage aan een bijzonder verslag van het bestuursorgaan, neergelegd ter griffie. Iedereen kan inzage nemen in en een afschrift krijgen van deze verslagen. Beide verslagen worden vermeld in de agenda van de algemene vergadering die de verwerving van het vermogensbestanddeel moet goedkeuren. Het controleverslag wordt ten slotte ook toegezonden aan alle aandeelhouders op naam en meegedeeld aan de andere aandeelhouders die erom verzoeken. (Aerts, 2002)

Aerts (2002) wijst erop dat deze revisorale controle, naast de fiscale controle, de enige externe controle op de waardering van deze activa is. Belanghebbenden kunnen de revisor onder bepaalde voorwaarden aansprakelijk stellen voor de gevolgen van een door hem gecertificeerde overwaardering van een inbreng (Aerts, 2002).

2.2.2.2 Toezicht op de quasi-inbreng

De quasi-inbreng is de verkrijging van een vermogensbestanddeel door de vennootschap binnen de twee jaar na oprichting van de vennootschap. Een andere voorwaarde van de quasi-inbreng is dat het vermogensbestanddeel toebehoorde aan een bestuurder, aandeelhouder of een persoon namens wie de oprichtingsakte ondertekend is. Wanneer het bedrag dat de onderneming voor het vermogensbestanddeel betaalt meer is dan 10% van het maatschappelijk kapitaal, moet de commissaris een verslag over dit bestanddeel opstellen. Indien in een vennootschap geen commissaris aanwezig is, kan het verslag ook worden opgesteld door een bedrijfsrevisor aangeduid door de raad van bestuur.⁹

⁸ Artikel 219 en 313 (BVBA), artikel 395 en 423 (CVBA), artikel 444 en 602 (NV) , artikel 657 (Comm. Venn. op aandelen), artikel 844 (economisch samenwerkingsverband) Wetboek van Vennootschappen

⁹ Artikel 220 (BVBA), artikel 396 (CVBA), artikel 445 (NV) en artikel 657 (Comm. Venn. op aandelen) Wetboek Vennootschappen

In het verslag vermeldt de commissaris de naam van de overdrager, een beschrijving van het vermogensbestanddeel, de als tegenprestatie verstrekte vergoeding, een beschrijving van de gebruikte waarderingsmethodes en ten slotte een vergelijking tussen de verstrekte vergoeding en de waarde van het goed (waarderingsmethode) (IBR, 2007).

Dit verslag wordt neergelegd op de griffie in bijlage van een bijzonder verslag van het bestuursorgaan. Iedereen kan inzage nemen in en een afschrift krijgen van deze verslagen. De neerlegging moet eveneens bekend gemaakt worden in de Bijlagen tot het Belgisch Staatsblad. Beide verslagen moeten ook opgenomen worden in de agenda van de algemene vergadering die moet beslissen over de aanwerving van het vermogensbestanddeel. Ten slotte wordt het verslag ook toegezonden aan alle aandeelhouders op naam en aan alle andere aandeelhouders die erom vragen.

Derden kunnen de bedrijfsrevisor aansprakelijk stellen als achteraf zou blijken dat de onderneming ondergekapitaliseerd is, als gevolg van de door de bedrijfsrevisor gecertificeerde quasi-inbreng (Aerts, 2002).

2.2.2.3 Toezicht op de beperking van het voorkeurrecht

Bij een kapitaalverhoging moeten de aandelen waarop in geld wordt ingeschreven eerst worden aangeboden aan de aandeelhouders naar evenredigheid van het deel van het kapitaal dat door hun aandelen wordt vertegenwoordigd (artikel 592 Wetboek van Vennootschappen, NV). Volgens artikel 596 van het Wetboek van Vennootschappen kan het voorkeurrecht enkel worden beperkt door de algemene vergadering in het belang van de vennootschap.

De commissaris of, indien er geen is, een bedrijfsrevisor of externe accountant aangeduid door het bestuursorgaan, moet een verslag opstellen waarin hij verklaart dat de financiële en boekhoudkundige gegevens die zijn opgenomen in het verslag van de raad van bestuur getrouw zijn en voldoende om de algemene

vergadering die over het voorstel moet stemmen, in te lichten (artikel 596 Wetboek van Vennootschappen).

Het besluit van de algemene vergadering om het voorkeurrecht te beperken of op te heffen, moet overeenkomstig artikel 75 van het Wetboek van Vennootschappen neergelegd worden op de griffie van de kamer van koophandel samen met het verslag van het bestuursorgaan. Deze neerlegging dient ook in de Bijlagen tot het Belgisch Staatsblad bekendgemaakt te worden. Beide verslagen moeten bovendien ook vermeld worden op de agenda van de algemene vergadering. Ten slotte wordt het controleverslag ook toegezonden aan de aandeelhouders op naam en aan de andere aandeelhouders die erom vragen.

De commissaris of, in voorkomend geval, de bedrijfsrevisor of de externe accountant kan worden aangesproken door de aandeelhouders wanneer achteraf blijkt dat de oude aandeelhouders, in strijd met de aankondiging van het bestuursorgaan, toch het slachtoffer zijn van verwatering.

2.2.2.4 Toezicht op de toekenning van interim-dividenden

Volgens artikel 618 van het Wetboek van Vennootschappen kan aan de raad van bestuur de bevoegdheid verleend worden om tijdens het boekjaar een voorschot op dividenden uit te keren. De raad van bestuur kan hiertoe slechts overgaan mits de naleving van strikte wettelijke voorwaarden. Zo mag de uitkering bijvoorbeeld enkel gebeuren op de winst van het lopende boekjaar, eventueel verminderd met overgedragen verlies of vermeerderd met overgedragen winst en zonder onttrekking aan de reserves die wettelijk of statutair zijn of moeten worden gevormd.

De commissaris moet een verificatieverslag opstellen betreffende de staat van activa en passiva waarop het bestuursorgaan zich baseert om vast te stellen of er voldoende winst is om een interim-dividend toe te kennen. Aerts (2002) stelt dat het IBR er nochtans vanuit gaat dat de commissaris tevens nagaat of de verdeling van de winst over de verschillende begunstigden correct geschiedt.

In zijn verslag vermeldt de commissaris de wijze waarop hij de controle heeft uitgevoerd, de wettelijkheid van de boekhoudkundige staat, de gebeurtenissen die zich hebben voorgedaan sinds het afsluiten van de tussentijdse staat en de conclusie uit zijn controle (is er al dan niet voldoende winst?). Het verificatieverslag wordt bij zijn jaarlijkse controleverslag gevoegd (artikel 618, vierde lid Wetboek van Vennootschappen).

Belanghebbenden kunnen de commissaris aansprakelijk stellen voor de gevolgen van een dividenduitkering op basis van een staat die door hem gecertificeerd werd, indien zou blijken dat de gecontroleerde vennootschap onvoldoende middelen had om een dividend uit te keren. De belanghebbende dient hiervoor een nalatigheid aan te tonen in hoofde van de commissaris. (Aerts 2002)

2.2.2.5 Toezicht op de conversie van obligaties of warrants

Artikel 519 van het Wetboek Vennootschappen bepaalt dat wanneer het kapitaal wordt verhoogd door een conversie van obligaties of warrants, hiervoor een authentieke akte moet worden opgesteld. Voor deze akte dient de commissaris of, indien er geen is, de bedrijfsrevisor een lijst van de gevraagde conversies of uitgeoefende warrants goed te keuren. Aerts (2002) vermeldt dat de commissaris of, in voorkomend geval, de bedrijfsrevisor enkel deze lijst zal waarmerken en dus geen controle van de financiële toestand moet uitvoeren.

2.2.2.6 Toezicht op de tegenstrijdige belangen van bestuurders

Wanneer een lid van het bestuursorgaan een belang van vermogensrechtelijke aard heeft bij een beslissing of aan het bestuursorgaan voorgelegde verrichting, moet de commissaris een omschrijving geven van de vermogensrechtelijke gevolgen voor de vennootschap van de besluiten van het bestuursorgaan, ten aanzien waarvan een strijdig belang bestaat¹⁰.

¹⁰ Artikel 259 (BVBA), 523 (NV) en 657 (Comm. Venn. op aandelen) Wetboek van Vennootschappen

Volgens het standpunt van het IBR dat steunt op de rechtsleer, behoren het lezen van alle notulen van algemene vergaderingen en vergaderingen van het bestuursorgaan tot de minimale controlewerkzaamheden van de commissaris. Tevens zou de commissaris volgens het voorzichtigheidsprincipe ook de koopovereenkomsten met betrekking tot de belangrijkste vermogensbestanddelen moeten nakijken zodat hij eventuele belangenconflicten zelf op het spoor komt. (Aerts, 2002)

In zijn omschrijving van het belangenconflict vermeldt de commissaris de aard van het tegenstrijdige belang en de vermogensrechtelijke gevolgen van de beslissing of verrichting voor de vennootschap (Aerts, 2002 verwijzend naar Claes, 1988). Artikel 524 van het Wetboek van Vennootschappen bepaalt dat de beschrijving van het belangenconflict in beursgenoteerde vennootschappen moet gebeuren door drie bestuurders die onafhankelijk zijn ten aanzien van de genomen beslissing. De commissaris brengt een oordeel uit over de getrouwheid van de beschrijving van het belangenconflict. De omschrijving van de commissaris maakt deel uit van zijn jaarlijkse controleverslag (Aerts, 2002).

Wanneer een commissaris een tegenstrijdig belang van een bestuurder niet meldt, kan hij worden aangesproken door de vennootschap of een belanghebbende voor de schade die werd veroorzaakt door deze transactie met tegenstrijdig belang. Hiervoor is uiteraard vereist dat de commissaris op de hoogte was van het belangenconflict. Toch geeft het IBR toe dat de informatie ook impliciet kan blijken uit de aan de commissaris overgemaakte of door de commissaris opgevraagde notulen. (Aerts, 2002)

2.2.2.7 Toezicht op een kapitaalverhoging bij openbare inschrijving

Wanneer het kapitaal wordt verhoogd door openbare inschrijving dient de commissaris de staat van geplaatste inschrijvingen te waarmerken¹¹. Deze bepaling is enkel van toepassing op naamloze vennootschappen die een

¹¹ Artikel 590 (NV) Wetboek van Vennootschappen

commissaris hebben (Aerts, 2002). Vermits artikel 657 van het Wetboek van Vennootschappen stelt dat alle bepalingen betreffende de naamloze vennootschappen ook van toepassing zijn op de commanditaire vennootschappen, dienen ook commanditaire vennootschappen de staat van geplaatste inschrijvingen te laten waarmerken. Het verslag van de commissaris wordt gevoegd bij de akte die de totstandkoming van de kapitaalverhoging vaststelt¹².

2.2.2.8 Toezicht op de uitgifte van aandelen beneden fractiewaarde

Bij de uitgifte van aandelen zonder nominale waarde beneden de fractiewaarde van de oude aandelen van dezelfde soort, moet de commissaris, of indien er geen is, de bedrijfsrevisor of externe accountant aangewezen door het bestuursorgaan een verslag opstellen waarin hij verklaart dat de financiële en boekhoudkundige gegevens die werden opgenomen in het verslag van het bestuursorgaan getrouw en voldoende zijn om de algemene vergadering voor te lichten¹³.

Het verslag wordt neergelegd ter griffie waar iedereen inzage kan nemen in en een afschrift kan krijgen van dat verslag. De neerlegging dient tevens bekendgemaakt te worden in de Bijlagen tot het Belgisch Staatsblad (artikel 75 Wetboek van Vennootschappen). Beide verslagen moeten bovendien in de agenda van de algemene vergadering worden vermeld.

Wanneer de oude aandeelhouders in strijd met het verslag van het bestuursorgaan toch verwatering ondervinden, kunnen zij de commissaris, bedrijfsrevisor of externe accountant hiervoor aanspreken (Aerts, 2002).

¹² Artikel 590 (NV) Wetboek van Vennootschappen

¹³ Artikel 582 (NV) en 657 (Comm. Venn. op aandelen) Wetboek Vennootschappen

2.2.2.9 Toezicht op fusies en splitsingen van vennootschappen

Volgens artikel 695 en 708 van het Wetboek Vennootschappen moet de commissaris of indien er geen is, de bedrijfsrevisor of externe accountant aangewezen door het bestuursorgaan, ingeval van een fusie een schriftelijk verslag opstellen over het fusievoorstel. Hetzelfde geldt voor wat splitsing betreft (artikel 731 en 746 Wetboek van Vennootschappen). De commissaris, bedrijfsrevisor of externe accountant moet verklaren of de voorgestelde ruilverhouding al dan niet redelijk is. De IBR norm van 6 oktober 1995 legt de leden van het IBR echter op niet enkel de ruilverhouding te controleren, maar het volledige fusievoorstel (Aerts, 2002). Bovendien moet de commissaris, bedrijfsrevisor of externe accountant volgens het IBR nagaan of de wettelijke termijnen worden nageleefd en of het fusievoorstel werkelijk werd neergelegd ter griffie van de Rechtbank van Koophandel van de zetel van beide vennootschappen (Aerts, 2002).

In zijn verslag vermeldt de commissaris, bedrijfsrevisor of externe accountant de methode volgens dewelke de ruilverhouding is vastgesteld, zijn mening over deze methode, het belang en de redelijkheid van de ruilverhouding en de bijzondere moeilijkheden die er eventueel bij de waardering zijn geweest¹⁴. De conclusie van het verslag wordt, op straffe van nietigheid, opgenomen in de authentieke akte van de fusie die wordt gepubliceerd in de Bijlagen tot het Belgisch Staatsblad¹⁵. Het verslag wordt, samen met het fusievoorstel, ter beschikking gehouden van de aandeelhouders van beide vennootschappen en wordt vermeld in de agenda van de algemene vergaderingen (Aerts, 2002).

Aerts (2002) verwijzend naar Chiau en Van Den Bossche (2000) onderstreept dat het controleverslag bij fusies in de eerste plaats bedoeld is om de aandeelhouders voor te lichten in verband met de door te voeren verrichtingen. Artikel 687 van het Wetboek van Vennootschappen stelt dan ook dat iedere vennoot van een ontbonden vennootschap de commissaris, bedrijfsrevisor of externe accountant aansprakelijk kan stellen voor de schade die hij heeft

¹⁴ Artikel 695, 708, 731 en 746 Wetboek van Vennootschappen

¹⁵ Artikel 700 en 716, 713 en 716, 737 en 739, 752 en 755 Wetboek van Vennootschappen.

geleden ten gevolge van een fout die de commissaris, bedrijfsrevisor of externe accountant heeft begaan bij het vervullen van zijn taak. Aerts (2002) wijst er voorts op dat ook derden, zoals schuldeisers en personeelsleden, belang kunnen hebben bij een rationele ruilverhouding. Door de nieuwe structuur van de vennootschap wijzigt immers de waarde van de onderneming.

2.2.2.10 Toezicht op de omzetting van vennootschappen

Vooraleer tot de omzetting wordt besloten, wordt een staat van activa en passiva opgemaakt¹⁶. Over deze staat moet de commissaris of, indien er geen is, de bedrijfsrevisor of externe accountant aangewezen door het bestuursorgaan een verslag opstellen waarin hij vermeldt of er enige overwaardering van het netto-actief heeft plaatsgevonden (artikel 777 Wetboek van Vennootschappen). Aerts (2002) wijst erop dat de controlewerkzaamheden die hiertoe aangewezen zijn zeer omvangrijk zijn. Door de IBR-norm van 9 juni 2000 is vereist dat het dossier bewijskrachtig materiaal bevat dat de rubrieken van de staat van activa en passiva valideert en dat toelaat de saldi te bekrachtigen van de rekeningen in de staat van activa en passiva (Aerts, 2002).

In zijn controleverslag vermeldt de commissaris, bedrijfsrevisor of externe accountant de wijze waarop hij de controle heeft uitgevoerd, de opmerkingen die hij heeft bij de boekhoudkundige staat en de eventuele overwaardering van het netto-actief, de gebeurtenissen die zich hebben voorgedaan sinds het afsluiten van de staat en de conclusie uit zijn controle en tevens het eventuele verschil tussen het netto-actief en maatschappelijk kapitaal opgenomen in de staat van activa en passiva (Aerts, 2002). Aerts (2002) wijst er bovendien op dat zulk verschil de omzetting niet verhindert aangezien de boekhoudkundige toestand van de vennootschap zich na de omzetting voortzet.

Het controleverslag van de commissaris, bedrijfsrevisor of externe accountant wordt samen met het voorstel tot omzetting van het bestuursorgaan

¹⁶ Artikel 776 van het Wetboek van Vennootschappen, zie ook : artikel 436, § 2 betreffende de omzetting van een coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid in een coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid

toegezonden aan de aandeelhouders van de vennootschap (Artikel 779 Wetboek van Vennootschappen). De conclusie van het verslag wordt tevens in de authentieke akte van de omzetting opgenomen (artikel 782 Wetboek van Vennootschappen). Aerts (2002) verwijzend naar Chiau en Van Den Bossche (2000) vermeldt bovendien dat de akte gepubliceerd wordt in de Bijlagen tot het Belgisch Staatsblad.

Aerts (2002) verwijzend naar het Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat stelt dat vooral de waardering een belangrijke rol speelt omwille van de invloed die zij heeft op het kapitaalcijfer dat op het passief van de omgevormde onderneming zal worden geboekt. Hierdoor kunnen derden de commissaris aanspreken voor de schade die zij lijden naar aanleiding van een omzetting wanneer de commissaris zulke overwaardering niet gemeld heeft.

2.2.2.11 Advies bij de waardering van aandelenopties

Wanneer een werknemer naar aanleiding van zijn beroepswerkzaamheid een optie op aandelen verwerft, is het voordeel dat daaruit voortvloeit een belastbaar beroepsinkomen. De aandelen moeten gewaardeerd worden op het ogenblik van het aanbod. Deze waardering gebeurt op eensluidend advies van de commissaris of, indien er geen is, de bedrijfsrevisor die door het bestuursorgaan van de vennootschap wordt aangewezen. (Fisconet, 2007)

Aerts (2002) wijst erop dat de bedrijfsrevisor vertrekkend vanuit de waarde van de onderneming, de waarde van de aandelen moet vaststellen op basis van geschikte parameters. Er moet tevens rekening worden gehouden met elementen zoals uitgiftewaarde van nieuwe, recent uitgegeven aandelen, waarderingen bij een beursintroductie,... Het IBR wijst op de onmogelijkheid om met een redelijke zekerheid een werkelijke waarde vast te stellen (Aerts, 2002).

2.2.2.12 Toezicht op de ontbinding en vereffening van vennootschappen

Bij de ontbinding en vereffening van vennootschappen moet de commissaris of, bij ontstentenis daarvan, de bedrijfsrevisor of externe accountant aangewezen door het bestuursorgaan, een verslag opstellen over de staat van activa en passiva (artikel 181 Wetboek van Vennootschappen). Aerts (2002) wijst erop dat de controle omvangrijk kan zijn aangezien het hier gaat om een volkomen controle. Er wordt gesteld dat het het doel van de controle is om na te gaan of de staat van activa en passiva een voldoende inzicht biedt in de werkelijkheid van het netto-actief in realisatieperspectief. Artikel 194 van het Wetboek van Vennootschappen legt aan de commissaris de verplichting op de rekeningen en stukken tot staving, neergelegd door de vereffenaars na afloop van de vereffening, te controleren.

In zijn verslag vermeldt de commissaris, bedrijfsrevisor of externe accountant de wijze waarop hij de controle heeft uitgevoerd, de wettelijkheid van de boekhoudkundige staat, de gebeurtenissen die zich hebben voorgedaan sinds het afsluiten van de tussentijdse staat en de conclusie uit zijn controleverslag (Aerts, 2002). In Aerts (2002) wordt er tevens op gewezen dat de commissaris, bedrijfsrevisor of accountant in zijn verslag best vermeldt dat hoewel het bestuursorgaan op correcte wijze heeft geprobeerd de realisatiewaarde van de activa en de kosten en voorzieningen naar aanleiding van de vereffening te voorzien, er aan de waarderingen een belangrijke marge van onzekerheid hangt. Het verslag wordt toegezonden aan de aandeelhouders en door de notaris voorgelezen op de algemene vergadering. Bij beslissing tot vereffening door de algemene vergadering wordt een authentieke akte opgesteld door de notaris waarin de conclusie uit het verslag van de commissaris, bedrijfsrevisor of accountant wordt opgenomen (artikel 181, §4 Wetboek van Vennootschappen).

Hoofdstuk 3: De burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris

Artikel 17 van de Wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van een IBR verwijst naar het algemene aansprakelijkheidsregime dat op alle bedrijfsrevisoren van toepassing is. Dit artikel stelt dat bedrijfsrevisoren aansprakelijk zijn volgens het gemeen recht voor de uitoefening van de opdrachten die hen werden toevertrouwd door of krachtens de wet.

Artikel 687 van het Wetboek van Vennootschappen stelt dat iedere vennoot van een ontbonden vennootschap een aansprakelijkheidsvordering kan instellen tegen de commissaris die het verslag inzake fusie of splitsing heeft opgesteld voor de schade die hij geleden heeft ten gevolge van een fout die de commissaris bij het vervullen van zijn taak heeft begaan.

Aerts (2002) stelt dat deze artikelen telkens een dubbele verwijzing inhouden: enerzijds wordt verwezen naar het aquiliaanse of buitencontractuele aansprakelijkheidsregime en anderzijds naar het regime van contractuele aansprakelijkheid. Alvorens dieper in te gaan op deze twee types burgerrechtelijke aansprakelijkheid, zullen we eerst de wijzigingen van artikel 17 van de Wet van 22 juli 1953 door de Wet van 23 december 2005 bespreken. Vervolgens worden de ratio legis van deze wetwijziging en de toepassingsproblemen aangehaald.

3.1 Artikel 17 van de Wet van 22 juli 1953

3.1.1 Wijzigingen in artikel 17 van de Wet van 22 juli 1953

De aansprakelijkheid van bedrijfsrevisoren werd wettelijk beperkt door artikel 62 van de Wet houdende diverse bepalingen van 23 december 2005 tot wijziging van artikel 17 van de Wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van een IBR. Door deze wet wordt de burgerrechtelijke aansprakelijkheid van bedrijfsrevisoren

voor de uitoefening van hun wettelijke opdrachten beperkt tot drie miljoen EUR bij niet-genoteerde vennootschappen en tot twaalf miljoen EUR bij genoteerde vennootschappen indien de overtreding niet gepleegd werd met bedrieglijk opzet of met het oogmerk te schaden. Het gewijzigde artikel trad tien dagen na de publicatie in het Belgisch Staatsblad in werking en is met andere woorden van toepassing op alle schadegevallen die zich voordoen na 9 januari 2006 (De Poorter, 2006). Hiervoor waren bedrijfsrevisoren burgerrechtelijk onbeperkt aansprakelijk bij het uitvoeren van hun wettelijke opdrachten. Het burgerrechtelijke aansprakelijkheidsregime dat gold voor contractuele opdrachten, is nog steeds van toepassing. Het is van belang om aan te halen dat artikel 17 van de Wet van 22 juli 1953 van toepassing is op de algemene burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de revisor: zowel zijn contractuele aansprakelijkheid jegens de vennootschap als zijn buitencontractuele aansprakelijkheid jegens de vennootschap en derden (Delmotte, 2006).

Deze beperking van de aansprakelijkheid geldt per onderscheiden wettelijke opdracht van de commissaris (De Poorter, 2006). Indien er een college van commissarissen is samengesteld, gelden deze drempelbedragen voor elke commissaris afzonderlijk (De Poorter, 2006 en Braeckmans, 2006). De Poorter (2006) haalt deze interpretatie uit de Memorie van Toelichting. Zij stelt eveneens dat dit zou kunnen leiden tot een toename van het aantal colleges van commissarissen omdat op deze manier het onderpand van het toezicht verhoogd wordt tot een veelvoud van de wettelijk vooropgestelde eisen. Toch zal er een economische afweging moeten worden gemaakt tussen deze verhoging van het onderpand en de bijkomende bezoldigingskosten in geval van een college van commissarissen.

Wanneer de commissaris handelt met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, is hij nog steeds onbeperkt aansprakelijk voor zijn fouten. Dit is een bijzondere vorm van opzet. Het enkele bewijs van de bewuste overtreding van een wettelijke bepaling is niet voldoende: de commissaris moet de bedoeling hebben gehad om de vennootschap of de belanghebbenden te benadelen en dit moet bewezen worden. (De Poorter, 2006) De mogelijkheid van een nadeel volstaat: er wordt niet vereist dat het nadeel werd berokkend of onvermijdbaar is (Braeckmans, 2006).

Delmotte (2006) wijst erop dat de nieuwe aansprakelijkheidsregeling niet alleen gevolgen zal hebben voor de revisoren zelf, maar ook voor het management en het bestuur, alsook de andere spelers op het gebied van corporate governance, zoals advocaten en zakenbankiers. Reden die hij hiervoor geeft is dat misnoegde beleggers en financiers op zoek kunnen gaan naar andere solvabele partijen. Terecht wordt hierbij opgemerkt dat advocaten en bankiers hun opdracht niet uitvoeren in het algemeen belang. Toch kan de vraag gesteld worden of misnoegde beleggers en financiers hun claims nu ook al niet richten op alle betrokken partijen om zo een maximale schadevergoeding te kunnen recupereren.

3.1.2 Ratio legis van de Belgische wetswijziging

De Poorter (2006) verwijzend naar de Memorie van Toelichting van de Wet van 23 december 2005 en Braeckmans (2006) geven de vier redenen van de wetgever aan om de aansprakelijkheid van de commissaris te beperken.

De eerste reden die wordt aangehaald is dat de kwaliteit van de audit niet versterkt wordt door een onbeperkte burgerrechtelijke aansprakelijkheid. Volgens de wetgever is een bepaald niveau van aansprakelijkheid gerechtvaardigd, maar is het niet redelijk om te verwachten dat de commissaris de volledige kost draagt die voortvloeit uit fraude van het bestuursorgaan of uit een fout in de boekhouding van de vennootschap. Dit zou immers de continuïteit van de activiteit van de commissaris bedreigen.

Het tweede argument betreft de beperking van de aansprakelijkheid als middel om de concentratie van de auditmarkt van genoteerde vennootschappen in de internationale auditkantoren tegen te gaan en zo het risico op verdwijning van de kleinere kantoren te verminderen.

De derde en wellicht de belangrijkste reden is het gegeven dat het aantal potentiële verzekeraars voor de beroepsaansprakelijkheid de laatste twintig jaar is verminderd. Delmotte (2006), De Poorter (2006) en Braeckmans (2006)

spreken in dit verband over de onverzekerbaarheid van het beroep bij een onbeperkte burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris.

De vierde en laatste reden die wordt aangehaald is dat de bedragen van de gedekte risico's de laatste jaren verlaagd werden van 50 tot 75% terwijl de aansprakelijkheid van de commissarissen en de auditkantoren werd uitgebreid.

3.1.3 Toepassingsproblemen

Delmotte (2006) haalt terecht enkele toepassingsproblemen aan in verband met het nieuwe artikel 17 van de Wet van 22 juli 1953. Ten eerste stelt hij de vraag of men contractueel mag overeenkomen dat de maximum aansprakelijkheid wordt vastgelegd op meer dan 3 of 12 miljoen EUR. Hij merkt hierbij op dat het in ieder geval niet is toegestaan dat de aansprakelijkheid contractueel verder wordt beperkt (artikel 17 van de Wet van 22 juli 1953). Delmotte (2006) redeneert dat de wettelijke opdrachten van de commissaris vervuld worden in het algemeen belang, waardoor de aansprakelijkheidsregeling (en dus ook de aansprakelijkheidsbeperking) van openbare orde wordt. Dit betekent dat de wettelijke maxima vastliggen en niet contractueel mogen worden aangepast.

Het wettelijke maximum bedrag geldt per wettelijke opdracht. De algemene opdracht van de commissaris kan onderverdeeld worden in 3 grote deeltaken: de controle van de jaarrekening/geconsolideerde jaarrekening en de financiële toestand van de vennootschap, de opsporing en rapportering van inbreuken op het Wetboek Vennootschappen of de statuten die een weerslag hebben op de jaarrekening en ten slotte het opstellen van het commissarisverslag en rapportering aan de algemene vergadering en eventueel de ondernemingsraad. De vraag die men zich kan stellen is of het wettelijk maximum geldt voor de gehele algemene wettelijke opdracht of voor elk van de deeltaken van deze opdracht. Door de formulering van het nieuwe wetsartikel, kan men concluderen dat het wettelijk maximum geldt voor de gehele algemene wettelijke opdracht. Andere reden die hiervoor kan worden gegeven is dat de diverse deeltaken van de controleopdracht niet los van elkaar kunnen gezien worden. (Delmotte, 2006) Ook De Poorter (2006) stelt dat deze verplichtingen een rechtstreeks en direct

gevolg zijn van de het toezicht van de commissaris op de verslaggeving van de vennootschap en dus geen onderscheiden opdrachten zijn waarop de drempel afzonderlijk van toepassing is.

Delmotte (2006) merkt vervolgens op dat de algemene wettelijke opdracht van de commissaris in principe drie boekjaren duurt (zie 2.1.3). Betekent dit dat de wettelijke maximum aansprakelijkheid van 3 of 12 miljoen EUR geldt voor de gehele controleopdracht die in principe 3 jaar duurt? De wettelijke voorbereidingen bieden volgens Delmotte (2006) geen uitsluitel. Hij wijst erop dat de wetgever verwees naar de Duitse regeling, waar de beperking per jaar geldt. Een andere inspiratiebron die hij aanhaalt is het wetsvoorstel dat werd gemaakt in de parlementaire voorbereiding van de Wet van 21 februari 1985, die het uiteindelijk niet tot wet heeft gemaakt. Dit ontwerpartikel beoogde de aansprakelijkheid van de revisor voor wettelijke taken te beperken tot 50 keer de bezoldiging verbonden aan de opdracht. Wanneer de bezoldiging betrekking had op een taak toegekend voor verschillende jaren, moest het bedrag dat toegekend werd voor het jaar of voor één der jaren tijdens dewelke de fout werd begaan, in aanmerking genomen worden. Hieruit kan men dus tevens afleiden dat het maximum van 3 of 12 miljoen EUR geldt per jaar. Ondanks deze argumenten, stelt Delmotte (2006) dat de tekst van de wet in de andere richting wijst. Ook De Poorter (2006) stelde deze vraag. Zij concludeerde eveneens dat de drempel jaarlijks en per op te stellen controleverslag moet worden berekend. Zij baseerde haar conclusie op artikel 142 van het Wetboek van Vennootschappen dat de opdracht van de commissaris lijkt te beschrijven. Dit artikel stelt immers dat de commissaris *jaarlijks* de jaarrekening moet controleren, waarvan hij verslag uitbrengt op de algemene vergadering.

Ten slotte wordt gesteld dat de aansprakelijkheidsbeperking geldt per opdracht en niet per fout, per schadegeval of per benadeelde (Delmotte, 2006). Delmotte (2006) stelt zich daarbij de vraag hoe de aansprakelijkheidsbeperking wordt berekend indien er bij dezelfde opdracht verschillende benadeelden voorkomen. Hij merkt hierbij terecht op dat artikel 17 van de Wet van 22 juli 1953 voor het geval van samenloop bij het bereiken van de aansprakelijkheidsdrempels, geen verdelingsregeling voorziet. Delmotte (2006) concludeert hier aldus dat tenzij de verschillende benadeelden gelijktijdig hun aanspraken doen gelden, geldt 'wie

eerst komt, eerst maalt'. De Poorter (2006) stelt dat in geval van meer schade dan de door de wetgever vooropgestelde bedragen, deze bedragen pro parte verdeeld zullen worden onder de schadelijders. De overige schade zullen zij niet vergoed zien door de commissaris.

De Poorter (2006) haalt nog enkele andere toepassingsproblemen aan. Zij stelt dat het er steeds op aan zal komen te bepalen of de fout al dan niet een rechtstreeks en direct gevolg is van de uitoefening van één van zijn door of krachtens de wet opgelegde taken. Wanneer er geen sprake is van een rechtstreeks en direct gevolg, zal de aansprakelijkheid niet worden beperkt tot 3 of 12 miljoen euro bij respectievelijk niet-beursgenoteerde en beursgenoteerde vennootschappen.

Zij stelt eveneens de vraag of de aansprakelijkheid van een bedrijfsrevisor die in de uitoefening van zijn opdracht de regels van de beroepsethiek of de onafhankelijkheidsregels overtreedt, beperkt is krachtens deze bepaling voor een dergelijke overtreding. De Poorter (2006) is van mening dat de beperking ook in dat geval geldt, aangezien elke andere interpretatie een zinvolle betekenis van de bepaling ontnemt. Hier kan worden opgemerkt dat de beperking in ieder geval niet van toepassing zal zijn wanneer de regels van de beroepsethiek of van onafhankelijkheid met bedrieglijk opzet of met het oogmerk te schaden worden overtreden.

Een ander probleem dat De Poorter (2006) aanhaalt is of de opdracht van de commissaris om te rapporteren aan de ondernemingsraad als een van de certificatieopdracht onderscheiden opdracht dient te worden beschouwd. Ondanks het feit dat hij in het kader van zijn controleopdracht aan de ondernemingsraad dient te rapporteren, moet deze taak als een onderscheiden opdracht worden beschouwd. Geargumenteed wordt dat de commissaris in dit kader een ruimere opdracht heeft dan de controle van de jaarrekening. Hij dient meerbepaald de getrouwheid en de volledigheid van de economische en financiële informatie die aan de ondernemingsraad wordt versterkt, te certificeren. Deze informatie blijkt niet steeds uit de boekhouding en de jaarrekening. Hij dient eveneens de betekenis van deze informatie ten aanzien van de financiële structuur en de evolutie van de onderneming te verklaren en te

ontleden ten behoeve van de werknemers. De Poorter (2006) stelt dat de commissaris in dit opzicht eerder optreedt als adviseur dan als controleur. Deze argumentatie zorgt ervoor dat De Poorter (2006) concludeert dat deze opdracht als een onderscheiden opdracht dient te worden beschouwd waarop de drempel afzonderlijk zal worden toegepast.

3.2 Contractuele aansprakelijkheid

De contractuele aansprakelijkheid van commissarissen jegens de gecontroleerde vennootschap wordt beheerst door de algemene regels van het Belgisch burgerlijk recht inzake contractuele aansprakelijkheid (Tilleman e.a; 2003). Het regime van de contractuele aansprakelijkheid kan men terugvinden in artikel 1134 en verder van het Burgerlijk Wetboek. In artikel 140 van het Wetboek van Vennootschappen worden de aansprakelijkheidsgronden voor de revisorale controle van de commissaris uiteengezet. Artikel 140, eerste lid van het Wetboek van Vennootschappen bevat het contractuele aansprakelijkheidsregime dat van toepassing is op alle commissarissen en stelt dat commissarissen jegens de vennootschap aansprakelijk zijn voor al hun tekortkomingen die zij in de uitoefening van hun taak begaan. Balthazar e.a. (2004) stellen dat de beslissing tot het instellen van een aansprakelijkheidsvordering tegen de commissaris op basis van dit artikel door de algemene vergadering moet worden genomen.

3.2.1 Contractuele relatie tussen de commissaris en de gecontroleerde vennootschap

Aerts (2002) geeft aan dat het niet duidelijk is welk juist de contractuele relatie is tussen de commissaris en de gecontroleerde vennootschap. Artikel 140 van het Wetboek van Vennootschappen verwijst inderdaad niet uitdrukkelijk naar de regels van lastgeving¹⁷ (Aerts, 2002). Evenmin kan men uit de wet afleiden dat de opdracht van de commissaris kadert in een aanneming van werk of een

¹⁷ De regels inzake lastgeving zijn terug te vinden in artikel 1984 en verder van het Burgerlijk Wetboek.

contract sui generis¹⁸ is (Aerts, 2002). Aerts (2002) stelt dat het contract wel intuitu personae¹⁹ is aangezien er een einde aan komt bij overlijden of handelingsonbekwaamheid van de commissaris. Hij stelt eveneens dat het dienstencontract tussen de bedrijfsrevisor een wederkerig contract onder bezwarende titel is (artikel 1102 en 1106 Burgerlijk Wetboek). Ook Balthazar e.a. (2004) stellen dat de contractuele overeenkomst wederkerig is, aangezien de commissaris door de vennootschap wordt aangesteld om ten behoeve van deze vennootschap bepaalde in de wet voorziene taken te verrichten en de commissaris hiervoor een vergoeding ontvangt.

Aerts (2002) verwijzend naar Van Oevelen (1995) in Storme, Wymeersch en Braekmans stelt dat de commissaris die belast is met het toezicht en die de juistheid en getrouwheid van bepaalde stukken verifieert, een lasthebber²⁰ zou kunnen zijn. De redenering die gevolgd wordt, is gebaseerd op het feit dat er een rechtshandeling plaatsvindt die door de commissaris wordt gesteld in opdracht van de gecontroleerde vennootschap. Dat deze rechtshandeling niet wordt gesteld in het uitsluitend belang van deze vennootschap, is voor hem van geen belang.

Aerts (2002) is echter van mening dat de commissaris niet beschouwd kan worden als lasthebber ondanks het feit dat zijn opdracht bestaat uit het stellen van een rechtshandeling, namelijk het opstellen van het commissarisverslag met juridische gevolgen. In dit verband wijst hij erop dat de rechtshandeling die gebeurt niet alleen gesteld wordt in het belang van de gecontroleerde vennootschap. Verder bepaalt Aerts (2002) dat de regels van het Burgerlijk Wetboek inzake aanneming van werk tekort schieten, aangezien deze regels oorspronkelijk bedoeld waren voor de aanneming van bouwwerken of de bewerking van materialen.

¹⁸ Dit is een contract dat speciaal voor en naar aanleiding van de opdracht van de commissaris in het leven is geroepen.

¹⁹ Dit betekent dat de geldigheid van het contract sterk gebonden is aan de persoon die het contract afsluit.

²⁰ Lastgeving heeft in hoofdzaak rechtshandelingen tot voorwerp (Balthazar e.a; 2004).

Balthazar e.a. (2004) zijn van mening dat om de overeenkomst te kunnen kwalificeren, er een onderscheid gemaakt dient te worden tussen twee verschillende categorieën van taken die door de wet aan de commissaris worden toevertrouwd. Enerzijds kunnen een deel van de wettelijke taken, waaronder het opmaken van een omstandig verslag van bepaalde handelingen of verrichtingen in de vennootschap en het verstrekken van informatie aan verscheidene organen binnen de vennootschap, worden gekwalificeerd als een aanneming van intellectueel werk²¹. Anderzijds wordt gesteld dat een tweede categorie van wettelijke opdrachten die bestaat uit het controleren en certificeren van financiële informatie die door de vennootschap wordt verstrekt, kan worden gekwalificeerd als lastgeving. Reden die hiervoor wordt gegeven is dat de beoordelingsdaden die door de commissaris worden gesteld, als rechtshandelingen kunnen worden gekwalificeerd. Er wordt gesteld dat aan de door de commissaris gegeven beoordeling rechtsgevolgen verbonden worden, in die zin dat de regelmatigheid of rechtsgeldigheid van bepaalde rechtshandelingen in vennootschapsverband afhankelijk zijn van het door de commissaris opgestelde verslag. Balthazar e.a. (2004) stellen echter dat men de functie van commissaris niet zonder meer gelijk kan stellen met een lasthebber omdat hij zijn handelingen niet enkel stelt in naam en voor rekening van de vennootschap, maar ook in het belang van derden.

Om een sui generis-kwalificatie te hanteren, mag de overeenkomst niet als een gemengd contract²² gekwalificeerd kunnen worden. Hierdoor is een sui generis-kwalificatie ook niet de meest geschikte oplossing aangezien de rechtsverhouding tussen de commissaris en de vennootschap kan gekwalificeerd worden als een gemengde overeenkomst. (Balthazar e.a; 2004)

²¹ 'Aanneming van werk veronderstelt een persoon die zich jegens een wederpartij verbindt om, tegen een door deze laatste te betalen vergoeding, in volle onafhankelijkheid, maar zonder vertegenwoordigingsbevoegdheid, ten behoeve van de wederpartij handelingen te verrichten door het stellen van materiële of intellectuele handelingen.' (Balthazar e.a; 2004:258)

²² Een gemengd contract is een contract waarbij de rechtsbetrekking zowel materiële als rechtshandelingen impliceert (Balthazar e.a; 2004).

Wat de beoordeling van de burgerrechtelijke aansprakelijkheid betreft, besluiten Aerts (2002) en Balthazar e.a. (2004) dat het belang van de juridische kwalificatie als lastgeving of aanneming niet overschat mag worden aangezien beide onderworpen zijn aan de gemeenrechtelijke regels van contractuele aansprakelijkheid.

3.2.2 Contractuele fout

Aerts (2002) haalt aan dat de contractuele fout in beginsel een overtreding van een specifieke contractuele verbintenis is. Verder haalt Aerts (2002) ook aan dat de door sommige rechtsleer aangehaalde gradaties van de ernst van de contractuele fout²³, weinig praktisch nut hebben. Aerts (2002) verwijzend naar Cornelis (2000) stelt dat zelfs de lichtste afwijking ten aanzien van de contractuele verbintenis volstaat.

Aerts (2002) verwijzend naar Claes (1983) en Van Oevelen (1995) in Storme, Wymeersch en Braeckmans stelt dat een contractuele wanprestatie die strafrechtelijk beteugeld wordt, tevens in aanmerking komt voor een aansprakelijkheidsvordering op basis van buitencontractuele aansprakelijkheid. Ook Vandeputte (1983) is het erover eens dat feiten die aanleiding geven tot strafrechtelijke sancties steeds aquiliaanse fouten uitmaken.

De contractspartijen kunnen bepaalde excepties inroepen die niet ter beschikking staan van derden. Een commissaris kan bijvoorbeeld zijn contractuele prestatie staken bij het uitblijven van betaling. Ook het omgekeerde is mogelijk. De commissaris moet zijn medecontractant wel op de hoogte brengen van de staking van de contractuele prestatie. Dit opschortingrecht kan niet worden ingeroepen om de niet-uitvoering van de wettelijke controle der jaarrekeningen te rechtvaardigen. (Aerts, 2002)

²³ Culpa levissima: een zeer zorgvuldig persoon; Culpa levis in abstracto: een goede huisvader; Culpa levis in concreto: men vergelijkt met zichzelf; Culpa lata: absolute sloddervos (Universiteit Gent, 2007).

Vandeputte (1983) en Aerts (2002) stellen dat het foutieve gedrag aan de commissaris moet kunnen worden toegerekend. Hiermee wordt bedoeld dat hij kon en moest vermijden verkeerd te handelen (Vandeputte, 1983). Wanneer blijkt dat de commissaris niet beschikt over de vereiste toerekeningsvatbaarheid om de fout te plegen, ontsnapt hij aan de aansprakelijkheid (Aerts, 2002).

Dit noemt men de rechtvaardigingsgronden. Aerts (2002) haalt de vreemde oorzaak als rechtvaardigingsgrond aan. Dit zijn onder andere onvoorspelbare en onoverkomelijke gebeurtenissen. Ook Vandeputte (1983) duidt gevallen van overmacht en toevallige omstandigheden aan als mogelijke rechtvaardigingsgrond. Verder haalt Aerts (2002) de fouten van derden en eigen fouten van de schadelijder aan als vreemde oorzaken. Doordat weinig oorzaken vreemd mogen zijn aan de commissaris, vermits zijn opdracht er precies in bestaat een grondige controle uit te voeren van alle factoren die de gecontroleerde vennootschap en zijn eigen controlewerkzaamheden kunnen beïnvloeden (Aerts, 2002), zal een vreemde oorzaak enkel bevrijdend werken in geval van overmacht waardoor de verweerder werd gedwongen te handelen zoals hij deed (Aerts, 2002 verwijzend naar Bocken in Storme, 1993).

Aerts (2002) haalt de onoverkomelijke dwaling aan als interessantste rechtvaardigingsgrond voor commissarissen. Deze rechtvaardigingsgrond kan worden ingeroepen wanneer het bestuur van de vennootschap een verkeerde voorstelling geeft van de feiten. Toch wijst Aerts (2002) erop dat deze rechtvaardigingsgrond ook tegen de commissaris gebruikt kan worden omdat het tevens kan worden aangewend als een bewijs tegen de vereiste onafhankelijkheid van de commissaris. Aerts (2002) verwijzend naar Cornelis (1989, 2000) stelt dat de voorwaarde dat de dwaling onoverkomelijk moet zijn, betekent dat de dwaling niet kan worden ingeroepen wanneer door de commissaris wanneer hij zelf fouten heeft begaan. Door deze voorwaarde heeft de rechtvaardigingsgrond van onoverkomelijke dwaling weinig praktisch nut aangezien de rechter zich sowieso zal toespitsen op de concrete fouten van de commissaris (Aerts, 2002).

Verder haalt Aerts (2002) aan dat eigen fouten van de gecontroleerde vennootschap niet altijd als rechtvaardigingsgrond worden aanvaard. Aerts

(2002) verwijzend naar Cornelis (1989) meldt hieromtrent dat de commissaris ook rekening dient te houden met de belangen van derden wanneer hij vaststelt dat het bestuur beslissingen neemt of zich gedraagt in strijd met de algemene zorgvuldigheidsnorm of andere gedragsregels. Aerts (2002) besluit dat er een zware verantwoordelijkheid op de commissaris rust die niet makkelijk kan worden afgeschud.

3.2.3 Voor vergoeding in aanmerking komende schade

Artikel 1150 van het Burgerlijk Wetboek stelt dat enkel de voorzienbare schade moet worden vergoed, tenzij het niet-uitvoeren van de verbintenis door opzet is veroorzaakt. De commissaris is dus geen schadevergoeding verschuldigd wanneer hij de schade niet voorafgaand aan de uitvoering van het contract had kunnen voorzien. Aerts (2002) wijst erop dat de rechtspraak hier aansluiting zoekt bij de regels van de buitencontractuele aansprakelijkheid (zie infra 3.3.1.2).

De plicht tot schadeloosstelling gaat bij de contractuele aansprakelijkheid minder ver dan bij de buitencontractuele aansprakelijkheid. Artikel 1151 van het Burgerlijk Wetboek stelt immers dat de schadeloosstelling zich steeds beperkt tot de rechtstreekse gevolgen van de niet-uitvoering van de overeenkomst. Toch wijst Aerts (2002) erop dat Hof van Cassatie aan het contractuele schadebegrip dezelfde draagwijdte toekent als aan het buitencontractuele en dus aanvaardt dat alle schade in beginsel in aanmerking komt voor vergoeding.

Contractspartijen kunnen eventuele contractuele schadebedingen in het contract opnemen die niet door derden kunnen worden ingeroepen (Aerts, 2002). Aerts (2002) duidt aan dat dit geen voordeel biedt met betrekking tot de omvang van de schade, dan wel met betrekking tot een verlichting van de bewijslast. De contractuele schadebedingen die het bedrag dat de partijen konden vaststellen om de schade wegens niet-uitvoering te vergoeden, te boven gaan kunnen door de rechter verminderd worden (artikel 1231 Burgerlijk Wetboek). Hierdoor zal de omvang van de schade niet meer bewezen moeten worden.

3.2.4 Oorzakelijk verband

Uit artikel 1151 van het Burgerlijk Wetboek blijkt dat de wetgever ook het oorzakelijk verband tussen fout en schade restrictief heeft willen vastleggen (Aerts, 2002). Hier wordt gesteld dat enkel schade die een rechtstreeks gevolg is van de contractuele overtreding moet worden vergoed. Toch wijst Aerts (2002) erop dat de rechtspraak en rechtsleer zich niet aan deze restrictie houden en het artikel op zo'n manier interpreteren dat ook bij contractuele wanprestatie de schade een noodzakelijk gevolg moet zijn van de fout.

3.2.5 Aansprakelijkheid op basis van de schending van de algemene zorgvuldigheidsplicht

De vraag kan gesteld worden of de contractuele verbintenis van de commissaris een middelenverbintenis dan wel een resultaatverbintenis is (zie supra 1.1). Balthazar e.a. (2004) stellen dat er in de rechtsleer weinig betwisting bestaat dat de controleverplichting van de commissaris ten aanzien van de vennootschap veelal een middelenverbintenis zal uitmaken. De andere verplichtingen van de commissaris zoals het opmaken van het controleverslag of de naleving van bepaalde termijnen, kunnen een resultaatverbintenis uitmaken (Balthazar e.a; 2004 verwijzend naar Foriers, 1996).

Het Franse Hof van Cassatie heeft in een arrest van 9 februari 1988 geoordeeld dat de verbintenis van de commissaris een middelenverbintenis uitmaakt. Balthazar e.a. (2004) stellen dat de taken van de commissaris een middelenverbintenis uitmaken in zoverre er onzekerheid heerst in de te verrichten taken. Zij verduidelijken dat enkel goed door de wet afgebakende taken van de commissaris die geen beoordeling behoeven, een resultaatverbintenis zullen zijn.

Aerts (2002) vermeldt dat een contractuele aansprakelijkheidsvordering in het geval van een middelenverbintenis ook gebaseerd kan zijn op een schending van de normale zorgvuldigheidsplicht bij het niet uitvoeren van de opdracht. De vennootschap kan de commissaris, met wie zij een contractuele relatie heeft,

dus ook aanspreken op basis van een wettelijke of algemene zorgvuldigheidsplicht zonder dat een expliciete contractuele verbintenis geschonden is. Artikel 1134, derde lid van het Burgerlijk Wetboek stelt immers dat elke overeenkomst te goeder trouw moet worden uitgevoerd. Hiervoor is evenwel vereist dat de voorwaarden van samenloop vervuld zijn.

Tilleman e.a. (2003) stellen dat de vennootschap de commissaris eveneens aansprakelijk kan stellen op basis van de buitencontractuele aansprakelijkheid, mits aan de voorwaarden voor samenloop zoals vereist door het Hof van Cassatie, voldaan is. Volgens het Hof van Cassatie is samenloop slechts mogelijk indien de tekortkoming een schending van een algemeen geldende zorgvuldigheidsverplichting inhoudt en de schade bovendien een andere schade is dan de louter aan de uitvoering van de overeenkomst te wijten schade (Aerts, 2002). Ook De Wulf (2003) stelt dat een buitencontractuele aansprakelijkheidsvordering tussen contractspartijen enkel mogelijk is indien zowel de verweten fout als de schade vreemd zijn aan de uitvoering van het contract.

Aerts (2002) vestigt de aandacht op het feit dat een contractuele verbintenis strenger kan zijn dan de in een vergelijkbare situatie toepasselijke buitencontractuele verbintenis. De reden die hij hiervoor geeft is dat de partijen in hun overeenkomst verplichtingen kunnen bedingen die verder gaan dan de algemene zorgvuldigheidsnorm.

Aerts (2002) vermeldt verder dat schendingen van het beroepsgeheim vaak worden ingeroepen als contractuele aansprakelijkheidsgrond. Hij stelt echter dat deze confidentialiteitsplicht ook geldt zonder dat een expliciete confidentialiteitsclausule in het contract werd opgenomen. De commissaris moet zich immers houden aan het beroepsgeheim.

Ook derden kunnen een contractuele aansprakelijkheidsvordering tegen een commissaris instellen, indien alle voorwaarden van buitencontractuele aansprakelijkheid zijn vervuld (coëxistentie) (Aerts, 2002). Volgens het Hof van Cassatie kan de commissaris die een contractuele fout begaat, jegens derden buitencontractueel aansprakelijk zijn, wanneer de tekortkoming aan de

contractuele verplichting eveneens een schending is van de zorgvuldigheidsverplichting. Aerts (2002) verwijzend naar Dieux (1995) wijst erop dat het opnemen van een algemene zorgvuldigheidsvereiste in het contract er niet voor zorgt dat zij louter contractueel wordt van aard. Het bestaan van een contract en de daaruit voortvloeiende contractuele verplichtingen leidt tot een verscherping van de algemene zorgvuldigheidsnorm ten aanzien van derden, voorzover de aangesproken partij wist of moest weten dat zij door haar contractuele wanprestatie ook schade aan derden zou berokkenen.

3.2.6 Aansprakelijkheid op basis van artikel 140, eerste lid van het Wetboek van Vennootschappen

Aerts (2002) en Tilleman e.a. (2003) vestigen er de aandacht op dat deze aansprakelijkheid van commissarissen jegens de vennootschap individueel en niet hoofdelijk is. Ze kunnen wel hoofdelijk of in solidum worden veroordeeld voor gemeenschappelijke of samenlopende fouten. De tekortkomingen op basis waarvan de commissaris aansprakelijk kan worden gesteld, moeten beoordeeld worden door te vergelijken met het behoorlijk gedrag van de eerlijke, bekwame en zorgvuldige beroepsbeoefenaar (Tilleman e.a; 2003). Tilleman e.a. (2003) duiden aan dat het naar behoren uitvoeren van de taken wordt beoordeeld op basis van de normen uitgevaardigd door het IBR.

Tilleman e.a. (2003) en Balthazar e.a. (2004) stellen dat commissarissen, net als bestuurders het recht hebben om fouten te maken. Bijgevolg wordt er gesteund op het criterium van de marginale toetsing. Dit wil zeggen dat de rechter rekening zal houden met het feit dat de betrokken commissaris meer dan één mogelijke correcte handelswijze had en dat hij als het ware over een marge beschikt waarbinnen een aantal verschillende, maar stuk voor stuk correcte beslissingen mogelijk waren (Sporcrea, 2007). Het criterium van de marginale toetsing erkent dus een zekere beleidsruimte voor de commissaris. Deze aansprakelijkheid kan worden gedekt door kwijting.

3.3 Buitencontractuele aansprakelijkheid

We zullen dieper ingaan op de algemene regels van de burgerrechtelijke aansprakelijkheid (artikels 1382 en 1383 van het Burgerlijk Wetboek) en de specifieke regeling voor buitencontractuele aansprakelijkheid van de commissaris in het Wetboek van Vennootschappen zoals voorgeschreven door artikel 140, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen.

3.3.1 Artikels 1382 en 1383 van het Burgerlijk Wetboek

De buitencontractuele aansprakelijkheid van bedrijfsrevisoren jegens derden wordt beheerst door de algemene regels van het aquiliaanse aansprakelijkheidsregime naar Belgisch burgerlijk recht en kan worden teruggevonden in artikels 1382 en 1383 van het Burgerlijk Wetboek (Aerts, 2002; zie ook 1.2). Zij zijn in beginsel op alle bedrijfsrevisoren van toepassing. Tilleman e.a. (2003) stellen eveneens dat derden de commissaris aansprakelijk kunnen stellen op basis van deze artikels. Om tot deze conclusie te komen, baseerden zij zich op de rechtsopvattingen die gelden voor bestuurders. Er wordt in dit verband gesteld dat de rechtspraak geleidelijk aan is gaan aanvaarden dat bestuurders ten aanzien van derden aansprakelijk kunnen worden gesteld voor bestuursfouten op basis van artikels 1382 en 1383 van het Burgerlijk Wetboek. Ook Balthazar e.a. (2004) bepalen dat derden een beroep kunnen doen op het gemeen recht om de commissaris aan te spreken voor fouten begaan tijdens de uitoefening van zijn mandaat in het geval dat de commissaris geen wettelijke of statutaire bepalingen heeft overtreden²⁴. De reden die zij hieraan geven, luidt als volgt: 'De wettelijke controletaak die door de commissaris wordt uitgeoefend, geschiedt immers eveneens in het belang van derden, die er op mogen rekenen dat hij zijn controleopdracht deskundig, onpartijdig of onafhankelijk en gewetensvol vervult.' (Balthazar e.a; 2004:269).

²⁴ In dat geval kunnen derden zich immers baseren op artikel 140, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen (zie supra 3.2.6).

Tilleman e.a. (2003) duiden verder de verdeeldheid aan die onder de rechtsgeleerden heerst. Een aantal rechtsgeleerden volgen de gedachtegang dat derden een beroep kunnen doen op het gemeen recht om de commissaris aansprakelijk te stellen. Anderen vinden deze gedachtegang paradoxaal: waarom werd een specifieke aansprakelijkheidsregeling voorzien, als deze regeling toch onderworpen blijft aan het algemene stelsel van buitencontractuele aansprakelijkheid?

Tilleman e.a. (2003) gaan nog verder en stellen dat zij geen reden zien waarom de vennootschap haar eigen commissarissen niet aansprakelijk zou kunnen stellen op basis van artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek. Wel wordt gesteld dat de algemene regels uit de rechtsleer en rechtspraak betreffende samenloop van de aansprakelijkheid uit onrechtmatige daad en contractuele aansprakelijkheid moeten worden toegepast.

In het aquiliaanse aansprakelijkheidsregime moet de schadelijder niet enkel een fout in hoofde van de commissaris aantonen om hem aansprakelijk te kunnen stellen voor geleden schade; men moet eveneens het oorzakelijk verband tussen de fout en de geleden schade bewijzen (zie 1.2). We zullen nu dieper ingaan op deze drie constitutieve elementen voor buitencontractuele aansprakelijkheid.

3.3.1.1 Fout

De commissaris moet de wettelijke en reglementaire bepalingen naleven, alsook de controlenormen van het IBR (en de ISA). Aerts (2002) haalt aan dat van de wettelijke normen niet kan worden afgeweken, terwijl dit voor de beroeps- of deontologische normen wel mogelijk is als zulks door de commissaris kan worden verantwoord. Toch vinden we in het Koninklijk Besluit van 10 juli 1994 dat de controlenormen verplicht worden opgelegd aan de commissaris. Volgens Aerts (2002) laten deze normen voldoende interpretatieruimte om in concrete gevallen bepaalde afwijkingen toe te laten. Een rechter kan een deontologische gedragsregel buiten beschouwing laten bij de beoordeling van de fout wanneer hij van mening is dat deze regel onaangepast of voorbijgestreefd is of wanneer deze regel eenzijdig de belangen van de beroepsbeoefenaar dient (Aerts, 2002

verwijzend naar Cornelis, 1989). Dit is niet mogelijk voor deontologische regels die de vorm aannemen van een wet in de materiële betekenis.

In een uitspraak van de rechtbank van Luik van 14 november 1958 blijkt dat van vrije beroepers een minimum aan kennis en een maximum aan goede wil kan worden verwacht. Aerts (2002) haalt in dit verband aan dat de wettelijke en reglementaire normen tot het minimum aan kennis behoren dat van een commissaris kan worden verwacht. Verwijzend naar Cornelis (1989), duidt Aerts (2002) er op dat tevens van hem wordt verwacht dat hij de ontwikkelingen in zijn beroepsgebied volgt en dat hij beschikt over de nodige ervaring en specialisatie.

Vandeputte (1983) en Aerts (2002) bepalen dat wat de fout betreft, moet worden aangetoond dat de commissaris niet heeft gehandeld als een normaal zorgzaam en voorzichtig persoon. De Meuter (1999) haalt aan dat het abstracte criterium van de goede huisvader in casu wordt verstrengd en vervangen door dat van de zorgvuldig handelende commissaris. Ook Balthazar e.a. (2004) stelt dat de fout in hoofde van de commissaris aan het criterium van het behoorlijk gedrag van de eerlijke, bekwame en zorgvuldige beroepsbeoefenaar moet worden getoetst. Vandeputte (1983) en Aerts (2002) wijzen er verder op dat het criterium van de normaal zorgzame en voorzichtige bedrijfsrevisor soms aanvullend kan werken op wettelijke en reglementaire normen. Beiden halen in dit verband aan dat de wetgever niet alles kan voorzien. Vandeputte (1983) gaat nog een stap verder en zegt dat al te gedetailleerde wetten niet wenselijk zijn.

De rechter moet zich steeds in dezelfde omstandigheden plaatsen als deze waarin de commissaris zich ten tijde van de beweerde fout bevond om het gedrag van een normaal zorgzame en voorzichtige commissaris te beoordelen (Aerts, 2002 verwijzend naar Friers en Von Kuegelgen, 1992). Praktisch moet men nagaan of alle feitelijke elementen die de eiser inroept ook werkelijk bekend waren aan de commissaris ten tijden van de beweerde fout.

Volgens Aerts (2002) neemt bepaalde rechtspraak en rechtsleer aan dat een wetovertreding steeds een aquiliaanse fout uitmaakt, zodat geen bewijs meer moet worden geleverd dat de overtreder ook een gedragsfout schendt die elke

normaal zorgzame en voorzichtige bedrijfsrevisor in dezelfde omstandigheden wel zou hebben geëerbiedigd. Andere auteurs beklemtonen dat eerst moet worden nagegaan of de overtreden wet ook een gedragsregel bevat die door de commissaris geschonden is. Ook Vandeputte (1983) gaf reeds aan dat het een schuldige houding is de gebiedende richtlijnen van de overheid te veronachtzamen. Waarbij de 'gebiedende richtlijnen' in de ruimste zin moeten begrepen worden. Toch maakt hij geen onderscheid tussen wetten die al dan niet een gedragsregel bevatten.

Eerder werd reeds aangehaald dat men het erover eens is dat strafrechtelijk beteugelde fouten steeds aquiliaanse fouten uitmaken (zie supra 3.2.2). Er dient dus niet te worden nagegaan of de overtreden norm een gedragsregel bevat (Aerts, 2002). Contractuele wanprestaties kunnen slechts in uitzonderlijke situaties worden ingeroepen door derden. Balthazar e.a. (2004) stellen in dit verband dat tekortkomingen van de commissaris jegens de vennootschap, de buitencontractuele aansprakelijkheid jegens derden met zich mee kan brengen wanneer de contractuele wanprestatie los en onafhankelijk van het contract, een onrechtmatige daad²⁵ uitmaakt tegenover derden. Aerts (2002) bevestigt de mogelijkheid dat een contract een algemene zorgvuldigheidsnorm vermeldt die sowieso geldt, ook ten aanzien van derden. Derden kunnen zich dan op de schending van deze norm beroepen. Het opnemen van dergelijke algemene zorgvuldigheidsvereiste in het contract zorgt er niet voor dat zij louter contractueel wordt van aard (zie supra 3.2.5).

De voorwaarde van toerekeningsvatbaarheid om gedrag als foutief te kunnen bestempelen, geldt bij buitencontractuele aansprakelijkheid op dezelfde manier als bij de contractuele aansprakelijkheid. Deze voorwaarde houdt in dat de commissaris kon en moest vermijden verkeerd te handelen. Wanneer dit niet het geval is, ontsnapt hij aan de aansprakelijkheid (zie supra 3.2.2).

Aerts (2002) bepaalt dat gedrag slechts foutief is wanneer de commissaris de schade had kunnen of moeten voorzien en duidt dit aan als de voorwaarde van

²⁵ Een onrechtmatige daad is niet enkel foutief gedrag van de aangesprokene, maar ook de rechtsfeiten waaraan door de wetgever of door de rechtspraak een aansprakelijkheid is verbonden (Cornelis, 2005).

de voorspelbaarheid van de schade. Het Hof van Cassatie heeft geoordeeld dat de voorspelbaarheid van de mogelijkheid van een schade volstaat (Aerts, 2002). Vervolgens duidt hij aan dat deze voorspelbaarheid nog relatief makkelijk te bewijzen is aangezien van een commissaris, gelet op zijn scholingsgraad en specialisatie, verwacht mag worden dat hij de gevolgen van zijn verschillende wettelijke opdrachten van openbaar belang kan inschatten. Bij opzet wordt de schade sowieso bewezen geacht (Aerts, 2002 verwijzend naar Cornelis, 1989). Dirix (1984) bepaalt dat de voorspelbaarheid van de schade, in tegenstelling tot het contractuele aansprakelijkheidsregime, niet betekent dat de omvang van de schadevergoeding beperkt blijft tot de voorzienbare schade. Aerts (2002) stelt hieromtrent dat eens het bewijs van de fout geleverd is, waarvan de voorspelbaarheid van de schade een voorwaarde is, alle schade vergoed moet worden voor zover deze schade in oorzakelijk verband staat met de fout.

3.3.1.2 Schade

Begripsbepaling

Dirix (1984) stelt dat het schadevereiste een gemeenschappelijk bestanddeel is van alle gevallen van aansprakelijkheid, zowel bij foutaansprakelijkheid als bij foutloze aansprakelijkheid. Evenmin dient een onderscheid te worden gemaakt ten aanzien van aansprakelijkheid uit contractuele wanprestatie (Dirix, 1984). Het contractueel schadebegrip is, net zoals bij buitencontractuele aansprakelijkheid, een feitelijk gegeven dat beantwoordt aan het verschil tussen de actuele toestand en de toestand die er geweest zou zijn indien de wanprestatie niet gepleegd was en de schade bestaat in een vermogensvermindering of de beroving van een voordeel. Ook Cornelis (2005) bevestigt deze begripsomschrijving. Toch wijst Dirix (1984) erop dat in bepaalde gevallen van contractuele aansprakelijkheid schadevergoeding verschuldigd zal zijn zonder schade of minstens zonder het bewijs dat schade geleverd is.

Dirix (1984) haalt verder aan dat er wel sprake is van een specifiek contractueel schadebegrip in geval van samenloop van contractuele en buitencontractuele aansprakelijkheid. De cassatierechtspraak stelt dat buitencontractuele

aansprakelijkheid enkel mogelijk is indien zowel fout als schade buiten verband staan met de overeenkomst (Dirix, 1984). Volgens een meerderheidsopvatting in de rechtsleer lijkt samenloop hierdoor onmogelijk. Een minderheid acht samenloop wel nog altijd mogelijk. Zij stellen dat de fout, naast een contractuele inbreuk, ook een miskenning moet inhouden van het algemene zorgvuldigheidsvereiste en dat de schade niet louter contractueel is. Wanneer de schade uitsluitend bestaat uit het verlies van een voordeel dat de schadelijder mocht verwachten van de uitvoering van de overeenkomst, spreken we van een intrinsieke contractuele schade of een louter contractuele schade.

Voor vergoeding in aanmerking komende schade

Dirix (1984) stelt dat de schade zeker moet zijn in haar bestaan, niet in haar omvang. Hij stelt tevens dat de schade integraal moet zijn en dat symbolische vergoedingen uitgesloten zijn. Aerts (2002) wijst erop dat bij buitencontractuele aansprakelijkheid alle schade in aanmerking komt voor vergoeding, zowel voorzienbare als niet-voorzienbare schade. Ook artikel 140, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen bevestigt dat de commissaris aansprakelijk is voor alle schade die het gevolg is van overtredingen van het Wetboek van Vennootschappen. Cornelis (2005) stelt dat de schade slechts vergoedbaar is wanneer ze door een onrechtmatige daad is veroorzaakt.

Schade die voortvloeit uit een onrechtmatig voordeel komt niet in aanmerking voor vergoeding (Dirix, 1984). Aerts (2002) stelt hieromtrent dat een voordeel onrechtmatig is wanneer het in strijd is met de openbare orde of met de goede zeden. Hij haalt verder aan dat deze regel een bescherming vormt voor commissarissen tegen aansprakelijkheidsvorderingen voor schade die het gevolg is van criminele handelingen.

Aerts (2002) stelt dat de schadelijder aan de rechter kan vragen om een voorbehoud te verlenen inzake toekomstige schade. De rechter kan op deze vraag ingaan als hij meent dat de verwezenlijking van die toekomstige schade zeker is of in voldoende mate waarschijnlijk en niet wordt gedekt door de vergoeding die reeds aan de schadelijder wordt toegewezen in het vonnis (Aerts,

2002). Dirix (1984) haalt aan dat het verlies van een kans voor vergoeding in aanmerking kan komen, indien het verlies van de kans vaststaat en indien de kans reëel is. Hierbij vestigt hij de aandacht op het feit dat de pure toevalligheid of de loutere hoop op een gunstige gebeurtenis moet worden uitgesloten. Aerts (2002) verwijzend naar Ronse (1984) bevestigt dat de loutere mogelijkheid van schade onvoldoende is.

Schadebegroting

De schade die veroorzaakt wordt door een beroepsfout van een commissaris is doorgaans economische schade, in geld waardeerbaar (Aerts, 2002). Aerts (2002) stelt dat de rechter de schade begroot met inachtneming van de factoren die hem op het moment van de uitspraak bekend zijn. Als voorbeelden van in rekening te brengen factoren worden muntwaarderingen en schommelingen in de aandelenprijs naar voren gebracht. Wanneer de schade begroot wordt, dient de rechter zich zo dicht mogelijk bij het tijdstip van de uitspraak te plaatsen. Dirix (1984) haalt aan dat de schade niet beïnvloed wordt door de zwaarte van de fout. De schade is de enige maatstaf van de schadeloosstelling (Dirix, 1984).

Aerts (2002) verwijzend naar Ronse (1984) haalt aan dat gebeurtenissen die zich voordoen na de datum van de fout, enkel in rekening mogen worden gebracht wanneer ze niet vreemd zijn aan de onrechtmatige daad of aan de schade zelf. Moeilijk bewijsbare schade wordt vaak ex aequo et bono begroot. Aerts (2002) wijst erop dat de beslissing over de aansprakelijkheid vaak de beslissing over de vergoeding vooraf gaat in de praktijk, bijvoorbeeld wanneer er volstreekte onmogelijkheid is om de omvang van de schade te bepalen.

Soms dient de schade door de schadelijder zelf te worden beperkt. Wanneer de normale schadebeperkende maatregelen niet worden genomen, kan de schadelijder zelf aansprakelijk worden gesteld voor de schade (Aerts, 2002). Extra inspanningen van de schadelijder om de schade te beperken mogen echter niet in rekening worden gebracht (Dirix, 2002).

3.3.1.3 Oorzakelijk verband

Om te besluiten tot de aansprakelijkheid van de commissaris moet de fout tevens de oorzaak zijn van de schade. Aerts (2002) wijst erop dat de rechter aldus zal moeten nagaan of de schade zich ook zou hebben voorgedaan bij afwezigheid van de fout van de commissaris. Ook Balthazar e.a. (2004) stellen dat de rechter zal moeten nagaan of dezelfde concrete schade zich ook zou hebben voorgedaan zonder dat de commissaris een fout heeft begaan. Verder haalt Aerts (2002) verwijzend naar Bocken in Storme (1993) aan dat het oorzakelijk verband steeds moet worden bewezen tussen de concrete fout en de concrete schade.

Aerts (2002) stelt dat het oorzakelijk verband tussen schade door een verkeerde investeringsbeslissing en het controleverslag waarop deze beslissing gebaseerd is vaak moeilijk te bewijzen is. Verder wordt aangehaald dat men niet zomaar kan aannemen dat elke aandeelhouder zijn aankoopbeslissing effectief baseert op de controleverslagen van de commissaris. Ook Balthazar e.a. (2004) duiden hierop. Het is volgens deze auteurs wel aannemelijk dat controleverslagen een rechtstreekse of onrechtstreekse rol spelen in de aankoopbeslissing.

Het bewijs van een rechtstreeks oorzakelijk verband kan de opvraging van het jaarverslag van de vennootschap bij de Nationale Bank van België of de expliciete vermelding van de bestemming van het verslag zijn (Aerts, 2002). Een onrechtstreeks oorzakelijk verband kan door de schadelijder worden aangetoond indien hij beschikte over informatie die hij enkel uit de jaarrekening had kunnen afleiden of indien het aannemelijk is dat een welbepaald voorbehoud dat door de commissaris moest worden gemaakt, zou zijn opgemerkt door de schadelijder die hierdoor zijn beslissing zou hebben gewijzigd (Aerts, 2002). In dit verband wijst Aerts (2002) er op dat dergelijk onrechtstreeks verband delicaat is op het vlak van bewijsrecht en kan worden aangevochten als feitelijk vermoeden. Ook Balthazar e.a. (2004) halen aan dat het voor een derde niet altijd eenvoudig is om het oorzakelijk verband tussen de fout en de schade die hij heeft geleden, aan te tonen.

Aerts (2002) en Balthazar e.a. (2004) stellen dat het oorzakelijk verband soms wordt vermoed indien de commissaris niet tijdig reageert ten aanzien van een onderneming in moeilijkheden en daarna failliet wordt verklaard. Hij duidt er op dat het hier meestal gaat om vorderingen ingesteld door de schuldeisers, hoewel uit de rechtspraak blijkt dat ook investeerders deze redenering kunnen doen gelden. Uit verschillende rechtspraak besluit hij dat het bewijs van een oorzakelijk verband tussen fout en schade een feitenkwestie is en mag steunen op vermoedens. Wel duidt hij erop dat deze vermoedens zeer goed onderbouwd moeten zijn. Wanneer dit niet het geval is zal de kans dat de commissaris niet tot de schadevergoeding zal worden veroordeeld, toenemen. Ook Balthazar e.a. (2004) concluderen dat het bewijs van het oorzakelijk verband een feitenkwestie is die in een procedure zeer goed onderbouwd moet zijn, wil men de commissaris aansprakelijk stellen voor fouten die hij heeft begaan in de uitvoering van zijn controleopdracht. Zij stellen dat het in de praktijk belangrijk zal zijn aan te tonen dat de controleverslagen rechtstreeks of onrechtstreeks een rol hebben gespeeld bij het nemen van de kwestieuze beslissing.

Wanneer schadelijders helemaal geen stukken voorleggen of argumenten inroepen ten bewijze van een oorzakelijk verband tussen fout en schade, wordt onmogelijk besloten tot de aansprakelijkheid van de commissaris voor de aangetoonde schade. Het is hier immers niet bewezen dat de fout van de commissaris heeft bijgedragen tot de schade. (Aerts, 2002)

3.3.2 Artikel 140, tweede lid, van het Wetboek van Vennootschappen

Volgens artikel 140, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen kan de commissaris jegens de vennootschap en jegens derden hoofdelijk aansprakelijk worden gesteld voor alle schade die het gevolg is van overtredingen van het Wetboek van Vennootschappen of van de statuten. Aerts (2002) wijst erop dat dit artikel afwijkt van het algemene buitencontractuele aansprakelijkheidsregime door een hoofdelijke aansprakelijkheid van commissarissen jegens derden in te voeren wanneer het Wetboek van Vennootschappen of de statuten worden overtreden. Zij kunnen van deze aansprakelijkheid worden ontheven ten aanzien van overtredingen waaraan zij geen deel hebben gehad, als ze kunnen aantonen

dat ze hun taak naar behoren hebben vervuld en dat ze die overtredingen hebben aangeklaagd bij de raad van bestuur en indien daar geen passend gevolg werd gegeven, op de eerste algemene vergadering.

Aerts (2002) haalt aan dat dit artikel enkel van toepassing is op de wettelijke controle der jaarrekeningen en de taken van de commissaris ten aanzien van de ondernemingsraad. Ook Tilleman e.a. (2003) stellen dat dit artikel enkel van toepassing is op de titel van het wetboek waaronder het valt.

Volgens Aerts (2002) kan uit artikel 140, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen een versoepelde causaliteitsbeoordeling worden afgeleid voor de schendingen van de vennootschapswet en de statuten. Een bewijs van niet-melding van een overtreding door het bestuur volstaat om de commissaris hiervoor hoofdelijk aansprakelijk te stellen. Ook Tilleman e.a. (2003) zijn deze mening toegedaan: zij stellen dat het aan het licht brengen van de overtreding een vermoeden is dat de nodige werkzaamheden voor de uitoefening van de opdracht van de commissaris naar behoren werden vervuld. Of wanneer we dit in negatieve zin vermelden: dat het niet aan het licht brengen van de overtreding een vermoeden vormt dat de commissaris zijn taken niet behoorlijk heeft uitgevoerd.

Er zijn twee discussiepunten rond dit artikel (Aerts, 2002). Hier zullen we nu dieper op ingaan.

3.3.2.1 Persoon van wie de ontbinding uitgaat

Als eerste discussiepunt haalt Aerts (2002) de persoon van wie de overtreding uitgaat aan. Een gedeelte van de auteurs stellen dat de hoofdelijkheid enkel geldt indien de overtreding uitgaat van de commissaris. Een andere interpretatie stelt dat de hoofdelijkheid enkel geldt indien de overtreding uitgaat van de bestuurders van de gecontroleerde vennootschap en deze niet door de commissaris wordt gemeld. Ook Balthazar e.a. (2004) stellen de vraag van wie de overtreding moet uitgaan opdat er sprake is van een overtreding van het Wetboek van Vennootschappen.

Aerts (2002) redeneert dat er weinig overtredingen zijn die de commissaris kan begaan buiten de context van controle en certificering en de meldingsplicht opgesomd in artikel 144 van het Wetboek van Vennootschappen en in de bepalingen aangaande occasionele opdrachten. De overtredingen vanwege de gecontroleerde vennootschap en haar bestuurders zijn daarentegen wel talrijk. Hierdoor kan men volgens Aerts (2002) vermoeden dat men de hoofdelijkheid heeft ingevoerd met betrekking tot overtredingen vanwege de bestuurders.

In zijn zoektocht naar een juiste interpretatie stuitte Aerts (2002) op de ontheffingsregeling die artikel 140, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen voorziet. Deze ontheffing heeft slechts zin wanneer de hoofdelijkheid betrekking heeft op overtredingen begaan door de bestuurders. Wanneer de hoofdelijkheid betrekking zou hebben op overtredingen vanwege de commissaris, zou het onlogisch zijn dat deze commissaris ter ontheffing van zijn eigen aansprakelijkheid zijn eigen fout bij het bestuur zou moeten aanklagen. Aerts (2002) besluit aldus dat artikel 140, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen betrekking heeft op andere overtredingen dan dezen begaan door de commissaris zelf.

Ook Tilleman e.a. (2003) vermelden dat de aansprakelijkheid die de commissaris oploopt, voortvloeit uit het feit dat hij de door het bestuursorgaan begane overtredingen niet heeft vastgesteld of niet heeft aangeklaagd. Zij stellen tevens dat de commissaris niet moet worden geacht de aan de bestuurders toerekenbare fout persoonlijk te hebben begaan. Ook Balthazar e.a. (2004) volgen deze gedachtegang en stellen dat de commissaris uiteraard niet zal kunnen ontsnappen aan de gevolgen van een overtreding die hij persoonlijk heeft begaan of waaraan hij deel heeft gehad.

Toch wijst Aerts (2002) erop dat men door de ongelukkige formulering van de bepaling inzake de ontheffing zou kunnen afleiden dat enkel de overtredingen van de commissaris aanleiding kunnen geven tot de hoofdelijke aansprakelijkheid. Het deel hebben aan bestuursovertredingen is immers geen vanzelfsprekendheid voor de commissaris. Hij vermeldt verder dat het 'deel hebben gehad' aan de overtreding die een fout van de bestuurders betreft, enkel

betrekking kan hebben op het nalaten van de melding ervan in het controleverslag. Ook Tilleman e.a. (2003) halen de ongelukkige formulering aan: hij stelt dat de commissaris niet kan worden geacht persoonlijk deel te hebben gehad aan de overtreding op basis van het enkele feit dat hij de overtreding niet heeft vastgesteld of ze niet heeft aangeklaagd. Het gaat hier immers om een fout die te onderscheiden is van de eigenlijke fout. Deze interpretatie van Tilleman e.a. (2003) is tevens te rijmen met het algemeen aanvaarde beginsel van niet-inmenging in het beheer waardoor de commissaris gehouden is.

3.3.2.2 Gevolgen van de hoofdelijkheid

Het tweede discussiepunt betreft de gevolgen van de hoofdelijke aansprakelijkheid. Volgens Aerts (2002) gaan sommige auteurs ervan uit dat artikel 140, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen de verdeling van de aansprakelijkheid binnen een college van commissarissen regelt. Anderen stellen dat de hoofdelijkheid geldt tussen de commissaris en de bestuurders. Aerts (2002) en Balthazar e.a. (2004) halen het voorbeeld aan van een uitspraak van het Hof van Cassatie uit 1922 waarbij de principiële mogelijkheid van hoofdelijke aansprakelijkheid tussen commissaris en bestuurders werd bevestigd. De commissaris had geen deel aan de fout die aan de basis van de veroordeling lag, maar toch besloot het Hof van Cassatie tot de hoofdelijkheid van commissaris en bestuurders, ook al waren hun fouten wezenlijk verschillend.

Aerts (2002), verwijzend naar Van Ommeslaghe (1978) in *Evolution récente du droit commercial et économique*, haalt aan dat er onder de oude wetgeving ook vooraanstaande auteurs waren die de hoofdelijkheid tussen commissaris en bestuurders uitsloten. Volgens dit standpunt is tussen commissaris en bestuurders enkel een aansprakelijkheid in solidum²⁶ mogelijk. Aerts (2002) besluit dat hoofdelijke aansprakelijkheid tussen commissaris en bestuurders niet

²⁶ Dit is een veroordeling van beiden tot betaling van de integrale schade, wanneer deze schade is veroorzaakt door samenlopende of gezamenlijke fouten, die elk afzonderlijk hebben bijgedragen tot de volledige schade. Hoofdelijke aansprakelijkheid is in principe slechts mogelijk voor gemeenschappelijke fouten.

vanzelfsprekend is gelet op de onderscheiden taken van commissarissen en bestuurders.

Wanneer men kijkt naar de Franse rechtspraak, bestaat er geen twijfel over de mogelijkheid van hoofdelijke aansprakelijkheid tussen commissaris en bestuurders. Franse commissarissen zijn mede aansprakelijk voor de schade die ontstaat uit de overtredingen van bestuurders wanneer ze met kennis van zaken hun meldingsplicht schenden. In Aerts (2002) worden belangrijke argumenten aangehaald ter ondersteuning van dit standpunt, maar toch blijft de rechtsleer verdeeld over deze kwestie. Daarnaast wordt aangehaald dat de Belgische wetsbepaling verder gaat dan de Franse, aangezien in België geen onderscheid wordt gemaakt tussen niet-melding met of zonder kennis van zaken.

3.3.2.3 Onsamenhangendheid van de wet

De openbaarmaking van de overtreding aan de raad van bestuur speelt zich af in de interne sfeer van de onderneming en geeft volgens Tilleman e.a. (2003) uitdrukking aan de verplichte dialoog tussen de commissaris en het bestuursorgaan van de vennootschap. De wet legt hiervoor geen enkele plechtige formule op. Wanneer door de raad van bestuur geen passend gevolg wordt gegeven aan de vastgestelde overtredingen moet de commissaris de overtredingen aanklagen op de eerstvolgende algemene vergadering (Artikel 140, tweede lid Wetboek van Vennootschappen).

Volgens Tilleman e.a. (2003) moet deze bepaling samen met artikel 144, ten achtste van het Wetboek van Vennootschappen worden gelezen. Dit artikel stelt dat de commissaris in zijn verslag moet vermelden of hij kennis heeft gekregen van verrichtingen gedaan of beslissingen genomen met overtreding van de statuten of bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen, *tenzij de bekendmaking van deze overtreding onverantwoorde schade kan berokkenen aan de vennootschap*, onder meer omdat het bestuursorgaan reeds de nodige maatregelen heeft genomen om de ontstane onwettige toestand te herstellen. Balthazar e.a. (2004) stellen om deze reden dat er geen fout in hoofde van de commissaris kan worden vermoed enkel en alleen omwille van het feit dat hij de

overtreding niet heeft vastgesteld of dat hij ze niet heeft aangeklaagd op de algemene vergadering.

Tilleman e.a. (2003) en Balthazar e.a. (2004) duiden hier terecht op de moeilijke positie waarin de commissaris zich bevindt. Indien hij beslist niets te zeggen, loopt hij het risico dat hij zich niet meer van zijn aansprakelijkheid overeenkomstig artikel 140, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen zal kunnen bevrijden; anderzijds kan een openbaarmaking van de overtreding die aan een vennootschap onverantwoorde schade berokkent, aansprakelijkheid jegens de vennootschap op grond van artikel 140, eerste lid van het Wetboek van Vennootschappen met zich meebrengen. Tilleman e.a. (2003) wijzen er tevens op dat de openbaarmaking definitief afbreuk kan doen aan het wederzijdse vertrouwen dat nodig is voor de uitoefening van de opdracht van de commissaris. Kritiek van onsamenhangendheid van de wet is hier dus op zijn plaats, tenzij aan de commissaris een zekere beoordelingsbevoegdheid wordt verleend in de uitoefening van zijn opdracht (Tilleman e.a; 2003).

Hoofdstuk 4: Praktijk

De praktijkstudie is gebaseerd op interviews met bevoorrechte getuigen. Tijdens deze interviews werden eerst een aantal algemene vragen gesteld. Hierna werd dieper ingegaan op de recente wijziging in artikel 17 van de Wet van 22 juli 1953, de contractuele aansprakelijkheid en de buitencontractuele aansprakelijkheid van de commissaris. In bijlage 1 kan u de gebruikte vragenlijst terugvinden.

Aangezien het onderzoek beperkt wordt tot commissarissen van de 'Big 4', werd getracht van elk netwerk minstens één commissaris te interviewen. Jammer genoeg werd enkel positief gereageerd door commissarissen van Deloitte en Ernst & Young waar samen 6 interviews werden afgenomen. De verschillende opinies worden hieronder beschreven.

4.1 Algemeen

De fouten die commissarissen maken tijdens de uitoefening van hun mandaat en de uitgegeven opinie werden door het merendeel van de ondervraagden aangehaald als belangrijkste aansprakelijkheidsgronden. De Heer Hemschoote die binnen Ernst & Young verantwoordelijk is voor alles met betrekking tot onafhankelijkheid en aansprakelijkheid, gaf aan dat het in de praktijk meestal gaat om situaties waarin een nieuwe aandeelhouder niet akkoord gaat met bepaalde posities die in het verleden door het bestuur werden ingenomen maar toch werden goedgekeurd door de commissaris. Deze aandeelhouder probeert de schade dan te verhalen op de commissaris. Toch wijst De Heer Hemschoote er op dat in het Belgische rechtssysteem steeds voldaan moet zijn aan de drie constitutieve elementen: fout, schade en oorzakelijk verband (zie 1.2). Een ander veel voorkomend geval van aansprakelijkheid is fraude die gepleegd werd door het management en die door de commissaris niet werd vastgesteld. Zoals in de literatuurstudie werd vermeld, zal een commissaris die zijn taak naar

behoren heeft uitgevoerd en dit bovendien kan aantonen, niet aansprakelijk kunnen worden gesteld.

Op de vraag of er binnen Europa betere aansprakelijkheidssystemen bestonden, bleken de antwoorden nogal uiteenlopend. Eén ondervraagde oordeelde dat een aantal keren de fee als aansprakelijkheidsbeperking het meest logisch zou zijn. Ook de anderen duiden op de eenvoud van dit systeem. Het wordt door Deloitte en Ernst & Young op dit moment al gebruikt voor een beperking van de aansprakelijkheid bij de uitvoering van contractuele opdrachten. Het zorgt voor een grotere beperking van de aansprakelijkheid dan degene die op dit moment in de wet voorzien is, waardoor een aantal ondervraagden argumenteerden dat dit niet door de publieke opinie aanvaard zal worden. Eén van de ondervraagden stelde dat een verdere beperking van de aansprakelijkheid, de honoraria zal verlagen en men vlugger in situaties terecht zal komen waarbij men geneigd zal zijn de jaarrekening te ondertekenen omdat de aansprakelijkheid veel lager is. Hij stelt dat onafhankelijkheid, honorarium en aansprakelijkheid in zeker mate verbonden zijn en ze elkaar in evenwicht moeten houden. Eveneens kunnen kleine revisorenkantoren nadeel ondervinden bij dit systeem: zij rekenen doorgaans lagere fees aan, waardoor hun aansprakelijkheid kleiner zou zijn. Hierdoor kunnen bedrijven geneigd zijn naar grotere revisorenkantoren toe te stappen vanwege de hogere mogelijkheid tot schadevergoeding.

Voor het bestaande systeem in België werden argumenten voor en tegen gegeven. De Belgische absolute bedragen zijn redelijk wanneer we vergelijken met de aansprakelijkheid van de commissaris in andere landen. Toch kan geargumenteed worden dat deze bedragen hoog zijn voor kleine revisorenkantoren. De wetgever heeft ondanks dit argument gekozen voor een gelijke behandeling tussen kleine en grote revisorenkantoren voor wat betreft de aansprakelijkheidsbeperking. Wanneer andere bedragen voor kleine en grote kantoren worden toegekend, zullen kleine kantoren veel concurrentie ondervinden doordat bedrijven geneigd zijn te kiezen voor grotere kantoren.

Een andere mogelijkheid tot beperking van de aansprakelijkheid is een overeenkomst tussen de algemene vergadering en de aangestelde commissaris over de grootte van de aansprakelijkheid. Er werd geoordeeld dat dit systeem

slecht is omdat het de onafhankelijkheid in het gedrang kan brengen. Zo is het commissarissen in de Verenigde Staten verboden enige vorm van overeenkomst af te sluiten met de gecontroleerde vennootschap.

Uit de interviews werd duidelijk dat de commissarissen vooral hoopten op een redelijke aansprakelijkheid, los van het gebruikte systeem. Elke beweging zou hier immers een beweging in de goede richting zijn. Eveneens accepteren zij de publiekheid van hun beroep, waardoor zij een grotere aansprakelijkheid aanvaarden. Een andere belangrijke indruk die werd gewekt, is dat het afstemmen van de Europese aansprakelijkheidssystemen stof tot nadenken vormt. Vooral internationale groepen ondervinden heel wat hinder door de verschillende nationale aansprakelijkheidssystemen. Voor éénzelfde fout worden zij immers in elk land op een verschillende manier bestraft. Meer uniformiteit is wenselijk.

Het verrichten van zijn werk zoals voorgeschreven door de wetgever en zoals voortspuit uit de normen van het IBR en conform internationale standaarden, werd door elke ondervraagde commissaris aangehaald als belangrijkste rechtvaardigingsgrond voor commissarissen. Uiteraard moeten zij tevens in staat zijn om dit aan te tonen. Er werd eveneens gewezen op de rol van het bestuur: wanneer zij opzettelijk dingen achterhouden die niet uit de jaarrekening kunnen blijken, is het mogelijk dat de commissaris hiervoor aansprakelijk wordt gesteld. Hij zal in dat geval moeten bewijzen dat hij al het nodige gedaan heeft tijdens de uitvoering van zijn mandaat.

4.2 Artikel 17 van de Wet van 22 juli 1953

Alle ondervraagden stelden dat de wijziging van artikel 17 van de Wet van 22 juli 1953 door artikel 62 van de Wet van 23 december 2005 weinig of geen invloed zal hebben op toekomstige aansprakelijkheidsvorderingen van commissarissen. Reden die één ondervraagde hiervoor gaf, was dat deze limieten vrij hoog zitten waardoor de invloed op nieuwe aansprakelijkheidsvorderingen miniem zal zijn. Een andere ondervraagde haalde wel de mogelijkheid van een toename van het

aantal aansprakelijkheidsvorderingen aan door de belangstelling die de laatste tijd rond de aansprakelijkheid van de commissaris hangt. Of dit werkelijk het geval zal zijn, zal de toekomst uitwijzen. Een kritische opmerking is hier echter op zijn plaats: aangezien de drie constitutieve elementen in het Belgische systeem steeds aanwezig moeten zijn, is de toename van aansprakelijkheidsvorderingen te betwijfelen. Wel duiden de commissarissen erop dat de verzekeraarbaarheid door de invoering van de aansprakelijkheidsbeperking een stuk groter wordt. Voor de beperking zaten revisorenkantoren met immens hoge verzekeringskosten. Deze hoge verzekeringspremies worden nu min of meer gereduceerd omdat het risico gekend is. Tevens werd erop geduid dat een beperking van de aansprakelijkheid noodzakelijk is voor de verdere evolutie en groei van het beroep. Zonder deze beperking zou het beroep niet langer aantrekkelijk zijn omwille van de hoge aansprakelijkheid.

Ook de invloed van het nieuwe artikel 17 van de Wet van 22 juli 1953 op toekomstige aansprakelijkheidsvorderingen ten aanzien van managers, bestuurders en andere spelers op het gebied van corporate governance is volgens het merendeel van de commissarissen miniem. Zij stellen dat men steeds een aansprakelijkheidsvordering instelt tegen alle betrokken partijen om zo het maximum eruit te kunnen halen. Bovendien moeten de drie constitutieve elementen steeds voldaan zijn.

Wat de toepassingsproblemen van het gewijzigde artikel 17 van de Wet van 22 juli 1953 betreft, waren de commissarissen het in ruime mate met elkaar eens. Ze stelden dat de aansprakelijkheid van de commissaris noch uitgebreid noch beperkt mag worden. De wetgever heeft hier ten slotte beoogd een plafond voor de aansprakelijkheid vast te stellen. De commissarissen waren eveneens van mening dat de aansprakelijkheidsbeperking voor de totale wettelijke opdracht van de commissaris geldt en telkens per jaar dient te worden toegepast. De commissaris levert immers ieder jaar een verslag af op basis waarvan hij verantwoordelijk kan worden gesteld. Ook over de verdeling van de aansprakelijkheidsbeperking waren ze het eens: in geval het absolute bedrag van de beperking niet voldoende is, zal de rechter moeten oordelen over de verdeling. Wanneer de regels van de beroepsethiek of van onafhankelijkheid

overtreden worden, is de aansprakelijkheidsbeperking volgens de één van de commissarissen niet meer van toepassing. Een andere commissaris oordeelt dat de beperking nog steeds van toepassing is tenzij deze regels met opzet worden overtreden. Van de anderen werd geen antwoord verkregen. Ten slotte waren alle commissarissen van mening dat de rapportering aan de ondernemingsraad niet onderscheiden diende te worden van de certificatieopdracht voor de toepassing van de aansprakelijkheidsbeperking, daar deze opdracht voortvloeit uit de algemene wettelijke opdracht.

Bijna alle ondervraagden waren het eens met de vraag of het nieuwe artikel duidelijker kon worden opgesteld. Eén ondervraagde stelde dat het duidelijk is wat de wetgever wil bereiken. Toch werd het tijdens de interviews duidelijk dat er ook meer inwerking van hun kant vereist is. Vaak worden de toepassingsmodaliteiten pas opgezocht op het moment dat zich een geval van aansprakelijkheid voordoet.

4.3 Contractuele aansprakelijkheid

Alle ondervraagde commissarissen stelden dat de contractuele relatie tussen de algemene vergadering van de gecontroleerde vennootschap en de commissaris volledig omschreven is door de wet. Tevens wezen een aantal van hen erop dat het steeds een contract is zonder garantie op een positief resultaat.

Zoals bij de literatuurstudie wordt vermeld, kunnen ook derden een contractuele aansprakelijkheidsvordering tegen een commissaris instellen, indien alle voorwaarden van buitencontractuele aansprakelijkheid zijn vervuld (coëxistentie). Volgens het Hof van Cassatie kan de commissaris die een contractuele fout begaat jegens derden buitencontractueel aansprakelijk zijn wanneer de tekortkoming aan de contractuele verplichting eveneens een schending van de zorgvuldigheidsverplichting is. Op de vraag of ze het met deze zienswijze eens waren, antwoordde de meerderheid genuanceerd. Aan de ene kant zijn ze van mening dat een derde dit recht moet hebben gezien de publieke functie van de commissaris. Hij moet erop kunnen vertrouwen dat een

commissaris zijn werk op een zorgvuldige manier heeft uitgevoerd. Aan de andere kant stellen zij dat de aansprakelijkheid steeds groter wordt wanneer zomaar iedereen de commissaris aansprakelijk kan stellen. Door deze claimcultuur durft niemand nog iets te doen. De andere ondervraagden wensten zich hieromtrent niet uit te spreken.

4.4 Buitencontractuele aansprakelijkheid

4.4.1 Artikels 1382 en 1383 van het Burgerlijk Wetboek

Een aantal auteurs zijn van mening dat derden de commissaris aansprakelijk kunnen stellen op basis van artikels 1382 en 1383 van het Burgerlijk Wetboek voor fouten begaan tijdens de uitoefening van zijn mandaat in het geval de commissaris geen wettelijke of statutaire bepalingen heeft overtreden. Een aantal rechtsgeleerden volgen dezelfde gedachtegang, terwijl anderen deze gedachtegang paradoxaal vinden: waarom werd een specifieke aansprakelijkheidsregeling voorzien, als deze regeling toch onderworpen blijft aan het algemene stelsel van buitencontractuele aansprakelijkheid? Het merendeel van de commissarissen sluit zich aan bij de tweede denkschool. Zij zijn van mening dat de specifieke regeling steeds gevolgd dient te worden aangezien het mandaat van de commissaris voortvloeit uit het Wetboek van Vennootschappen. Slechts één commissaris sloot zich aan bij de eerste denkschool en stelde dat derden zich op deze artikels moeten kunnen beroepen als zij als gevolg van een andere fout van de commissaris dan een wettelijke of statutaire overtreding, schade hebben opgelopen. Hij argumenteerde hier dat opinies steeds worden uitgegeven in het belang van de maatschappij.

Tilleman e.a. (2003) gaan in deze redenering nog verder en stellen dat zelfs de vennootschap deze artikels kan invoeren om haar commissaris aansprakelijk te stellen indien de regels van samenloop van de onrechtmatige daad worden gevolgd. Alle ondervraagde commissarissen stelden dat hier bij voorkeur de specifieke regeling gevolgd dient te worden.

4.4.2 Artikel 140, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen

Enkele auteurs waaronder Aerts (2002) halen enkele discussiepunten aan rond artikel 140, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen. Als eerste discussiepunt haalt Aerts (2002) de persoon van wie de overtreding uitgaat aan. Een gedeelte van de auteurs stelt dat de hoofdelijkheid enkel geldt indien de overtreding uitgaat van de commissaris. Een andere interpretatie stelt dat de hoofdelijkheid enkel geldt indien de overtreding uitgaat van de bestuurders van de gecontroleerde vennootschap en deze niet door de commissaris wordt gemeld. Alle commissarissen waren hier de mening toegedaan dat de fout steeds moet uitgaan van de bestuurders van de gecontroleerde vennootschap en dat de fout van de commissaris bestaat uit de niet-melding van deze overtreding. Er werd geargumenteed dat de commissaris zelf zeer weinig fouten tegen het Wetboek van Vennootschappen kan maken. Tevens stelde een ondervraagde dat de fout van de bestuurders opspoorbaar moet zijn binnen het mandaat van de commissaris. Alles controleren is onmogelijk.

Het tweede discussiepunt betreft de gevolgen van de hoofdelijke aansprakelijkheid. Volgens Aerts (2002) gaan sommige auteurs ervan uit dat artikel 140, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen de verdeling van de aansprakelijkheid binnen een college van commissarissen regelt. Anderen stellen dat de hoofdelijkheid geldt tussen de commissaris en de bestuurders. Twee van de ondervraagden dachten dat deze hoofdelijkheid enkel kon gelden tussen de leden van het college van commissarissen. Zij argumenteerden dat de bestuurders in eerste instantie aansprakelijk zijn voor overtredingen van het Wetboek van Vennootschappen. Eén van de ondervraagden stelde dat er niet overal een college van commissarissen aanwezig is en de hoofdelijkheid bijgevolg enkel kan gelden tussen bestuurders en commissarissen, naar het voorbeeld van de Franse rechtspraak. Ook hij argumenteerde dat het de bestuurders zijn die in de eerste plaats aansprakelijk dienen te worden gesteld bij overtredingen van het Wetboek van Vennootschappen. De andere ondervraagden bleven het antwoord schuldig.

Volgens Tilleman e.a. (2003) moet artikel 140, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen samen met artikel 144, ten achtste van het Wetboek van

Vennootschappen worden gelezen (zie 3.3.2.3). Tilleman e.a. (2003) en Balthazar e.a. (2004) duiden terecht op de moeilijke positie waarin de commissaris zich hier bevindt: indien hij beslist niets te zeggen, loopt hij het risico dat hij zich niet meer van zijn aansprakelijkheid overeenkomstig artikel 140, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen zal kunnen bevrijden; anderzijds kan de openbaarmaking van de overtreding die aan een vennootschap onverantwoorde schade berokkent, aansprakelijkheid jegens de vennootschap op grond van artikel 140, eerste lid van het Wetboek van Vennootschappen met zich meebrengen. Alle ondervraagden zijn van mening dat de commissaris over voldoende beoordelingsbevoegdheid en voldoende andere mogelijkheden beschikt om dit euvel op te lossen. Eén van de ondervraagde commissarissen stelt dat dit een uitzonderingsregel is die zelden in de praktijk dient te worden toegepast. Hij stelt dat de commissaris in de limiet een onthoudend verslag moet opstellen en ontslag moet nemen.

Hoofdstuk 5: Conclusies en suggesties voor verder onderzoek

5.1 Conclusies

Artikel 17 van de Wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van een IBR verwijst naar het algemene aansprakelijkheidsregime dat op alle bedrijfsrevisoren van toepassing is. Dit artikel werd recent gewijzigd door artikel 62 van de Wet van 23 december 2005 houdende diverse bepalingen. Deze wetswijziging zorgde ervoor dat de aansprakelijkheid van bedrijfsrevisoren beperkt wordt tot 3 miljoen euro voor wettelijke opdrachten uitgevoerd bij niet-beursgenoteerde ondernemingen en tot 12 miljoen euro voor wettelijke opdrachten uitgevoerd bij beursgenoteerde ondernemingen. De ondervraagde commissarissen stelden dat deze beperking noodzakelijk was voor de verdere evolutie van het beroep en tevens om het beroep terug verzekeraar te maken. Ook Delmotte (2006), De Poorter (2006) en Braeckmans (2006) bevestigen dat deze beperking nodig was om de onverzekerbaarheid van het beroep uit de wereld te helpen. De ratio legis van de Belgische wetswijziging wijst eveneens in die richting.

Delmotte (2006) en De Poorter (2006) halen heel wat kritische bedenkingen aan bij de formulering van de nieuwe wet. De conclusies uit de literatuurstudie met betrekking tot de toepassingsproblemen komen in belangrijke mate overeen met de praktijkstudie. De commissarissen waren van mening dat de beperking van de aansprakelijkheid niet uitgebreid of verder beperkt mag worden. Ook Delmotte (2006) kwam tot deze conclusie. Vervolgens stelden de ondervraagden dat de aansprakelijkheidsbeperking geldt voor de totale algemene wettelijke opdracht en per jaar. Delmotte (2006) en De Poorter (2006) bevestigen deze zienswijzen. Op de vraag hoe de aansprakelijkheidsbeperking verdeeld zou worden indien verschillende benadeelden zouden voorkomen, antwoordden de ondervraagde commissarissen dat de rechter hierover zal moeten oordelen. Delmotte (2006) en De Poorter (2006) stellen dat deze beperking pro parte zal worden verdeeld wanneer verschillende benadeelden hun aanspraken gelijktijdig

doen gelden. In het andere geval concludeert Delmotte (2006) 'wie eerst komt, eerst maalt'. Eén van de ondervraagde commissarissen stelt vervolgens dat het moeilijk zal zijn om aanspraak te maken op de beperking indien de regels van de beroepsethiek of van onafhankelijkheid duidelijk overtreden zijn. Een andere commissaris oordeelt dat de beperking nog steeds van toepassing is wanneer deze regels overtreden worden, tenzij er opzet in het spel is. Deze zienswijze komt overeen met de conclusie van De Poorter (2006) uit de literatuurstudie. Van de andere commissarissen werd geen antwoord verkregen. Als laatste toepassingsprobleem haalt De Poorter (2006) de opdracht van de commissaris om te rapporteren aan de ondernemingsraad aan. Zij stelt dat deze opdracht als een van de certificatieopdracht onderscheiden opdracht dient te worden beschouwd. De commissarissen zijn hier echter een andere mening toegedaan, daar deze opdracht voortvloeit uit zijn algemene wettelijke opdracht.

Het is jammer dat de wetgever heeft nagelaten een duidelijke invulling te geven aan het nieuwe artikel dat de aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisoren beperkt. Deze belangrijke taak rust nu op de rechtspraak en de rechtsleer.

De contractuele aansprakelijkheid van commissarissen jegens de gecontroleerde vennootschap wordt beheerst door de algemene regels van het Belgisch burgerlijk recht inzake de contractuele aansprakelijkheid, zoals voorgeschreven door artikel 1134 en verder van het Burgerlijk Wetboek. Artikel 140, eerste lid van het Wetboek van Vennootschappen voorziet tevens een regeling inzake contractuele aansprakelijkheid van de commissaris jegens de vennootschap. Het Hof van Cassatie oordeelt dat een commissaris die een contractuele fout begaat, jegens derden buitencontractueel aansprakelijk is wanneer de tekortkoming aan de contractuele verplichting eveneens een schending van de zorgvuldigheidsverplichting is. De meeste ondervraagde commissarissen hadden een genuanceerde visie op deze zienswijze. De overige commissarissen wensten zich hieromtrent niet uit te spreken.

De buitencontractuele aansprakelijkheid van commissarissen wordt beheerst door de algemene regels van burgerrechtelijke aansprakelijkheid (artikels 1382 en 1383 Burgerlijk Wetboek) en door de specifieke regeling voorzien in artikel 140, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen. De meerderheid van de

commissarissen was van mening dat steeds de specifieke regeling gevolgd moest worden. Zij besloten dat noch derden noch de vennootschap de algemene regels van burgerrechtelijke buitencontractuele aansprakelijkheid moeten kunnen invoeren. De overtreding waarvan in artikel 140, tweede lid sprake is dient volgens alle commissarissen uit te gaan van het bestuur. De fout van de commissaris bestaat aldus uit de niet-melding van deze overtreding. Deze zienswijze komt overeen met de conclusies die in de literatuur getrokken werden. Over de gevolgen van de hoofdelijkheid waren de meningen van de commissarissen verdeeld. Nog anderen bleven het antwoord schuldig. Ook uit de literatuurstudie blijkt dat de rechtsleer verdeeld is over deze kwestie. Toch heeft het Hof van Cassatie in 1922 een uitspraak gedaan waarin de principiële mogelijkheid van hoofdelijke aansprakelijkheid tussen commissaris en bestuurders werd bevestigd. De onsamenhangendheid van artikel 140, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen en artikel 144, ten achtste van het Wetboek van Vennootschappen vormt volgens de ondervraagde commissarissen geen enkel probleem. Zij beschikken over voldoende beoordelingsbevoegdheid en andere mogelijkheden om dit euvel op te lossen.

5.2 Suggesties voor verder onderzoek

Steeds meer bedrijven groeien uit tot internationale groepen. De leden van de 'Big 4' zijn schoolvoorbeelden als we spreken over internationale netwerken. Het lijkt interessant om de verschillende aansprakelijkheidsregimes die binnen Europa bestaan op een rijtje te zetten. Tevens kan gezocht worden naar een harmonisering van de verschillende aansprakelijkheidssystemen binnen Europa of een betere afstemming van nationale aansprakelijkheidssystemen. Een belangrijk beginpunt voor dit onderzoek is de studie die de Europese Commissie in 2006 heeft laten uitvoeren met betrekking tot de aansprakelijkheid van de commissaris in de Europese Unie.

Lijst van geraadpleegde werken

Aerts, K. (2002) Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren, Larcier, Brussel

Ballon, L. e.a. (2002-2003) Codex economie: verzameling van wetteksten voor economen, Die Keure, Brugge

Balthazar, T. e.a. (2004) Aansprakelijkheidsrecht, Maklu, Antwerpen

Belgisch Staatsblad (2007) '30 APRIL 2007 - Koninklijk besluit houdende coördinatie van de wet van <22> <juli> <1953> houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor en van het koninklijk besluit van 21 april 2007 tot omzetting van bepalingen van de Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad' (online) (geraadpleegd in augustus 2007). Dit document is consulteerbaar op volgend webadres: http://www.ejustice.just.fgov.be/doc/rech_n.htm

Braeckmans, H. (2006) 'De wettelijke beperking van de aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor', Rechtskundig Weekblad 2005-2006 (42), 1652-1658

Cornelis, L. e.a. (2005) Aansprakelijkheidsrecht: actuele tendensen, De Boeck en Larcier, Brussel

Delmotte, B. (2006) 'De wettelijke beperking van aansprakelijkheid van bedrijfsrevisoren', DAOR 2006 (80), 321-347

De Meuter, S. (1999) De aansprakelijkheid van de interne auditor, Maklu-Uitgevers, Antwerpen/Apeldoorn

De Poorter, I. (2006) 'De aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisoren beperkt', Tijdschrift voor Rechtspersoon en Vennootschap 2006, 358-372

Dirix, E. (1984) Het begrip schade, Maklu-Uitgevers, Antwerpen/Apeldoorn

Dirix, E. e.a. (2002) Handels- en economisch recht in hoofdlijnen, Intersentia, Antwerpen

Fisconet (2007) 'Wetboek van Vennootschappen' (online) (geraadpleegd tussen februari 2007 en juli 2007). Dit document is consulteerbaar op volgend webadres:

<http://www.fisconet.fgov.be/nl/?frame.dll&root=V:/FisconetNld.2/&versie=04&type=wvnhis!INH&>

Fisconet (2007) 'Arrest: Gelijkheidsbeginsel – waardering – aandelenoptie' (online) (geraadpleegd tussen maart 2007 en mei 2007). Dit document is consulteerbaar op volgend webadres:

http://www.fisconet.fgov.be/nl/?bron.dll&root=V:%5Csites%5CFisconetNldAdo.1%5C&file=bronnen/procarr&versie=04&name=ARB+00/1!full&&zoek=000000000&Style=-1&hdr_referer=&type=2

Fisconet (2007) 'Gerechtigd Wetboek' (online) (geraadpleegd tussen maart 2007 en mei 2007). Dit document is consulteerbaar op volgend webadres:

<http://www.fisconet.fgov.be/nl/?frame.dll&root=V:/FisconetNld.2/&versie=04&type=gerech!INH>

IAB (2007) 'De verplichting tot aanstelling van een commissaris-revisor' (online) (geconsulteerd op 23 juli 2007). Dit document is consulteerbaar op volgend webadres: http://www.iec-iab.be/ned/publicaties_info_recht.aspx?id=414

IBR (2005) VADEMECUM VAN DE BEDRIJFSREVISOR, Deel I: Rechtsleer 2005, Standaard Uitgeverij, Antwerpen

IBR (2005) VADEMECUM VAN DE BEDRIJFSREVISOR, Deel II: Wetgeving en beroepsnormen 2005, Standaard Uitgeverij, Antwerpen

IBR (2007) 'Normen inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng' (online) (geraadpleegd tussen maart 2007 en mei 2007). Dit document is consulteerbaar op volgend webadres: http://www.ibr-ire.be/ned/jaarverslag2001/jaarverslag_2001_bijlage_3.aspx

Juridat (2007) 'Wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van een Instituut der bedrijfsrevisoren' (online) (geraadpleegd tussen februari 2007 en juli 2007). Dit document is consulteerbaar op volgend webadres: http://www.juridat.be/cgi_loi/loi_a.pl?language=nl&caller=list&cn=1953072230&la=n&fromtab=wet&sql=dt=%27wet%27&tri=dd+as+rank&rech=1&numero=1

Juridat (2007) 'Wet van 23 december 2005 houdende diverse bepalingen' (online) (geraadpleegd tussen maart 2007 en mei 2007). Dit document is consulteerbaar op volgend webadres: http://www.juridat.be/cgi_loi/loi_a1.pl?DETAIL=2005122331%2FN&caller=list&row_id=1&numero=2&rech=4&cn=2005122331&la=N&chercher=t&language=nl&trier=afkondiging&choix1=EN&choix2=EN&tri=dd+AS+RANK+&text1=politie&pd da=2005&nl=n&set1=SET+TERM_GENERATOR+%27word%21ftelp%2Flang%3Ddutch%2Fbase%2Froot%2Fderive%2Finfect%27&set3=set+character_variant+%27dutch.ftl%27&pddj=30&pddm=12&fromtab=wet&sql=pd+%3D+date%272005-12-30%27+and+%28+text+contains++%28+%27politie%27%29+++%29&imgcn.x=46&imgcn.y=3

KU Leuven (2007) 'Wet van 20 september 1948 houdende de organisatie van het bedrijfsleven' (online) (geraadpleegd tussen maart 2007 en mei 2007). Dit document is consulteerbaar op volgend webadres: http://www.kuleuven.ac.be/admin/raden/niv3p/Wet_19480920.pdf

Ministerie van economische zaken (2007) 'Bedrijfsrevisoren' (online) (geraadpleegd tussen maart 2007 en mei 2007). Dit document is consulteerbaar op volgend webadres: http://mineco.fgov.be/sme/Intellectual_professions/Intellectual_professions_nl-07.htm

Pouseele (2007) 'De praktijk' (online) (geraadpleegd tussen maart 2007 en mei 2007). Dit document is consulteerbaar op volgend webadres: <http://www.pouseele.be/Deprak13.pdf>

Rittenberg, L.E. en Schwieger, B.J. (2005) Concepts for a Changing Environment, South-Western, Thomson, USA

Sporcrea (2007) 'De persoonlijke aansprakelijkheid van de bestuurders van een vzw' (online) (geraadpleegd tussen maart 2007 en mei 2007). Dit document is consulteerbaar op volgend webadres: <http://www.sporcrea.be/vzwinfo/Downloads/vzw/Aansprakelijkheid%20tekst%20Sporcrea.pdf>

Tilleman, B. e.a. (2003) De aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor: burgerrechtelijke, strafrechtelijke en tuchtrechtelijke aspecten, Die Keure, Brugge

Universiteit Gent (2007) 'De aansprakelijkheid van vennootschapsbestuurders en commissarissen' (online) (geraadpleegd tussen maart 2007 en mei 2007). Dit document is consulteerbaar op volgend webadres: <http://www.law.ugent.be/fli/WP/WP2004-pdf/WP2004-3.pdf>

Universiteit Gent (2007) 'Romeins Recht' (online) (geraadpleegd tussen maart 2007 en mei 2007). Dit document is consulteerbaar op volgend webadres: <http://users.ugent.be/~dheirbau/f3.htm>

Vandeputte, R. (1983) Het aquiliaans foutbegrip, Kluwer, Antwerpen

Van Hoecke, M. en Bouckaert, B. (2001) Inleiding tot het recht, Acco, Leuven

Vlaams Studie en Documentatie Centrum voor vzw's (2007) 'Wet van 27 juni 1921' (online) (geraadpleegd tussen juni 2007 en juli 2007). Dit document is consulteerbaar op volgend webadres: <http://www.vsdc.be/content/algemeen/vzwwet.htm>

Washington State University (2007) 'Users and Suppliers of Financial Statements Information' (online) (geraadpleegd tussen maart 2007 en mei 2007). Dit document is consulteerbaar op volgend webadres:
<http://cbdd.wsu.edu/kewlcontent/cdoutput/TR505r/page42.htm>

Bijlagen

Bijlage 1: Vragenlijst interviews inzake de burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris

Vragenlijst interviews inzake de burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris

Algemeen

Wat zijn volgens u de belangrijkste aansprakelijkheidsgronden voor de commissaris?

Zijn er binnen Europa betere aansprakelijkheidssystemen? Welke?

Wat zijn de belangrijkste rechtvaardigingsgronden voor de commissaris? Aerts (2002) stelt dat dit de onoverkomelijke dwaling is.

Artikel 17 van de Wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van een IBR

Welke invloed heeft het nieuwe artikel 62 van de Wet van 23 december 2005 houdende diverse bepalingen tot wijziging van artikel 17 van de Wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van een IBR volgens u op de aansprakelijkheidsvorderingen ten aanzien van commissarissen?

Denkt u dat deze wet ook een invloed zal hebben op de aansprakelijkheidsvorderingen voor het management, het bestuur en andere spelers op het gebied van corporate governance zoals advocaten en bankiers? Zo ja, welke invloed verwacht u?

Verschillende auteurs halen enkele toepassingsproblemen aan voor het gewijzigde artikel 17 van de Wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van een IBR. Zo halen onder andere Bram Delmotte (2006) en Ingrid De Poorter (2006) volgende problemen aan:

1. Mag men contractueel overeenkomen dat de maximale aansprakelijkheid wordt vastgesteld op meer dan 3, respectievelijk 12 miljoen euro?

2. Bestaat de aansprakelijkheidsbeperking voor de algehele algemene opdracht van de commissaris of voor de 3 deeltaken, namelijk controle van de jaarrekening/geconsolideerde jaarrekening en de financiële toestand van de vennootschap, de opsporing en rapportering van inbreuken op het Wetboek van Vennootschappen of de statuten die een weerslag hebben op de jaarrekening en ten slotte het opstellen van het commissarisverslag en rapportering aan de algemene vergadering en eventueel de ondernemingsraad?
3. De algemene wettelijke opdracht van de commissaris duurt in principe drie boekjaren. Betekent dit dat de wettelijke maximum aansprakelijkheid van 3, respectievelijk 12 miljoen euro geldt voor de gehele controleopdracht die in principe 3 jaar duurt?
4. Delmotte (2006) stelt zich de vraag hoe de aansprakelijkheidsbeperking wordt verdeeld indien er bij dezelfde opdracht verschillende benadeelden voorkomen.
5. De Poorter (2006) vraagt of de aansprakelijkheidsbeperking nog steeds geldt wanneer de regels van de beroepsethiek of van onafhankelijkheid overtreden worden.
6. Als laatste probleem haalt De Poorter (2006) het al dan niet onderscheiden karakter van de rapportering aan de ondernemingsraad aan. Bent u van mening dat deze opdracht onderscheiden dient te worden van de certificatieopdracht?

Bent u van mening dat deze wet duidelijker geformuleerd kan worden?

Is er volgens u een andere en betere manier waarop de aansprakelijkheid van de commissaris kan worden beperkt? Zo ja, welke?

Contractuele aansprakelijkheid

Wat is volgens u de contractuele relatie tussen de commissaris en de gecontroleerde vennootschap?

Ook derden kunnen een contractuele aansprakelijkheidsvordering tegen een commissaris instellen, indien alle voorwaarden van buitencontractuele aansprakelijkheid zijn vervuld (coëxistentie). Volgens het Hof van Cassatie kan de commissaris die een contractuele fout begaat, jegens derden buitencontractueel aansprakelijk zijn wanneer de tekortkoming aan de contractuele verplichting eveneens een schending van de zorgvuldigheidsverplichting is. Bent u hiermee eens?

Buitencontractuele aansprakelijkheid

Artikels 1382 en 1383 van het Burgerlijk Wetboek

Een aantal auteurs zijn van mening dat derden de commissaris aansprakelijk kunnen stellen op basis van deze artikels voor fouten begaan tijdens de uitoefening van zijn mandaat, in het geval de commissaris geen wettelijke of statutaire bepalingen heeft overtreden. Een aantal rechtsgeleerden volgen dezelfde gedachtegang, terwijl anderen deze gedachtegang paradoxaal vinden: waarom werd een specifieke aansprakelijkheidsregeling voorzien, als deze regeling toch onderworpen blijft aan het algemene stelsel van buitencontractuele aansprakelijkheid? Welke mening bent u toegedaan?

Tilleman e.a. (2003) gaan in deze redenering nog verder en stellen dat zelfs de vennootschap deze artikels kan inroepen om haar commissaris aansprakelijk te stellen indien de regels van samenloop van de onrechtmatige daad worden gevolgd. Wat is uw mening hieromtrent? Volgens het Hof van Cassatie is samenloop slechts mogelijk indien de tekortkoming een schending van een algemeen geldende zorgvuldigheidsverplichting inhoudt en de schade bovendien een andere schade is dan de louter aan de uitvoering van de overeenkomst te wijten schade.

Artikel 140, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen

De commissaris is jegens de vennootschap en jegens derden hoofdelijk aansprakelijk voor alle schade die het gevolg is van overtredingen van het Wetboek van Vennootschappen of van de statuten. Hij kan van deze aansprakelijkheid worden ontheven ten aanzien van overtredingen waaraan hij geen deel heeft gehad, als hij kan aantonen dat hij zijn taak naar behoren heeft vervuld en dat hij die overtredingen heeft aangeklaagd bij de raad van bestuur en, indien daaraan geen passend gevolg werd gegeven, op de eerste algemene vergadering.

Enkele auteurs waaronder Aerts (2002) halen enkele discussiepunten aan rond dit artikel. Als eerste discussiepunt haalt Aerts (2002) de persoon van wie de overtreding uitgaat aan. Een gedeelte van de auteurs stellen dat de hoofdelijkheid enkel geldt indien de overtreding uitgaat van de commissaris. Een andere interpretatie stelt dat de hoofdelijkheid enkel geldt indien de overtreding uitgaat van de bestuurders van de gecontroleerde vennootschap en deze niet door de commissaris wordt gemeld. Welke mening bent u toegedaan? Waarom?

Het tweede discussiepunt betreft de gevolgen van de hoofdelijke aansprakelijkheid. Volgens Aerts (2002) gaan sommige auteurs ervan uit dat artikel 140, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen de verdeling van de aansprakelijkheid binnen een college van commissarissen regelt. Anderen stellen dat de hoofdelijkheid geldt tussen de commissarissen en de bestuurders. Vindt u dat een hoofdelijke aansprakelijkheid tussen de commissaris en de bestuurders mogelijk moet zijn of vindt u dat enkel een aansprakelijkheid in solidum mogelijk kan zijn?

Volgens Tilleman e.a. (2003) moet deze bepaling samen met artikel 144, 8° van het Wetboek van Vennootschappen worden gelezen. Dit artikel stelt dat de commissaris in zijn verslag moet vermelden of hij kennis heeft gekregen van verrichtingen gedaan of beslissingen genomen met overtreding van de statuten of bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen, *tenzij de bekendmaking van deze overtreding onverantwoorde schade kan berokkenen aan de vennootschap*, onder meer omdat het bestuursorgaan reeds de nodige

maatregelen heeft genomen om de ontstane onwettige toestand te herstellen. Tilleman e.a. (2003) en Balthazar e.a. (2004) duiden terecht op de moeilijke positie waarin de commissaris zich hier bevindt: indien hij beslist niets te zeggen, loopt hij het risico dat hij zich niet meer van zijn aansprakelijkheid overeenkomstig artikel 140, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen zal kunnen bevrijden; anderzijds kan de openbaarmaking van de overtreding die aan een vennootschap onverantwoorde schade berokkent, aansprakelijkheid jegens de vennootschap op grond van artikel 140, eerste lid van het Wetboek van Vennootschappen met zich meebrengen. Bent u eveneens van mening dat de wet bijzonder onsamenhangend is op dit gebied?

Auteursrechterlijke overeenkomst

Opdat de Universiteit Hasselt uw eindverhandeling wereldwijd kan reproduceren, vertalen en distribueren is uw akkoord voor deze overeenkomst noodzakelijk. Gelieve de tijd te nemen om deze overeenkomst door te nemen, de gevraagde informatie in te vullen (en de overeenkomst te ondertekenen en af te geven).

Ik/wij verlenen het wereldwijde auteursrecht voor de ingediende eindverhandeling:

De burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris

Richting: **Handelsingenieur**

Jaar: **2007**

in alle mogelijke mediaformaten, - bestaande en in de toekomst te ontwikkelen - , aan de Universiteit Hasselt.

Niet tegenstaand deze toekenning van het auteursrecht aan de Universiteit Hasselt behoud ik als auteur het recht om de eindverhandeling, - in zijn geheel of gedeeltelijk -, vrij te reproduceren, (her)publiceren of distribueren zonder de toelating te moeten verkrijgen van de Universiteit Hasselt.

Ik bevestig dat de eindverhandeling mijn origineel werk is, en dat ik het recht heb om de rechten te verlenen die in deze overeenkomst worden beschreven. Ik verklaar tevens dat de eindverhandeling, naar mijn weten, het auteursrecht van anderen niet overtreedt.

Ik verklaar tevens dat ik voor het materiaal in de eindverhandeling dat beschermd wordt door het auteursrecht, de nodige toelatingen heb verkregen zodat ik deze ook aan de Universiteit Hasselt kan overdragen en dat dit duidelijk in de tekst en inhoud van de eindverhandeling werd genotificeerd.

Universiteit Hasselt zal mij als auteur(s) van de eindverhandeling identificeren en zal geen wijzigingen aanbrengen aan de eindverhandeling, uitgezonderd deze toegelaten door deze overeenkomst.

Ik ga akkoord,

Saskia GAENS

Datum: **24.08.2007**