

## **Overzicht van de tuchtrechtspraak 2008-medio 2010 en bespreking van de naleving van de deontologische verplichtingen van de bedrijfsrevisor <sup>(1)</sup>**

### **Inleiding**

#### *Omzetting van de Auditrichtlijn*

De Europese Richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controle van jaarrekeningen (hierna “de Auditrichtlijn”) legt het nieuwe wettelijk kader vast waarin het beroep van wettelijke auditor wordt uitgeoefend (*cf.* IBR, *Jaarverslag*, 2006, p. 39-45). De Auditrichtlijn beoogt een grotere harmonisatie van de bepalingen inzake de wettelijke controle van jaarrekeningen.

De omzetting van de Auditrichtlijn werd gedeeltelijk verwezenlijkt door twee koninklijke besluiten genomen in uitvoering van artikel 102 van de wet van 20 juli 2006 houdende diverse bepalingen. De koninklijke volmachtenbesluiten van 21 en 25 april 2007 bevatten respectievelijk de wijzigingen aan de gecoördineerde wet van 1953 en aan het Wetboek van vennootschappen (*B.S.* 27 april 2007).

De door het koninklijk besluit van 30 april 2007 gecoördineerde wet van 1953 (hierna “de gecoördineerde wet van 1953”) (*B.S.* 24 mei 2007) werd aangevuld met verschillende uitvoeringsbesluiten:

- a) het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtrecht voor de bedrijfsrevisoren (*B.S.* 27 april 2007);
- b) het koninklijk besluit van 30 april 2007 betreffende de toegang tot het beroep van bedrijfsrevisor en tot opheffing van het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren (*B.S.* 30 mei 2007);
- c) het koninklijk besluit van 30 april 2007 betreffende de erkenning van bedrijfsrevisoren en het openbaar register (*B.S.* 30 mei 2007);
- d) het koninklijk besluit van 7 juni 2007 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (*B.S.* 29 juni 2007).

De nieuwe wettelijke en reglementaire bepalingen traden in werking op 31 augustus 2007.

#### *Versterking van het publiek toezicht*

Het publiek toezicht op de werkzaamheden van de bedrijfsrevisor wordt aanzienlijk versterkt. Het systeem van publiek toezicht heeft de eindverantwoordelijkheid in vijf domeinen: toelating en registerinschrijving, goedkeuring van normen, permanente vorming, kwaliteitscontrole en onderzoeks- en tuchtregeelingen. Het systeem van publiek toezicht moet worden geleid door niet-beroepsbeoefenaren die de materies die betrekking hebben op de wettelijke controle beheersen.

---

<sup>(1)</sup> De teksten zijn bijgewerkt tot 31 mei 2010.

Overeenkomstig artikel 43 van de gecoördineerde wet van 1953 is het systeem van publiek toezicht voortaan samengesteld uit de volgende instellingen:

- a) de Minister die bevoegd is voor Economie;
- b) de Procureur-generaal;
- c) de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (HREB);
- d) het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris (ACCOM);
- e) de Kamer van verwijzing en instaatstelling (KVI) enkel de KVI vormt een nieuw orgaan; de bevoegdheden van de andere organen werden uitgebreid;
- f) de tuchtinstanties.

De nieuwe wettelijke bepalingen houden de wens in om een scheiding te maken tussen:

- a) het toezicht op het verloop van het opstellen van normen en aanbevelingen met een algemene draagwijdte (HREB) enerzijds;
- b) het toezicht op de tuchtverwijzingen en de individuele dossiers (KVI) anderzijds;
- c) en ten slotte de opdrachten van voorafgaand advies (*ruling*) en van toekenning van afwijkingen (ACCOM).

De HREB en het ACCOM hebben daarenboven hun vroegere bevoegdheden inzake het aanhangig maken bij de tuchtinstanties behouden.

De HREB wordt belast met de nationale samenwerking tussen de verschillende organen van publiek toezicht enerzijds en met de internationale samenwerking tussen de verschillende Lidstaten anderzijds (art. 77 van de gecoördineerde wet van 1953).

#### *Commissie van Toezicht en Commissie Kwaliteitscontrole*

Artikel 34 van de gecoördineerde wet van 1953 geeft een juridische basis aan de werking van de Commissie van Toezicht en van de Commissie Kwaliteitscontrole.

De Commissie van Toezicht is belast met de ondersteuning van de Raad van het IBR in zijn opdracht van toezicht op de uitoefening door de bedrijfsrevisoren van hun beroep, met uitzondering van de kwaliteitscontrole (art. 3, § 1 van het K.B. van 26 april 2007).

De Commissie van Toezicht onderzoekt, met het oog op het formuleren van voorstellen aan de Raad en onverminderd de bevoegdheden van de Kamer van verwijzing en instaatstelling, zowel de deontologische houding, het respect voor de wettelijke en reglementaire bepalingen en elke andere bepaling van toepassing op het beroep, als de technische kwaliteit van de activiteiten van de bedrijfsrevisoren, hetzij op eigen initiatief, hetzij op vraag van de Raad, hetzij na een klacht, in het kader van de bevoegdheden van de Raad zoals bepaald in artikel 52 van de gecoördineerde wet van 1953 (art. 4, § 1 van het K.B. van 26 april 2007).

De Commissie Kwaliteitscontrole is belast met de organisatie van de kwaliteitscontrole overeenkomstig de artikelen 33 en 34 van de gecoördineerde wet van 1953 en handelt in naam en voor rekening van de Raad, ongeacht de bevoegdheden van de Kamer van verwijzing en instaatstelling.

De Commissie Kwaliteitscontrole:

- 1° stelt aan de Raad de normen inzake de kwaliteitscontrole voor, onverminderd de externe supervisie op de Raad;
- 2° stelt aan de Raad de leidraden van de inspecteurs, overeenkomstig artikel 33, § 2 van de wet, voor het uitvoeren van de kwaliteitscontrole van de bedrijfsrevisoren voor, ongeacht de externe supervisie op de Raad;
- 3° stelt aan de Raad jaarlijks de lijst van de bedrijfsrevisoren voor die onderworpen zullen worden aan de kwaliteitscontrole, onverminderd de externe supervisie op de Raad;
- 4° stelt aan de Raad, onverminderd de externe supervisie op de Raad, de lijst van de inspecteurs, overeenkomstig artikel 33, § 2 van de wet, die kwaliteitscontroles bij bedrijfsrevisoren kunnen uitvoeren voor, en stelt aan elke bedrijfsrevisor, te onderwerpen aan een kwaliteitscontrole, de namen van de inspecteurs, vermeld in voormelde lijst, voor die deze controle zouden kunnen uitvoeren;
- 5° superviseert het verloop van de kwaliteitscontroles en onderzoekt de resultaten van deze vooraleer ze voor te leggen aan de Raad;
- 6° controleert de naleving van de verplichting van permanente vorming overeenkomstig de norm betreffende de permanente vorming voorzien in artikel 31 van de wet.

#### *Kamer van verwijzing en instaatstelling (KVI)*

In het kader van het publiek toezicht op de activiteiten van toezicht en kwaliteitscontrole wordt een nieuwe rechtspersoon opgericht, de Kamer van verwijzing en instaatstelling (KVI), die beschikt over een eigen begroting en is samengesteld uit leden die extern zijn aan het beroep en die door de Koning worden benoemd.

Deze Kamer is onder meer bevoegd voor de instaatstelling van tuchtdossiers ingeleid door de Raad, voor de opvolging van klachten tegen een bedrijfsrevisor, voor het toezicht op de conclusies aangenomen door de Raad van het Instituut ten gevolge van uitgevoerde kwaliteitscontroles en eveneens om, hetzij de Raad van het Instituut te verzoeken bijkomende onderzoeksdaden uit te voeren die deze nuttig acht, hetzij daartoe een deskundige aan te duiden.

#### *Tuchtprocedure*

De procedure voor de Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep is opgenomen in het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren.

De tuchtprocedure wordt ingesteld door de Kamer van verwijzing en instaatstelling.

De Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep kunnen de persoonlijke verschijning van de betrokken bedrijfsrevisor bevelen (art. 27, § 1 van voormeld K.B. van 26 april 2007).

## *Tuchtsancties*

Overeenkomstig artikel 73, § 1 van de gecoördineerde wet van 1953 zijn de tuchtsancties die kunnen worden opgelegd de volgende:

- a) de waarschuwing;
- b) de berisping;
- c) het verbod om bepaalde opdrachten te aanvaarden of verder te zetten;
- d) de schorsing voor ten hoogste één jaar voorzien, in voorkomend geval, voor een schorsing van ten minste één maand, van de bekendmaking van de schorsing op de website van het IBR gedurende de duur van deze schorsing;
- e) de schrapping.

Sinds 31 augustus 2007 kunnen tekortkomingen die niet voortvloeien uit de eigenlijke uitoefening van revisorale opdrachten en tekortkomingen aan de rechtmatige achting die verschuldigd is ten overstaan van het Instituut of zijn organen tuchtrechtelijk worden gesanctioneerd (art. 72 van de gecoördineerde wet van 1953).

In geval van verwijzing van een bedrijfsrevisor natuurlijke persoon naar de Tuchtcommissie, kan het bedrijfsrevisorenkantoor dat door de bedrijfsrevisor wordt vertegenwoordigd, slechts worden doorverwezen wegens een onderscheiden fout. Dit is een wettelijke bevestiging van een bestaande praktijk.

Verder voorziet artikel 73 van de gecoördineerde wet van 1953 in de mogelijkheid om, in geval van schorsing van maximum één maand, het bedrijfsrevisorenkantoor toe te laten zijn beroepsactiviteiten voort te zetten op voorwaarde dat een bedrag aan het Instituut wordt overgemaakt van 500 EUR per vennoot die de hoedanigheid van bedrijfsrevisor heeft, vermenigvuldigd met het aantal werkdagen van de schorsing.

Het Instituut neemt de nodige maatregelen met het oog op het op passende wijze openbaar maken van de tuchtsancties (art. 74 van de gecoördineerde wet van 1953). De tuchtuitspraken zijn op een geanonimiseerde wijze beschikbaar op de website van het Instituut.

## *Injunctie, terechtwijzing en voorlopige ordemaatregelen*

Naast de tuchtssancties die door de tuchtinstanties worden opgelegd, kan het Instituut injuncties, terechtwijzingen en voorlopige ordemaatregelen treffen.

De injunctie heeft als doelstelling om binnen een vastgestelde termijn een einde te maken aan een “omstreden toestand”, met name:

1. tekortkomingen aan een aantal gedefinieerde en opgesomde beroepsverplichtingen die overwegend betrekking hebben op de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor (art. 14, § 3);
2. gevallen waarin de bedrijfsrevisor opgevraagde documenten niet overmaakt (art. 32, § 2);
3. gevallen waarin de bedrijfsrevisor niet aan de uit de kwaliteitscontrole voortvloeiende aanbevelingen binnen een redelijke termijn gevolg heeft gegeven (art. 33, § 5).

De injunctie wordt door de Raad ambtshalve of op verzoek van de Kamer van verwijzing en instaatstelling opgelegd. Ongeacht het feit of de omstreden toestand al dan niet werd stopgezet binnen de vastgestelde termijn, kan de bedrijfsrevisor daarna voor diezelfde feiten naar de Tuchtcommissie worden doorverwezen.

Sinds 31 augustus 2007 kan een bedrijfsrevisor worden terechtgewezen door de Raad wanneer de feiten die hem kunnen worden verweten vaststaan doch geen tuchtsanctie verantwoorden.

Bovendien werd een systeem van voorlopige ordemaatregelen ingevoerd. Het betreft de mogelijkheid om een bedrijfsrevisor te gelasten om zich tijdelijk van alle beroepshandelingen of een deel ervan (bv. alle of bepaalde revisorale opdrachten) te onthouden. Deze beslissing wordt door het Uitvoerend Comité van het Instituut genomen, hetzij ambtshalve, hetzij op vraag van de Kamer van verwijzing en instaatstelling.

De betrokken bedrijfsrevisor beschikt over het recht om tegen deze beslissingen in beroep te gaan voor de Commissie van Beroep (art. 37 tot 40 van de gecoördineerde wet van 1953).

### **§ 1. Specificiteit van het tuchtrecht**

1. Het tuchtrecht heeft een fundamentele autonome finaliteit. Dit komt vooral tot uiting in de verhouding tussen de tuchtvordering en de strafvordering <sup>(2)</sup>. De tuchtvordering en de strafvordering hebben een verschillende finaliteit. De strafvordering heeft tot doel de schendingen van de maatschappelijke orde te doen bestraffen. De tuchtvordering heeft tot doel te onderzoeken of de bedrijfsrevisor de deontologische regels heeft geschonden of afbreuk heeft gedaan aan de eer en de waardigheid van het beroep <sup>(3)</sup>. In die zin bevestigde het Grondwettelijk Hof recent dat het wettigheidsbeginsel in artikel 12, tweede lid van de Grondwet niet van toepassing is in tuchtzaken. Daaruit volgt dat de tuchtvordering betrekking kan hebben op tekortkomingen die niet noodzakelijk het voorwerp uitmaken van een precieze definitie <sup>(4)</sup>.

De problematiek van de verhouding tussen de strafvordering en de tuchtvordering kwam aan bod in een zaak waar een bedrijfsrevisor strafrechtelijk veroordeeld werd wegens het verkopen van een middelvennootschap voor 1 symbolische frank en het betalen aan een persoon van 150.000 tot 180.000 om naderhand het faillissement van de vennootschap uit te lokken. Strafrechtelijk werd de bedrijfsrevisor vrijgesproken. De strafprocedure leidde uiteindelijk tot een ontslag van rechtsvervolging wegens onrechtmatig verkregen bewijs in eerste aanleg (m.n. een onwettige huiszoeking) en vervallenverklaring van de strafvordering wegens verjaring in hoger beroep. De bedrijfsrevisor beweerde voor de tuchtinstanties dat de onregelmatigheid die werd vastgesteld tijdens de strafrechtspleging doorwerkt in de tuchtrechtspleging. Dit verweer werd echter verworpen, omdat de tuchtvordering los staat van de strafvordering. In het betreffende geval had de bedrijfsrevisor een verklaring afgelegd binnen het strafonderzoek dat niet geldig bleek wegens onwettige huiszoeking. Hij had weliswaar de feiten bevestigd tijdens een onderhoud met de Commissie van Toezicht. De notulen van dit onderhoud had hij niet voor akkoord ondertekend. Uit zijn correspondentie bleek niet dat hij de waarheidsgetrouwheid ervan niet betwist. De Commissie van Beroep achtte dan ook de door Raad geïncrimineerde feiten bewezen.

---

<sup>(2)</sup> Arbitragehof, 7 december 1999, B.S. 15 februari 2002.

<sup>(3)</sup> Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 7 april 2004, nr. 0242/03/N (schrapping); Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 11 oktober 2004, nr. 0228/03/N (schorsing van 1 week).

<sup>(4)</sup> Grondwettelijk Hof, 4 februari 2010, Arrest nr. 008/2010.

## § 2. Tuchtprocedure

### A. Fundamentele principes inzake tuchtprocedure

2. GEEN VERJARING VAN DE TUCHTVORDERING –. Een bedrijfsrevisor beriep zich op de termijn van zes maanden binnen dewelke de tuchtprocedure op straffe van nietigheid tegen ambtenaren moet worden ingesteld. Deze termijn is weliswaar niet van toepassing op de tuchtprocedure van beoefenaars van een vrij beroep die aan eigen regels onderworpen zijn <sup>(5)</sup>. In een ander geval beriep een bedrijfsrevisor zich op artikel 418 van het Gerechtelijk Wetboek dat bepaalt dat de tuchtprocedure wordt ingesteld binnen zes maanden nadat de tuchtoverheid bevoegd om de tuchtprocedure in te stellen kennis heeft gekregen van de feiten. Dit artikel maakt echter deel uit van Titel V, Boek II uit Deel II van het Gerechtelijke Wetboek aangaande de tucht. Boek II betreft de gerechtelijke ambten. Nu het beroep van bedrijfsrevisor geen gerechtelijk ambt, valt dit niet onder de toepassings sfeer van deze bepaling. Deze wetsbepaling werd evenmin door een voorschrift uit de gecoördineerde wet van 1953, noch door een bepaling uit het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren overeenkomstig van toepassing verklaard. Die toepasselijkheid kan inzonderheid niet worden afgeleid uit artikel 69 van de gecoördineerde wet van 1953 dat de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek inzake tucht van toepassing verklaart op de leden en de plaatsvervangende leden van de Kamer van Verwijzing en instaatstelling, van de Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep.

In het tuchtrecht van de bedrijfsrevisoren geldt dan ook anders dan bij ambtenaren en bij magistraten geen verjaringstermijn binnen dewelke de tuchtvordering moet worden ingesteld. Uit de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof volgt dat een afwezigheid van een verjaringstermijn in tuchtzaken niet *ipso facto* een schending uitmaakt van het gelijkheidsbeginsel. In een arrest van 4 februari 2010 heeft het Grondwettelijk Hof in de ontstentenis van een verjaringstermijn in tuchtzaken geen schending in het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel gezien in het feit dat verschillende medewerkers van het gerecht niet aan dezelfde regels onderworpen zijn en inzonderheid niet in het feit dat voor de ene tuchtvordering binnen een bepaalde termijn dient te worden ingesteld en een andere niet.

Het Hof heeft in dit verband overwogen dat “*de tuchtoverheid in de verschillende stadia van de procedure de redelijke termijn in acht (dient) te nemen. Bijgevolg dient de tuchtoverheid in concreto na te gaan of de tuchtprocedure binnen een redelijke termijn is ingesteld, rekening houdend met de aard en de complexiteit van de beweerde tuchtrechtelijke inbreuk. Daarbij kan rekening gehouden worden gehouden met alle elementen van de zaak, zoals bijvoorbeeld de omstandigheid, dat indien de feiten eveneens als een misdrijf kunnen worden omschreven, het, naar gelang van de omstandigheid dat, indien de feiten eveneens als een misdrijf kunnen worden omschreven, het, naar gelang van de bijzonderheden van het geval, verantwoord kan zijn het resultaat van de strafvordering af te wachten, vooraleer op tuchtrechtelijk vlak een beslissing wordt genomen*” (...) “*Ofschoon een ontstentenis van termijn binnen de welke de tuchtprocedure moet worden ingesteld, bij de tuchtrechtelijke vervolgd persoon een gevoel van rechtsonzekerheid kan creëren, is zij niet van dien aard dat zij rechten op onevenredige*

---

<sup>(5)</sup> Franstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 1 juli 2008, nr. 0318/06/F, (verbod om bepaalde opdrachten te aanvaarden of voort te zetten).

*wijze worden beperkt, vermits de redelijkheid van die termijn in concreto zal worden beoordeeld en in acht worden genomen”.*<sup>(6)</sup>

NOODZAAK OM REDELIJKE TERMIJN BIJ VERVOLGING IN ACHT TE NEMEN – Gelet op het ontbreken van een formele verjaringstermijn is het bij de tuchtprocedures van bedrijfsrevisoren dan ook belangrijk om een redelijke termijn tot vervolging in acht te nemen. De redelijke termijn in de zin van artikel. 6.1. van het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens begint te lopen vanaf het ogenblik waarop de betrokkene door de tuchtoverheid wordt beschuldigd. Beschuldiging is voorhanden wanneer de betrokkene in verdenking is gesteld wegens het plegen van een tuchtrechtelijk strafbaar feit of wanneer hij wegens enige andere daad van onderzoek onder dreiging van tuchtvervolging leeft en dit een ernstige weerslag heeft op zijn persoonlijke situatie. Het is aan de rechter om *in concreto* te oordelen in welke mate een dreiging een weerslag heeft voor de betrokkene <sup>(7)</sup>. Of de redelijke termijn al dan niet *in concreto* overschreden werd, is een feitenkwestie die ter beoordeling wordt overgelaten aan de gevatte tuchtinstantie. Bij de beoordeling van het redelijk karakter van de termijn dient men rekening te houden met de aard van de zaak, de complexiteit van de procedure, de houding van de overheden die de tuchtprocedure initiëren en vervolgens ook de houding van de personen die tuchtrechtelijk vervolgd worden.

In een geval waar een bedrijfsrevisor werd ten laste gelegd niet tijdig melding te hebben gemaakt van zijn betrokkenheid in 2005 in een procedure nam de Nederlandstalige Commissie van Beroep als eerste daad van onderzoek de vraag tot inzage en afschrift van het strafdossier inzake betrokkene op 28 april 2006 en als tweede daad van onderzoek de uitnodiging van de bedrijfsrevisor voor de Commissie van Toezicht. De Commissie van Beroep nam dan ook aan dat de dreiging van tuchtvervolging ingegaan is eind april 2006. De Raad heeft bij verslag van 6 juni 2008 de betrokken bedrijfsrevisor formeel beschuldigd van een inbreuk op artikel 18*quinquies* (thans art. 41 van de gecoördineerde wet van 1953) via een verslag aan de Kamer van verwijzing en instaatstelling. Bijna vier jaar na de eerste onderzoeksdaad voor een inbreuk die bijzonder eenvoudig is vermits het op zich geen enkele onderzoeksdaad van enige betekenis vergt, achtte de Nederlandstalige Kamer van de Commissie van Beroep een bestraffing laattijdig. Zij vond dan ook geen reden meer om uit dien hoofde nog een tuchtstraf op te leggen. De betrokken bedrijfsrevisor werd ook de betaling van zwart geld ten laste gelegd en het opzetten van een sterfhuisconstructie om een vennootschap naar het faillissement te leiden. De feiten dateerden van meer dan tien jaar geleden en de Raad had er kennis van gekregen nadat het in 2006 kennis had gekregen van het strafdossier. De Nederlandstalige Kamer van de Commissie van Beroep achtte het niet onredelijk in hoofde van de Raad om rekening te houden met de gang van het strafproces. De redelijke termijn was voor die tenlastelegging begonnen in 2006, maar de gang van het strafproces en van het eigen onderzoek van de Raad via de Commissie van Toezicht in 2007, de verslaggeving door de Raad aan de Kamer van verwijzing en instaatstelling in juni 2008, de navolgende besluitvorming door de Kamer van verwijzing en instaatstelling in december 2008 en de rechtspleging voor de tuchtinstanties verantwoordten een redelijk tijdsverloop tot vandaag, 2010 <sup>(8)</sup>.

Een bedrijfsrevisor werd tuchtrechtelijk vervolgd wegens een gebrekkig controleverslag daterend van oktober 2007. Hij werd hiervoor gehoord op 28 maart 2008, de raad bracht verslag uit op 15 januari 2009 en de zaak werd verwezen op 26 mei 2009 en hij werd

---

<sup>(6)</sup> Grondwettelijk Hof, 4 februari 2010, arrest nr. 008/2010.

<sup>(7)</sup> Cass. 13 maart 2008, D.07.004.N.

<sup>(8)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 3 maart 2010, nr. 0383/09/N (schorsing van 1 jaar).

uiteindelijk slechts gehoord op 17 november 2009. De Tuchtcommissie achtte de opgetreden doorlooptijd van de procedure aanvaardbaar en verwierp een schending van artikel 6.1. van het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens <sup>(9)</sup>.

De Franstalige Kamer van de Beroepscommissie van het IBR overwoog dat wanneer de Commissie van Toezicht een brief opstelt op 31 december 2004, het vatten van de Tuchtcommissie op 27 januari 2006, dit wil zeggen een jaar later, laattijdig is. De Franstalige Kamer van de Commissie van Beroep leidde hieruit af dat de redelijke termijn voor vervolging gegarandeerd door artikel 6.1. van het Europees Verdrag van de rechten van de Mens overschreden was, zodat er in deze zaak geen sanctie meer kon worden opgelegd. In een ander geval oordeelde de Franstalige Kamer van de Commissie van Beroep, verwijzend naar de rechtspraak van het Hof van Cassatie (Cass. 21 juni 2001, [www.juridat.be](http://www.juridat.be) n° F20010621-24) nochtans dat het overschrijden van de redelijke termijn niet resulteert in de niet-ontvankelijkheid, nietigheid of uitdoving van de tuchtvordering, maar wel in aanmerking dient te worden genomen bij de bepaling van de eventuele strafmaat <sup>(10)</sup>.

GEWETTIGD VERTROUWEN – In verschillende zaken beriepen tuchtrechtelijke vervolgte bedrijfsrevisoren zich op een schending van het algemeen rechtsbeginsel van het gewettigd vertrouwen, bijvoorbeeld in een geval waar een bedrijfsrevisor sinds 1998 reeds zijn voornaamste inkomsten haalde uit één klant en er slechts in 2005 een tuchtrechtelijke procedure werd opgestart. Dit principe is weliswaar enkel van toepassing in administratief recht en wordt niet toegepast in het tuchtrecht zodat het beroep hierop wordt afgewezen <sup>(11)</sup>.

WETTELIJKHEID SAMENSTELLING TUCHTORGANEN HOEFT NIET UIT TUCHTBESLISSING ZELF TE BLIJKEN – Artikel 63, § 2 van de gecoördineerde wet van 1953 bepaalt dat zowel de Nederlandstalige als de Franstalige Commissie van Beroep samengesteld is met name uit een voorzitter, raadsheer in functie bij een Hof van Beroep op het ogenblik van zijn benoeming, uit een rechter in een Rechtbank van Koophandel en een Rechter in een Arbeidsrechtbank, beide in functie op het ogenblik van hun benoeming, allen voorgedragen door de Minister van Justitie en benoemd door de Koning. Deze bepaling die enkel de benoemingsvoorwaarden vaststelt op het ogenblik van de benoeming vereist niet dat de tuchtrechtelijke beslissing moet vaststellen dat de magistraten die deel uitmaken van de Commissie van Beroep voldoen aan de benoemingsvoorwaarden van het ambt. Het middel in die zin werd door het Hof van Cassatie verworpen <sup>(12)</sup>.

CONTINUÛTEIT SAMENSTELLING ZETEL (779 GER.W.) – Op straffe van nietigheid kan de tuchtuitspraak van de Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep enkel worden gewezen door het voorgeschreven aantal rechters. Deze moeten alle zittingen over de zaak hebben bijgewoond. (art. 779 Ger. W.) <sup>(13)</sup> Het Hof van Cassatie kwalificeerde deze regel als een

---

<sup>(9)</sup> Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 15 december 2009, nr. 0388/09/N (berisping).

<sup>(10)</sup> Franstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 29 mei 2008, nr. 0339/06/F (verbod om bepaalde opdrachten te aanvaarden of voort te zetten).

<sup>(11)</sup> Franstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 29 mei 2008, nr. 0339/06/F (verbod om bepaalde opdrachten te aanvaarden of voort te zetten); Franstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 1 juli 2008, nr. 0318/06/F (verbod om bepaalde opdrachten te aanvaarden of voort te zetten). Een voorziening werd door het Hof van Cassatie verworpen. Cass. 11 september 2009, [www.juridat.be](http://www.juridat.be) n° D.08.0022.F/36.

<sup>(12)</sup> Cass. 24 september 2009, N C 08.0560N.

<sup>(13)</sup> Cass. 24 september 2009, N C 08.0560N; Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 24 maart 2010, nrs. 0380/09/N en 0381/09/N (nietigverklaring beslissing tuchtcommissie nu uit de stukken van de rechtspleging blijkt dat de Tuchtcommissie tijdens de behandeling van de zaak in verschillende samenstelling zitting heeft gehouden). Cassatietermijn nog niet verstreken.

procedureregels en niet als een regel van rechterlijke organisatie. Deze regel is in burgerlijke zaken volgens het Hof van Cassatie niet van openbare orde. Bijgevolg kan men (op straffe van onontvankelijkheid) dit middel niet voor het eerst in een voorziening voor het Hof van Cassatie opwerpen.

## B. Injunctiebevoegdheid

3. Indien de Raad kennis heeft van het feit dat een bedrijfsrevisor zich gedraagt op een wijze die strijdig is met het bepaalde in artikel 14, § 3 van de gecoördineerde wet van 1953 of geen passend gevolg geeft aan de vragen overeenkomstig de bepalingen bedoeld in artikelen 32, § 2 of 33, § 5 van de gecoördineerde wet van 1953, kan deze hem, hetzij ambtshalve, hetzij op verzoek van de Kamer van verwijzing en instaatstelling, de verplichting opleggen binnen de door hem vastgestelde termijn en op de door hem vastgestelde wijze aan de omstrede toestand een einde te maken.

Een toepassing uit de tuchtrechtspraak betrof een bedrijfsrevisor die aan een collega die hem als commissaris opvolgde geen inzage verleende in de aangelegde werkdocumenten zoals vereist door artikel 79, § 1 c) van de gecoördineerde wet van 1953. Nadat de Raad was ingelicht door de opvolgende commissaris dat de vragen die hij in twee aangetekende brieven had gesteld onbeantwoord waren gebleven, besliste de Raad om de bedrijfsrevisor dwingend op te dragen om zich binnen veertien dagen te schikken naar de verplichtingen vervat in artikel 79. Toen bleek dat de bedrijfsrevisor hieraan niet tegemoet kwam werd de zaak aanhangig gemaakt bij de Kamer van verwijzing en instaatstelling. De Commissie van Beroep legde een schorsing op van één maand nu de tekortkoming aan een injunctie door de Raad niet valt te rijmen met een waardige uitoefening van het beroep<sup>(14)</sup>.

Deze injunctie kan worden opgelegd, onverminderd de eventuele verwijzing van deze bedrijfsrevisor naar de tuchtinstanties voor dezelfde feiten als deze die aan de basis liggen van de injunctie (art. 36, § 1 van de gecoördineerde wet van 1953)<sup>(15)</sup>. Het Hof van Cassatie verwierp het middel volgens het welk het ontbreken van een injunctie voorafgaandelijk aan een verwijzing naar de tuchtinstanties automatisch resulteerde in de onontvankelijkheid van de tuchtvordering, op grond van het feit dat dit middel faalt naar recht. Uit de tekst van de wet is het volgens het Hof van Cassatie duidelijk dat de Raad van het IBR niet verplicht is voorafgaandelijk gebruik te maken van deze injunctiebevoegdheid, vooraleer zij een zaak doorverwijst naar de Kamer voor instaatstelling en verwijzing<sup>(16)</sup>.

Impliceert het feit dat het IBR niet steeds een injunctie moet opleggen vooraleer een zaak door te verwijzen naar de tuchtinstanties, dat het oude artikel 18<sup>quater</sup> van de gecoördineerde wet 22 juli 1953 (huidig art. 36) een discriminatoire bepaling uitmaakt van artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in de mate dat zij een onredelijk onderscheid in het leven roept tussen de bedrijfsrevisoren naar de tuchtinstanties zonder en met een voorafgaandelijke injunctie? Het Hof van Cassatie werd gevraagd om zulks voor te leggen in een prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk hof. Het Hof van Cassatie verwierp dit verzoek tot prejudiciële vraagstelling. Het feit dat de voorafgaandelijke injunctie een mogelijkheid en geen verplichting is voor verwijzing naar de tuchtinstanties, resulteert niet automatisch in een discriminatie. Dit zou

---

<sup>(14)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 24 maart 2010, nrs. 0380/09/N en 0381/09/N. Cassatietermijn nog niet verstreken.

<sup>(15)</sup> Franstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 29 mei 2008, nr. 0339/06/F (verbod om bepaalde opdrachten te aanvaarden of voort te zetten).

<sup>(16)</sup> Cass. 11 september 2009, N.D.08.002.F; Cass. 2 oktober 2009, N.D.08.0020.F

slechts het geval zijn wanneer het Instituut haar appreciatiebevoegdheid op een discriminatoire wijze uitoefent.<sup>(17)</sup>

### **§ 3. Wie valt onder het tuchtrecht van de bedrijfsrevisoren?**

#### **A. Mogelijkheid om gewezen leden en personen die hun ontslag als commissaris nemen een tuchtsanctie op te leggen**

**4. MOGELIJKHEID TOT VERDERZETTING TUCHTPROCEDURE ONDANKS ONTSLAG MET TUCHTSTRAF VAN TOEPASSING BIJ WEDERTOELATING** – Wanneer de Raad, tijdens de procedure, het ontslag van de vervolgte bedrijfsrevisor aanvaardt, kan de Raad, niettegenstaande het ontslag, aan de Tuchtcommissie of de Commissie van Beroep vragen dat, rekening houdende met de ernst van de feiten, de tuchtprocedure wordt voortgezet. De straf, die eventueel naar aanleiding van de procedure wordt uitgesproken, wordt slechts van kracht in geval van wedertoelating (art. 29 koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren)<sup>(18)</sup>. Artikel 29 trad in werking op 31 augustus 2007 en is op grond van artikel 39 van het koninklijk besluit van toepassing op alle procedures hangende bij de inwerkingtreding. Indien de Raad een dergelijk vraag tot verderzetting niet formuleerde of hiervan geen bewijs voorbrengt, dan is de procedure ontoelaatbaar<sup>(19)</sup>.

Een bedrijfsrevisor die bij verstek veroordeeld werd tot een verbod om bepaalde opdrachten te vervullen, kan de tuchtsanctie niet beletten, door naderhand ontslag te nemen als commissaris in een vennootschap, nu het verbod om een opdracht uit te oefenen niet beperkt is tot de vennootschap waarin ontslag werd genomen in de loop van de procedure<sup>(20)</sup>. Een tijdelijk ontslag van een bedrijfsrevisor belet evenmin een tuchtvervolgning<sup>(21)</sup>.

---

<sup>(17)</sup> Cass. 11 september 2009, nr. D.08.002.F.

<sup>(18)</sup> Vergelijk in dezelfde zin: Franstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 27 april 1999, nr. 0109/95/F; *Jaarverslag IBR* 2000, 194 (uittreksel -Uit de wet valt niet af te leiden of gewezen leden van het IBR nog een tuchtsanctie kunnen worden opgelegd. De Commissie van Beroep van het IBR oordeelde onlangs dat een vrijwillig ontslag de tuchtsanctie niet belet. De tuchtprocedure blijft immers haar nut behouden, in de mate dat een vrijspraak of een tuchtsanctie impact heeft op de morele belangen van het Instituut en van het betrokken lid, al was het maar voor de toekenning van de titel van erebedrijfsrevisor. De Commissie van Beroep wees dan ook de exceptie van onontvankelijkheid bij gebrek aan belang of afwezigheid van voorwerp van de hand); Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 30 december 1988, nr. 11/88/N (schrapping) (voornemen om ontslag te nemen is geen voldoende reden om een beslissing van de tuchtcommissie tot schrapping te hervormen); Vgl. anders : Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, nr. 007/87/N. *Jaarverslag IBR*, 1987, 135 (samenvatting : - de Tuchtcommissie heeft vastgesteld dat de confrater geen lid meer is van het Instituut en zij dus geen bevoegdheid meer heeft om over hem te oordelen); Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 10 december 1999, nr. 0148/99/N (schrapping); *Jaarverslag IBR* 1999, 203; Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 6 maart 2007, nr. 0333/06/N (tuchtvordering zonder voorwerp, gezien het aanvaarde ontslag van de betrokkene); Vergelijk in dezelfde zin : Cass. 16 januari 1986, *Arr.Cass.*, 1985-86, nr. 316; Cass. 28 februari 1991, *Pas.* 1991, I, 623; *Arr.Cass.* 1990-91, nr. 349 (het feit dat een magistraat ontslag genomen heeft, doet niets af aan uitoefening van de tuchtprocedure); Cass. 25 juni 1998, *Arr.Cass.*, 1998, nr. 342; J. DUJARDIN, “Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden : toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie”, *R.W.* 2000-2001, 794; Vgl. in dezelfde zin: J. PRALUS-DUPUY, *Encyclopédie Dalloz*, tw. Discipline, nr. 39, p. 9; anders : Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie I.A.B., nr. 225/F/1992/119 (De Tuchtcommissie beslist geen tuchtsanctie op te leggen, vermits de betrokkene ontslagnemend is en zijn activiteiten gestaakt heeft).

<sup>(19)</sup> Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 9 september 2008, nr. 0365/07/N (vrijspraak: ontslag aanvaard door Raad van het IBR met ingang van 31 december 2007).

<sup>(20)</sup> Franstalige Kamer Commissie van beroep IBR, 31 maart 2009, nr. 0321/06/F en 0335/06/F (verbod om bepaalde opdrachten te aanvaarden of voort te zetten).

<sup>(21)</sup> Franstalige Kamer Tuchtcommissie IBR 18 december 2009, nr. 0330/06/F (schorsing van 1 maand).

## **B. Initiatie van tuchtprocedure na vooronderzoek van de Raad IBR**

**5. DELEGATIE DOOR DE RAAD IBR – De Tuchtvordering tegen een bedrijfsrevisor kan geïnitieerd worden door de Kamer van verwijzing en instaatstelling, na een vooronderzoek door de Raad van het IBR, waarvan deze een verslag overmaakt, waardoor de Kamer van verwijzing en instaatstelling wordt gevat. Onder de vroegere procedure die van toepassing was op zaken ingeleid vóór 31 augustus 2007 vatte het verslag van de Raad rechtstreeks de tuchtorganen. De onpartijdigheid als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur belet niet dat leden van de Commissie van Kwaliteitscontrole voorheen in de uitoefening van hun functie als bedrijfsrevisor prestaties hebben verricht voor een bedrijf dat onderwerp is van een controledossier waarin een kwaliteitscontrole wordt uitgeoefend. De leden van de Commissie Kwaliteitscontrole oefenden hun opdracht niet uit op grond van een eigen wettelijk of reglementair toegewezen bevoegdheid, maar bij delegatie door de Raad, die zulks kan beslissen met toepassing van artikel 25 van het oude koninklijk besluit van 20 april 1989 houdende het huishoudelijk reglement (thans artikel 22 van het K.B. van 7 juni 2007) <sup>(22)</sup>.**

**6. VEREISTE GELDIGE SAMENSTELLING RAAD EN INACHTNAME MEERDERHEIDSVEREISTE - Opdat de opmaak van het verslag geldig zou zijn, dient de Raad geldig samengesteld te zijn en de beslissing dient met de vereiste meerderheid te zijn genomen. Zulks dient te blijken uit het tuchtdossier.**

In een geval waar uit de beslissing van de Raad (tot verwijzing) niet bleek met welke meerderheid de beslissing werd genomen en de Tuchtcommissie niet kon uitmaken wie er aan de stemming heeft deelgenomen stelde de Tuchtcommissie de zaak uit tot de Raad opheldering had verschaft of de personen aanwezig op de raadsvergadering die eveneens betrokken waren in het onderzoek voorafgaand aan de tenlastelegging ook deelgenomen hadden aan de stemming betreffende de verwijzing naar de Tuchtcommissie en tot opheldering werd verschaft met welke meerderheid de beslissing tot verwijzing werd genomen <sup>(23)</sup>. Uiteindelijk maakte het IBR een verslag op met vermelding van de leden van de Raad die aanwezig waren op de raadsvergadering alwaar de verwijzingsbeslissing werd genomen. Zij vestigde de aandacht op het feit dat de beslissingen van de raad met consensus worden genomen, tenzij anders worden vermeld in het verslag of de verwijzing zelf. De Tuchtcommissie verwierp het argument van de verdediging dat niet zou bewezen zijn dat de verwijzingsbeslissing niet met consensus genomen werd. Immers mocht er geen overeenstemming geweest zijn tussen de leden van de raad omtrent de verwijzing, of geen meerderheid, dan zou er eenvoudigweg geen beslissing geweest zijn. De verdediging die dat betwist, beticht in feite de ondertekenaar van de beslissing van valsheid in geschrifte door een beweerd verwijzingsbeslissing te ondertekenen en te laten versturen dewelke niet met de werkelijkheid zou overeenstemmen. Hiervan dient zij het bewijs te leveren. De Commissie van Beroep overwoog in deze zaak met betrekking tot dit argument: “Geen enkele wettelijke of reglementaire bepaling schrijft voor dat een beslissing van de Raad zelf ook de vaststelling moet inhouden dat ze met de vereiste meerderheid werd genomen”.

---

<sup>(22)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 19 december 2008, nr. 0348/07/N (schorsing).

<sup>(23)</sup> Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 5 juni 2007, nr. 0332/06/N (uitstel behandeling, heropening van de debatten); Vergelijk in dezelfde zin: Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 9 februari 1993 inzake 0072/92/N.

In een ander dossier beweerde een bedrijfsrevisor dat het niet aanvaardbaar is dat bepaalde van de leden belast met het onderzoek meegestemd hebben tot verwijzing, hetgeen onverenigbaar zou zijn met de vereisten van onpartijdigheid. Het onderzoek en de beslissing om al dan niet te verwijzen is een opdracht en bevoegdheid van de Raad van het Instituut. Wanneer het onderzoek volgens de meerderheid van de Raad voldoende aanwijzingen van schuld oplevert, dan verwijst de Raad, onder de vroegere wetgeving, de betrokkene naar de Tuchtcommissie, die over deze aanwijzingen zal dienen te oordelen. Er is derhalve helemaal geen inbreuk begaan op de vereisten van onpartijdigheid nu de leden van het Commissie van Toezicht, die tevens leden zijn van de Raad van het Instituut en in opdracht van dat orgaan, het onderzoek hebben gevoerd en daarover verslag hebben uitgebracht opdat alle leden van de raad met kennis van zaken de beslissing tot verwijzing konden nemen <sup>(24)</sup>. De onpartijdigheid als algemeen rechtsbeginsel van behoorlijk bestuur belet niet dat leden van de Raad die door de Raad worden belast – al dan niet als lid van een Commissie van Toezicht- met een onderzoeksopdracht inzake mogelijk tuchtrechtelijk beteugerbare feiten na de indiening van hun verslag deelnemen aan de beraadslaging omtrent het al dan niet aanhangig maken van een tuchtvordering. Zij oefenen een dergelijke bevoegdheid niet uit op grond van een eigen wettelijke of reglementair toegewezen bevoegdheid maar bij delegatie door de Raad, die zulks kan beslissen met toepassing van artikel 25 van het koninklijk besluit van 20 april 1989 houdende het huishoudelijk reglement (thans artikel 22 van het K.B. van 7 juni 2007) <sup>(25)</sup>.

Deze werkwijze is vergelijkbaar met de werkwijze van de parketmagistraten die bij een eventuele klacht of vaststelling van een misdrijf, het onderzoek voeren, daartoe eventueel de nodige opdrachten geven aan de politiediensten en op basis van de resultaten van het onderzoek zelf beslissen of ze al dan niet tot vervolging overgaan. Net zoals de parketmagistraat is het de Raad van het Instituut, als orgaan, onderzoekende en vervolgende partij (onder de vroegere wetgeving) <sup>(26)</sup>.

**SAMENSTELLING VAN HET TUCHTDOSSIER** – Het komt aan de Raad van het IBR toe om te beslissen over de samenstelling van het tuchtdossier en over de stukken die er deel van uitmaken wanneer het het vooronderzoek afsluit en de zaak overmaakt aan de Kamer van instaatstelling en verwijzing. Nochtans moet het dossier volledig zijn, zowel in het belang van de vervolgte partij die zich doeltreffend moet kunnen verdedigen, als van de tuchtinstantie die met kennis van zaken moet kunnen oordelen <sup>(27)</sup>. De vervolgte partij moet kunnen beoordelen of en in welke mate een bepaald stuk dienstig kan zijn voor zijn verdediging <sup>(28)</sup>. Evenwel houdt de verplichting om een volledig dossier samen te stellen niet in dat alle geschriften waarnaar wordt verwezen ook effectief moeten worden meegedeeld. Bij het verslag inzake het vooronderzoek gevoerd door de Raad van het IBR, had de Raad van het IBR verwezen naar een bewijsstuk in een ander tuchtdossier. De Raad van het Instituut kan niet gehouden zijn om deze gegevens vrij te geven, vermits hij bij de uitoefening van zijn taken gehouden is tot het beroepsgeheim (art. 22, § 5 IBR-Wet). Wordt ten aanzien van een bepaald document door de Raad aangevoerd dat het vertrouwelijk karakter zich tegen de mededeling ervan verzet, en blijkt die redengeving gerechtvaardigd, dan wordt het recht van

---

<sup>(24)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 21 augustus 2008, nr. 0332/06/N (schorsing van 8 maanden).

<sup>(25)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 21 augustus 2008, nr. 0332/06/N (schorsing van 8 maanden).

<sup>(26)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 21 augustus 2008, nr. 0332/06/N (schorsing van 8 maanden).

<sup>(27)</sup> RvSt 25 oktober 2005 in de zaak nr. 150.547; RvSt 27 november 2006, nr. 165.138.

<sup>(28)</sup> RvSt 26 juni 1996 in de zaak nr. 60.558.

verdediging van de vervolgte bedrijfsrevisor niet *ipso facto* geschonden <sup>(29)</sup>. Met de mededeling van de inhoud van een stuk wordt meteen ook de gelegenheid geboden om hierover tegenspraak te voeren. Wordt naderhand betwisting gevoerd over de vraag of de inhoud die door de Raad aan een bepaald stuk werd toegeschreven ook strookt met de werkelijkheid, dan zal de tuchtrechter desgevallend moeten besluiten dat een bewijs niet voorligt. Een verwijzing naar een bewijsstuk in een ander tuchtdossier, kan op zich dan ook geen conclusie wettigen dat een bewijs is geleverd, aangezien het stuk bij hypothese niet voorhanden is, bezwarend is voor de vervolgte partij en niet aan tegenspraak werd onderworpen <sup>(30)</sup>.

### **C. Kennisgeving van de beslissingen van de Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep**

**7. AANVANGSPUNT BEROEPSTERMIJN** – De beslissingen van de Tuchtcommissie (art. 61, § 1 Wet 22 juli 1953) en Commissie van Beroep (art. 66, § 1 Wet 22 juli 1953) worden onverwijld, bij een ter post aangetekende brief, ter kennis gebracht van de betrokken bedrijfsrevisor, van de Raad of in voorkomend geval van de door Kamer van verwijzing aangestelde expert, van de Kamer van verwijzing instaatstelling en van de Procureur-generaal bij het Hof van Beroep. Samen met deze betekening worden alle gepaste inlichtingen verstrekt betreffende de termijn van verzet en van cassatieberoep alsook de wijze waarop verzet of cassatieberoep tegen de beslissing kan worden ingesteld. Volgens de Commissie van Beroep leed het geen twijfel dat de aanvangstermijn van de beroepstermijn een gepaste inlichting vormt aangezien hij decisief is voor de tijdigheid van het beroep.

Het aanvangspunt van de beroepstermijn is immers verschillend naargelang de gekozen modaliteit van toezending van de kennisgeving volgens hetgeen bepaald is bij artikel 53bis van het Gerechtelijke Wetboek <sup>(31)</sup>.

Volgens de Commissie van Beroep resulteerde de ontstentenis van deze vermeldingen in de nietigheid van de kennisgeving, zodat de beroepstermijn niet begint te lopen. Het Hof van Cassatie heeft weliswaar de beslissing van de Commissie van Beroep verbroken. Het middel dat door het Hof gegrond werd bevonden, stelde dat uit de wetsbepaling en de wetsgeschiedenis volgt dat de nietigheid van de kennisgeving enkel is voorgeschreven in geval van het ontbreken van de gepaste inlichtingen betreffende de termijn van verzet en van hoger beroep en de wijze waarop verzet of hoger beroep kan worden ingesteld. De vermelding “alle gepaste inlichtingen betreffende de termijn van verzet” laat niet toe de nietigheidssanctie uit te breiden tot vermeldingen die niet de termijn zelf betreffen, maar de aanvang en de berekening ervan <sup>(32)</sup>.

---

<sup>(29)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR 24 maart 2010, nr 0386/09/N.

<sup>(30)</sup> RvSt arrest 23 december 2008 in de zaak nr. 189.112; Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR 24 maart 2010, nr 0386/09/N.

<sup>(31)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 21 augustus 2008, nr. 0332/06/N (schorsing van 8 maanden); Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 19 december 2008, nr. 0348/07/N. (schorsing); Zie reeds eerder in die zin: Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 7 december 2007, nr. 0322/06/N (schorsing van 1 maand).

<sup>(32)</sup> Cass. 29 april 2010, nr. C.09.0146N.

## § 4. (Tucht)sancties

### **A. Terechtwijzing**

**8. INLEIDING** – Artikel 37, § 1 van de gecoördineerde wet van 1953 bepaalt dat de Raad hetzij ambtshalve, hetzij op verzoek van de Kamer van verwijzing en instaatstelling, een bedrijfsrevisor kan terechtwijzen wanneer de feiten die hem kunnen worden verweten vaststaan hoewel ze geen enkele van de in artikel 73 van de gecoördineerde wet van 1953 voorziene sancties kunnen verantwoorden. In het derde lid van dezelfde paragraaf wordt gesteld dat de terechtwijzing kan worden beslist, onverminderd de eventuele verwijzing van de bedrijfsrevisor naar de tuchtinstanties voor dezelfde feiten als deze die aan de basis liggen van de terechtwijzing. Artikel 37, § 3 van de gecoördineerde wet van 1953 stelt anderzijds dat de Commissie van Beroep de terechtwijzing kan hervormen of bevestigen, dan wel, met unanimitéit, één van de in artikel 73 voorziene sancties in de plaats kan stellen. De onderlinge samenhang van deze voorschriften blijkt niet op evidente wijze nu enerzijds de terechtwijzing wordt ingesteld als een instrument van de Raad voor gevallen waarin de feiten vaststaan, maar deze geen tuchtsanctie kunnen opleveren, terwijl anderzijds de mogelijkheid wordt gelaten dat dezelfde feiten niettemin de grondslag kunnen leveren voor een verwijzing van de bedrijfsrevisor naar de tuchtinstanties<sup>(33)</sup>. Ze behoren wellicht te worden begrepen binnen de globale systematiek van de tuchthandhaving, die inhoudt dat de Raad een tuchtvervolging niet kan beletten enerzijds en dat de tuchthandhaving participeert aan het publieke toezicht anderzijds.

De beslissing waarbij de Raad met het oog op een terechtwijzing een feit minstens impliciet aldus kwalificeert dat het geen tuchtsanctie kan opleveren is niet bindend voor de Kamer van verwijzing en instaatstelling, noch voor de Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep. Niettegenstaande de Raad van oordeel is dat bepaalde feiten geen tuchtsancties kunnen wettigen, kan hij een tuchtvervolging betreffende die feiten niet beletten door een bedrijfsrevisor hieromtrent terecht te wijzen<sup>(34)</sup>.

Zodoende blijkt omtrent de grondvoorwaarden inzake de toepassing van artikel 37 het “vaststaan” van de feiten van overwegend belang te zijn en moet worden aangenomen dat met deze bepaling in wezen wordt beoogd de Raad een a-disciplinair drukkingsmiddel te verschaffen om een legitiem en precies omschreven bestuurlijk doel te kunnen bereiken.

Wegens de plaats die de wetgever aan de terechtwijzing heeft gegeven in het geheel van de wettelijke bepalingen (hoofdstuk VI van de wet), is daarbij maatgevend of het nagestreefde doel al dan niet kan gekaderd worden in de rol van het Instituut in de uitoefening van de taak van de bedrijfsrevisor. Deze benadering sluit aan bij het bepaalde in artikel 8, § 3 van de gecoördineerde wet van 1953 dat voorschrijft dat de hoedanigheid van bedrijfsrevisor wordt ingetrokken wanneer de bedrijfsrevisoren, drie maanden na de terechtwijzing voorzien in artikel 37, in gebreke blijven van het betalen van alle of een gedeelte van de bijdragen of van het indienen van documenten tot vaststelling van de bijdrage, of nog van het meedelen van inlichtingen of documenten die ze moeten meedelen aan het Instituut. Dit voorschrift levert overigens het enige wettelijk bepaalde concrete toepassingsgeval van de terechtwijzing.

---

<sup>(33)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 9 juni 2009, nr 0384/09/N (terechtwijzing).

<sup>(34)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 9 juni 2009, nr 0384/09/N (terechtwijzing).

**9. GEEN TERECHTWIJZING MOGELIJK VOOR NIET-BEZORGEN VAN OVERTUIGINGSSTUKKEN DIE EEN ZELFINCRIMINEREND KARAKTER KUNNEN HEBBEN VOOR DE TUCHTPROCEDURE** – In één geval had de Raad een terechtwijzing gegeven in verband met feiten die de kwaliteitscontrole betreffen, omdat de betrokken bedrijfsrevisor niet voldoende informatie en overtuigingsstukken zou hebben verschaft. Het toezicht en de kwaliteitscontrole behoren bij uitstek tot de rol van het Instituut, zodat vanuit de taakuitoefening beschouwd de Raad de terechtwijzing niet heeft aangewend buiten de perken van zijn opdracht <sup>(35)</sup>. De verlangde overtuigingsstukken dienden bij te dragen tot nader inzicht omtrent de vraag of de betrokkenen al dan niet zijn tekort gekomen aan wettelijke voorschriften die de uitoefening van hun taak betreffen, en inzonderheid of ze het beginsel van de onafhankelijkheid en van de “one to one”-regel niet hebben geschonden. In dit verband werd nochtans overwogen dat tegen een bedrijfsrevisor niet kan worden gevorderd dat hij bewijsstukken voorlegt waaruit zijn tuchtrechtelijke tekortkoming kan blijken. Hij kan immers niet worden genoopt om zijn medewerking te verlenen aan de bewijslevering omtrent zijn tekortkoming. Hieruit volgt dat de bedrijfsrevisor ook geen administratieve sanctie kan worden opgelegd indien hij de medewerking, die bestaat uit het overleggen van overtuigingsstukken met een zelfincriminerend karakter, niet verleent. Het lijkt geen enkele twijfel dat een tekortkoming aan de beginselen die de Commissie Kwaliteitscontrole bekommeren, indien ze wordt bewezen, de grondslag oplevert voor een tuchtvervolging. Aangezien de verzoekers evenwel niet kunnen worden genoopt tot medewerking aan zelfincriminatie, kon hen wegens de aard van de gevraagde documenten dan ook geen terechtwijzing worden opgelegd wegens de ontstentenis van voorlegging ervan.

**10. TERECHTWIJZING ENKEL MOGELIJK VOOR NIET-MEDEDELEN DOCUMENTEN, WAARVAN OVERLEGGING WETTELIJK VERPLICHT IS** – Vervolgens blijkt uit artikel 8, § 3 van de gecoördineerde wet van 1953 dat inzake het meedelen van inlichtingen of documenten een terechtwijzing slechts mogelijk is wanneer het inlichtingen of documenten betreft die de bedrijfsrevisoren “*moeten meedelen aan het Instituut*”.

De wetgever heeft niet nader bepaald welke categorieën van inlichtingen of documenten moeten worden begrepen onder deze die “*moeten worden meegedeeld*” Wegens de plaats van artikel 37 in de gecoördineerde wet van 1953 moet worden aangenomen dat het gaat om gegevens die moeten worden meegedeeld hetzij krachtens de wet zelf, hetzij krachtens besluiten die regelmatig door de Raad van het Instituut in de uitoefening van zijn wettelijke opdracht zijn getroffen. De rechtszekerheid vereist daarbij dat de inlichtingen of documenten precies zijn omschreven. Die zekere precisie is met name vereist wegens het bijzonder verregaande gevolg dat verbonden is aan een niet bestreden terechtwijzing: indien drie maanden na de terechtwijzing de inlichting of het document niet is verstrekt wordt de hoedanigheid van bedrijfsrevisor ingetrokken. Zodoende dient de omschrijving dermate precies te zijn dat er geen redelijke twijfel mogelijk mag zijn omtrent hetgeen moet worden meegedeeld. Anders uitgedrukt, op basis van de door de Raad verstrekte omschrijving weet elke bedrijfsrevisor precies of dient hij te weten welke inlichting of welk geïdentificeerd document van hem wordt verlangd.

**11. TERECHTWIJZING ENKEL MOGELIJK VOOR PRECIES BENOEMDE DOCUMENTEN** – In het geval van de bedrijfsrevisor dat voorlag voor de Nederlandstalige Commissie van Beroep werd een precies omschreven over te leggen document niet aangegeven. Meer dan een generiek gekwalificeerd document werd niet vermeld. De Commissie Kwaliteitscontrole had niet een

---

<sup>(35)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 13 mei 2008, nr. 0371/08/N (bestreden beslissing werd vernietigd).

welbepaald geïdentificeerd stuk opgevraagd, maar bewijsstukken waaruit ze kon afleiden dat er geen tuchtrechtelijke sanctioneerbare tekortkoming werd begaan. Dit was overigens nog gebleken tijdens de terechtzitting, waar de vertegenwoordiger van de Raad een welbepaald verlangd document niet precies kon aanwijzen. De bedrijfsrevisor kon dan ook niet precies uitmaken wat men verlangde, daargelaten de vraag of er al dan niet discussie kon bestaan of bepaalde stukken al dan niet voorhanden waren en dus wel konden worden voorgelegd. Derhalve, zelfs indien er geen beletsel bestond om de betreffende bedrijfsrevisor te nopen om documenten mee te delen waardoor hij zijn eigen tekortkoming zou aantonen, dan nog kon wegens het onvoldoende precies karakter van het gevraagde niet worden aangenomen dat de feiten vaststonden zoals bedoeld in het toegepaste artikel 37 van de gecoördineerde wet van 1953.

**12. GEEN TERECHTWIJZING MOGELIJK ZONDER VOORAFGAANDELIJK HOREN VAN KANDIDAAT –** In het algemeen moet worden aangenomen dat het redelijkheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel de Raad ertoe nopen om een terechtwijziging spoedig te betekenen wanneer een grond voor die maatregel voorhanden is <sup>(36)</sup>. De Raad moet bij de besluitvorming omtrent het opleggen van een terechtwijziging het recht van de betrokken bedrijfsrevisor om te worden gehoord als beginsel van behoorlijk bestuur na te leven. De belangen van een bedrijfsrevisor kunnen onmiskenbaar worden geschaad door een terechtwijziging. Het volstaat in dit verband te verwijzen naar het verregaande gevolg van de intrekking van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor bepaald in artikel 8, § 3 van de gecoördineerde wet van 1953 in het daar specifieke vermelde geval van terechtwijziging indien de maatregel niet wordt bestreden of door de Commissie van Beroep wordt bevestigd <sup>(37)</sup>.

In een geval voorgelegd aan de Commissie van Beroep werden de bedrijfsrevisoren door de Raad niet gehoord omtrent het voornemen om een terechtwijziging op te leggen. Tot terechtwijziging was beslist na ruim vijf maanden stilzwijgen vanwege de Commissie Kwaliteitscontrole omtrent het beweerde uitblijven van overlegging van documenten en zonder dat de mogelijkheid van een terechtwijziging ooit aan de orde was. Het tegensprekelijk debat dat in geval van verhaal voor de Commissie van Beroep wordt georganiseerd, ondervangt die verplichting niet. Bijgevolg dient de bedrijfsrevisor te worden ingelicht over een voorgenomen terechtwijziging en dient hij de gelegenheid te krijgen hierover een schriftelijk standpunt in te nemen. Een dergelijke tekortkoming leverde op zich al een voldoende grond op tot vernietiging van de beslissing tot terechtwijziging.

**13. BEROEP TEGEN BESLISSINGEN INZAKE TERECHTWIJZING BIJ COMMISSIE VAN BEROEP –** Uit het begrip terechtwijziging zoals het door de gecoördineerde wet van 1953 wordt bepaald, volgt dat het verhaal daartegen geen rechtsmiddel vormt tegen een tuchtmaatregel en bijgevolg houdt de Commissie van Beroep in dit geval ook geen zitting als “tuchtinstantie”. Niettegenstaande de bewoordingen van artikel 37, § 3 van de gecoördineerde wet van 1953, houdt de Commissie van Beroep in geval van verhaal tegen een terechtwijziging dan ook zitting als rechtscollege dat kennis neemt van grieven tegen een administratieve beslissing. Anderzijds blijkt het de wil van de wetgever geweest te zijn dat de Commissie van Beroep in dit geval volle rechtsmacht uitoefent en dat het zijn beslissing in de plaats kan stellen van de bestreden administratieve handeling. Indien een grief gegrond wordt bevonden en zulks de conclusie wettigt dat de beslissing moet worden vernietigd, kan de Commissie van Beroep de feiten zelf beoordelen, voor zover het administratief dossier alle gegevens levert die vereist zijn om ten gronde opnieuw te kunnen beslissen.

---

<sup>(36)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 9 juni 2009, 0384/09/N (terechtwijziging).

<sup>(37)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 9 juni 2009, 0384/09/N (terechtwijziging).

In een geval waar een terechtwijzing werd opgelegd zonder de betrokkene voorafgaandelijk te horen, vernietigde de Commissie van Beroep de genomen terechtwijzing. De Commissie van Beroep nam echter een nieuwe beslissing en legde zelf een terechtwijzing op wegens het nalaten om de beroepsaansprakelijkheid te verzekeren, in weerwil van een omzendbrief D.015.06 van 13 juli 2006, waarbij aan alle bedrijfsrevisoren een deontologische verplichting werd opgelegd om een minimale verzekeringsdekking aan hun cliënteel te waarborgen in geval van schade geleden door derden, overeenkomstig de wil uitgedrukt door de wet van 23 december 2005 houdende diverse bepalingen die de professionele aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisoren beperkt. De omstandigheid dat men in een periode nauwelijks opdrachten uitvoerde in eigen naam, is niet van aard om de naleving van de verzekeringsplicht minder stringent op te vatten. De deontologische verplichting is immers verbonden aan het enkele feit dat een bedrijfsrevisor ingeschreven is op de lijst van het Instituut (thans in het openbaar register gehouden door het IBR). Een bedrijfsrevisor kon niet gewettigd in de mening verkeren dat zijn beroepsaansprakelijkheid gedekt was door de betaling van zijn bijdrage aan het IBR <sup>(38)</sup>.

## **B. Opschorting van de tuchtspraak**

**14. SANCTIES: MOGELIJKHEID TOT OPSCHORTING VAN DE UITSPRAAK** – De Nederlandstalige Tuchtcommissie besloot in een aantal gevallen waarbij bedrijfsrevisoren in een kwaliteitscontrole de algemene controlenormen niet naleefden en hierop een tuchtvordering werd aanhangig gemaakt, tot de opschorting van een uitspraak tot na een volgende kwaliteitscontrole <sup>(39)</sup>. Telkens oordeelde ze dat “de Raad van het Instituut te gelegenertijd een nieuwe beslissing zou nemen omtrent een verwijzing naar de Tuchtcommissie indien daartoe grond bestaat”. Ze overwoog dat het opportuun was om de evolutie van de werkwijze van de bedrijfsrevisor verder op te volgen teneinde na te gaan of hij zich in de toekomst naar de toepasselijke normen en aanbevelingen schikt. In één geval waar de bedrijfsrevisor had voorgesteld om te wachten op de vervroegde kwaliteitscontrole teneinde na te gaan of hij de aanbevelingen en verplichtingen betreffende de opvolging van de normen heeft gevolgd en zijn werkwijze heeft aangepast, verklaarde de vertegenwoordiger van de Raad ter zitting hiertegen geen bezwaar te maken <sup>(40)</sup>. Niettemin heeft de Raad tegen deze beslissing beroep aangetekend en deze beslissing werd door de Commissie van Beroep hervormd <sup>(41)</sup>. De Raad van het IBR ging in een ander geval in beroep tegen een dergelijke uitspraak omdat de Tuchtcommissie niet wettig kan oordelen dat aan een tuchtvordering geen gevolg wordt verleend zonder te hebben vastgesteld dat ze onontvankelijk of niet gegrond is. De Commissie van Beroep oordeelde dat de Tuchtcommissie die regelmatig met een tuchtvordering werd geadieerd, hierover een einduitspraak moest doen. De Tuchtcommissie kon niet wettig oordelen dat aan een tuchtvordering geen gevolg wordt verleend, zonder te hebben vastgesteld dat deze vordering onontvankelijk of niet gegrond is. Een beslissing die niet handelt over de vraag of de ten laste gelegde inbreuken al dan niet bewezen zijn, maar tegelijkertijd inhoudt

---

<sup>(38)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 9 juni 2008, 0384/09/N (terechtwijzing).

<sup>(39)</sup> Zie in deze zin reeds vroeger: Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 6 februari 2007, nr. 0325/06/N (stelt de behandeling voor onbepaalde tijd uit); Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 3 april 2007, nr. 0322/06/N (uitstel tot volgende confraternele controle : de Raad van het Instituut zal een nieuwe beslissing nemen omtrent een verwijzing naar de Tuchtcommissie indien daartoe grond bestaat); Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 13 november 2007, nr. 0350/07/N (schort uitspraak op); Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 11 december 2007, nr. 0359/07/N (waarschuwing).

<sup>(40)</sup> Zie in deze zin reeds vroeger: Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 6 februari 2007, nr. 0325/06/N (stelt de behandeling voor onbepaalde tijd uit).

<sup>(41)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 28 juni 2007, nr. 0325/06/N (berisping).

dat de tuchtvordering niet zal worden behandeld wegens inzichten nopens de opportuniteit van zulke vordering, heeft immers geen wettelijke grondslag <sup>(42)</sup>.

### **C. Schorsing van de bedrijfsrevisor**

**15. TIJDELIJK VERBOD OM BEROEPSHANDELINGEN TE STELLEN** – De schorsing is een tijdelijk beroepsverbod. Het houdt het verbod in om het beroep van bedrijfsrevisor in België uit te oefenen voor de in tuchtstraf bepaalde tijd (art. 72, § 2 van de gecoördineerde wet van 22 juli 1953). Gedurende de periode van de schorsing mag de bedrijfsrevisor geen enkele beroepshandeling stellen. Het verbod tot beroepsuitoefening tijdens de schorsing treft niet enkel werkzaamheden die de bedrijfsrevisor alleen maar mag uitoefenen krachtens zijn inschrijving in het openbaar register van het IBR, maar al zijn professionele activiteiten. De omstandigheid dat ook een andere beroepsbeoefenaar dan een bedrijfsrevisor een activiteit mag beoefenen die een bedrijfsrevisor ook mag uitoefenen houdt dus niet in dat de activiteit niet onder de schorsing valt. Een bedrijfsrevisor kan daarbij bezwaarlijk volhouden dat de timesheets van zijn bedrijfsrevisorenkantoor geen weerspiegeling zouden zijn van zijn professionele activiteit. De activiteit tijdens de schorsing werd dan ook bewezen geacht <sup>(43)</sup>.

**16. GELDBOETE OPGELEGD AAN BEDRIJFSREVISORENKANTOREN** – De laatste twintig jaar was er een duidelijke stijging van het aantal bedrijfsrevisorenkantoren (rechtspersonen). Het bleek nuttig een alternatief uit te werken voor vennootschappen. Dit systeem betreft de schorsingen voor korte duur van bedrijfsrevisorenkantoren, rekening houdend met de onredelijke gevolgen die dergelijke sancties, in bepaalde gevallen zouden kunnen hebben voor vennoten die niet persoonlijk een tuchtrechtelijke fout hebben begaan, alsook voor de medewerkers en het personeel van het kantoor <sup>(44)</sup>. Wanneer een schorsing van maximum één maand wordt opgelegd aan een bedrijfsrevisorenkantoor, kan deze zijn beroepsactiviteiten desalniettemin voortzetten, indien het uiterlijk de dag waarop de schorsing een aanvang zou nemen, een bedrag aan het Instituut heeft overgemaakt van zoveel maal vijfhonderd euro als het vennoten telt die de hoedanigheid van bedrijfsrevisor hebben, vermenigvuldigd met het aantal werkdagen van die schorsing. Dit bedrag wordt als definitief verworven door het IBR beschouwd (art. 73, § 3 van de gecoördineerde wet van 1953).

**17. VERBOD TOT DEELNAME AAN WERKZAAMHEDEN VAN DE ORGANEN VAN HET INSTITUUT** – De schorsing houdt het verbod in om aan beraadslagingen en verkiezingen deel te nemen in de algemene vergadering, in de Raad en in commissies van het Instituut, de Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep inbegrepen, zolang deze tuchtstraf uitwerking heeft (art. 73, § 2, van de gecoördineerde wet van 1953).

**18. VAN RECHTSWEGE VERVAL VAN LIDMAATSCHAP VAN DE RAAD** – Het lidmaatschap van de Raad vervalt van rechtswege, wanneer een raadslid als tuchtsanctie een schorsing oploopt, van welke duur deze ook moge zijn, die in kracht van gewijsde is gegaan (art. 26, § 1 van het K.B. van 7 juni 2007 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren) <sup>(45)</sup>.

---

<sup>(42)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 7 december 2007, nr. 0322/06/N (schorsing van 1 maand).

<sup>(43)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 21 maart 2008, nr. 0350/07/N (schorsing van 8 dagen); Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 21 augustus 2008, nr. 0332/06/N (schorsing van 8 maanden).

<sup>(44)</sup> Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 21 april 2007, *B.S.*, 27 april 2007, 22907.

<sup>(45)</sup> De Raad van State uitte in haar advies twijfels of voor deze bepaling wel een wettelijke bepaling als rechtsgrond kon worden in aanmerking genomen (*B.S.* 29 juni 2007, 35871).

## **§ 5. Rechtsmiddelen tegen beslissingen van de tuchtorganen**

### **A. Verzet**

**19. VERZETSTERMIJN** – Hij tegen wie een tuchtbeslissing bij verstek is geweest, kan daartegen verzet doen binnen een termijn van dertig dagen (art. 62, lid 1 en 67 van de gecoördineerde wet van 22 juli 1953). Om toelaatbaar te zijn, moet het verzet bij aangetekende brief, gepost binnen de gesteld termijn ter kennis van de Tuchtcommissie of de Commissie van Beroep worden gebracht. In gevolge artikel 53*bis*, 1° van het Gerechtelijk Wetboek wordt die termijn berekend vanaf de eerste dag die volgt op deze waarop de brief aangeboden werd op de woonplaats van de geadresseerde, wanneer de kennisgeving gebeurt bij een ter post aangetekende brief met ontvangstbewijs. Het feit dat de geadresseerde de aangetekende zending niet afhaalt bij de post, betekent niet dat de termijn van verzet niet loopt. Indien zulks niet zo zou zijn, dan zou de geadresseerde in staat zijn de verzetstermijn niet te doen lopen door de aangeboden aangetekende zendingen gewoon niet af te halen bij de Post. Hierdoor zou elke betekenis aan de betrokken wetgeving worden ontnomen, wat volstrekt ondenkbaar is. Het bewijs van aangetekende zending vormt een vermoeden iuris tantum van ontvangst door de bestemming. Artikel 1048 van het Gerechtelijk Wetboek, dat de termijn om verzet aan te tekenen in gerechtszaken bepaalt, is een vervaltermijn. Per analogie, en vermits de gecoördineerde wet van 1953 niets anders voorschrijft, kan de termijn bepaald in artikel 62 ervan ook als een vervaltermijn worden beschouwd. Krachtens artikel 51 van het Gerechtelijk Wetboek (*a contrario*) mag de rechter (of dus de tuchtverheid) de termijnen die op straffe van verval zijn bepaald, niet verkorten of verlengen. Een bedrijfsrevisor riep de echtelijke moeilijkheden in als overmacht, omdat hij door de schuld van zijn vrouw die als *office manager* in zijn kantoor werkt, de brief met de melding van de beslissing niet zou hebben ontvangen. Deze echtelijke moeilijkheden werden *in casu* niet echt bewezen geacht werden, temeer omdat de echtgenote voorafgaandelijk het nodige had gedaan om twee maal uitstel voor de betrokken zitting te vragen. Mocht het inderdaad waar zijn dat zijn echtgenote uit “wraak” de processtukken liet verdwijnen, dan kwam het de tuchtcommissie onaanvaardbaar voor dat niet onmiddellijk de nodige maatregelen werden getroffen om zulke voorvallen te vermijden. Bovendien had de betrokken bedrijfsrevisor wel degelijk kennis van de zittingsdatum vermits een kopie van de mededeling van de beslissing ook per gewone post was verstuurd naar het kantooradres. In de gegeven omstandigheden kon de bedrijfsrevisor dan ook zich niet beroepen op overmacht<sup>(46)</sup>. De Commissie van Beroep oordeelde weliswaar dat de betrokken bedrijfsrevisor geen belangenschade diende te bewijzen en dat, vermits de wettelijke verplichting inzake kennisgeving geschonden was, de kennisgeving nietig was, zodat de termijn om verzet in te stellen niet begon te lopen<sup>(47)</sup>.

### **B. Hoger beroep**

**20. VORM HOGER BEROEP** – De voorschriften inzake het Gerechtelijk Wetboek zijn op grond van artikel 2 van het Gerechtelijk Wetboek van toepassing op de rechtspleging in tuchtzaken, maar slechts in de mate dat ze met het specifiek karakter van deze rechtspleging te verzoenen zijn. Artikel 1057 van het Gerechtelijk Wetboek dat de verplichte vermeldingen van de akte van hoger beroep opsomt die op straffe van nietigheid moeten worden opgenomen, geldt niet

---

<sup>(46)</sup> Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 10 juni 2008, nr. 0348/07/N (verzet niet toelaatbaar wegens laattijdigheid).

<sup>(47)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 19 december 2008, nr. 0348/07/N (schorsing van 5 maanden). Tegen deze beslissing werd een voorziening in Cassatie ingesteld.

voor het hoger beroep bij een tuchtbeslissing. Terzake bepaalt artikel 64, § 1 van de gecoördineerde wet van 1953 dat de betrokken bedrijfsrevisor beroep kan aantekenen per aangetekend schrijven gericht aan de Commissie van Beroep binnen een termijn van dertig dagen te rekenen vanaf de betekening. In de mate dat er geen bijzondere formaliteiten worden voorzien is artikel 1057 van het Gerechtelijk Wetboek niet van toepassing, zodat de bedrijfsrevisor niet kan worden verweten de grieven voor zijn beroep niet te hebben vermeld<sup>(48)</sup>.

## **§ 6. Fundamentele deontologische verplichtingen**

### **A. Overtredingen van het vennootschapsrecht, het boekhoudrecht of van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme**

**21. PLICHT TOT WIJZEN OP WETTELIJKE MINIMUMDUUR BENOEMING COMMISSARIS – GEEN VERSLAG VOOR BENOEMING –** Een commissaris werd benoemd voor 2 boekjaren in een dochtervennootschap (omdat de betrokkene al één jaar actief was in de moedervernootschap en de leiding de termijnen tegelijkertijd wilde laten aflopen), daar waar artikel 135 van het Wetboek van vennootschappen een wettelijke termijn van drie jaar voorschrijft. Het Hof van Cassatie heeft geoordeeld dat de term “jaar” dient begrepen te worden als boekjaar zijnde de periode waarop de jaarrekening die de commissaris controleert en waarover hij verslag uitbrengt, betrekking heeft: waar de wet geen eisen stelt omtrent de duur van elk van de boekjaren, zijnde de opeenvolgende controleperiodes, kan de verkorting of verlenging van één of meerdere van die boekjaren geen wijziging van het wettelijk omschreven aantal boekjaren dat de ambtstermijn van de commissaris dient te omvatten, met zich meebrengen<sup>(49)</sup>. Deze verplichting tot aanstelling voor de wettelijke duur rust op de vennootschap, doch de bedrijfsrevisor dient de vennootschap erop te wijzen dat de benoeming zich van rechtswege zal uitstrekken over drie opeenvolgende boekjaren, zoals wettelijk voorgeschreven, zoniet maakt hij zich schuldig aan een deontologische fout. Het is evenzeer een deontologische fout een commissarisverslag op te stellen, terwijl pas na de datum van dit verslag tot de benoeming werd beslist. De commissaris dient de bestuursorganen er desgevallend schriftelijk op te wijzen dat de commissarisverslagen overeenkomstig artikel 100, 4<sup>o</sup> van het Wetboek van vennootschappen dienen te worden neergelegd<sup>(50)</sup>.

In een geval waar een jaarrekening werd neergelegd zonder de vermelding van de identiteit van de commissaris en er geen commissarisverslag was, werd deze commissaris tuchtrechtelijk vervolgd mede omdat de algemene vergadering het honorarium niet had goedgekeurd en hij de identiteit van de klant niet had gecontroleerd. Bij de toepassing van de strafmaat (*in casu* een schorsing van één maand) werd rekening gehouden met a) het feit dat het kantoor waarvan de bedrijfsrevisor deel van uitmaakte, evenzeer verantwoordelijk was en desalniettemin als kantoor niet werd vervolgd; b) de onbesproken staat van dienst van de bedrijfsrevisor; c) het feit dat de moeilijkheden mede veroorzaakt waren door de bestuurders van de moedervernootschap die niet onbesproken zijn; d) het feit dat er geen dossiers aanwezig waren, waardoor een correcte behandeling bemoeilijkt werd<sup>(51)</sup>.

---

<sup>(48)</sup> Franstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 1 juli 2008, nr. 0318/06/F, 1 juli 2008 (verbod om bepaalde opdrachten te aanvaarden of voort te zetten). Tegen deze beslissing werd een voorziening in Cassatie ingesteld die door het Hof van Cassatie werd verworpen. Cass. 11 september 2009, [www.juridat.be](http://www.juridat.be) nr. D.08.0022.F/36.

<sup>(49)</sup> Cass. 5 juni 2008, [www.juridat.be](http://www.juridat.be) nr. 06.06.06.N.

<sup>(50)</sup> Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 8 april 2008, nr. 0368/07/N (schorsing van 8 dagen).

<sup>(51)</sup> Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 3 februari 2009, nr. 0377/08/N (schorsing van 1 maand).

ANTI-WITWASWETGEVING – In een dossier waar een slapende vennootschap al haar liquide middelen ter beschikking had gesteld van haar moederverenootschap werd zulks (mede gelet op de bedenkelijke reputatie van de bestuurders in het buitenland) beschouwd als een aanduiding van witwassen van geld. De Tuchtcommissie volgde de argumentatie van de vervolgde bedrijfsrevisor dat het niet ongebruikelijk is dat de liquiditeiten van een slapende vennootschap integraal aan de moederverenootschap worden overgemaakt, zodat de inbreuken op de wet aangaande witwassen van geld en financieren van terrorisme niet bewezen was <sup>(52)</sup>.

## **B. Verplichting tot naleving van controlenormen en aanbevelingen van het Instituut**

### 1. Principe

**22. WETTELIJKE GRONDSLAG VERPLICHTING NALEVING CONTROLNORMEN** – Ingeval van een bewezen schending van de controlenormen, kan een tuchtsanctie worden opgelegd. Artikel 72, § 1, 1° van de gecoördineerde wet van 1953 bepaalt dat tuchtsancties kunnen worden opgelegd aan de bedrijfsrevisoren die tekort gekomen zijn aan hun verplichtingen verbonden aan de uitoefening van het beroep. Artikel 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren bepaalt dat de bedrijfsrevisor de wettelijke en reglementaire bepalingen moet naleven, evenals de gebruikelijke controlenormen van het Instituut <sup>(53)</sup>. Artikel 30, § 3 van de gecoördineerde wet van 1953 voorziet dat de normen bindend zijn voor de bedrijfsrevisoren.

Het Hof van Cassatie heeft bovendien geoordeeld dat de Algemene controlenormen materiële wetten zijn in de zin van artikel 608 van het Gerechtelijk Wetboek vermits het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van deze bedrijfsrevisoren de naleving ervan verplicht stelt. Dit impliceert onder meer dat de schending van een algemene controlenorm door een rechter een grond kan opleveren tot cassatie <sup>(54)</sup>.

**AFWIJING VAN NORMEN OM EFFICIENTIEOVERWEGINGEN** – Een inbreuk op paragraaf 2.2. van de algemene controlenormen met betrekking tot het aanmaken en bewaren van werkdocumenten. Een bedrijfsrevisor beriep zich tevergeefs op de mogelijkheid om uit efficiëntieoverwegingen af te wijken van de algemene controlenormen.

Deze mogelijkheid betreft weliswaar de situatie waar een Belgisch bedrijfsrevisor kan afwijken van de ISA en verplicht bovendien de bedrijfsrevisor om een dergelijke afwijking te legitimeren. Dit is niet het geval: er wordt geen afwijkingsmogelijkheid voorzien: bovendien de Algemene controlenormen bepalen dat de ISA-normen slechts van toepassing zijn wanneer ze gepubliceerd zijn bij wijze van aanbeveling <sup>(55)</sup>. De betrokken bedrijfsrevisor heeft ter staving van deze afwijking ten onrechte verwezen naar een waarschuwing in het *Vademecum* van de bedrijfsrevisor, Deel II, 2007, p. 337 die echter enkel betrekking heeft op

---

<sup>(52)</sup> Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 3 februari 2009, nr. 0377/08/N (schorsing van 1 maand).

<sup>(53)</sup> Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 9 januari 2004, nr. 0235/03/N (schorsing van 1 maand); Zie ook Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, nr. 0374/08/N (schorsing van acht dagen).

<sup>(54)</sup> Cass. 24 mei 2007, *J.L.M.B.* 2008, 1 (de samenvatting van dit arrest is verkeerd en zegt het omgekeerde van wat het arrest in feite stelt).

<sup>(55)</sup> Franstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 29 mei 2008, nr. 0339/06/F (verbod om bepaalde opdrachten te aanvaarden of voort te zetten).

Internationale controlestandaarden van het ISA *Framework* die thans nog niet in België van toepassing zijn.

Het feit dat men enkel werkt voor KMO's met een hoge solvabiliteit doet geen afbreuk aan het feit dat de normen voor alle bedrijfsrevisoren dezelfde moeten zijn<sup>(56)</sup>. Voor om het even welke klant moeten alle controleverrichtingen gedocumenteerd zijn omdat bij gebrek daaraan niet kan worden uitgemaakt of ze effectief zijn uitgevoerd<sup>(57)</sup>.

Bij een verweer over de schending van de controlenormen, wordt nog als een argument ingeroepen dat de tekortkomingen van puur formele aard zijn. Enerzijds wettigt de ontstentenis van de vorm waarvan in beginsel krachtens de norm wordt aangenomen dat die een bewijs levert wanneer zijn voltrekking uit de werkpapieren blijkt, niet per se het besluit dat de controleverrichting niet werd uitgevoerd. Inzonderheid kunnen overeenstemmende vermoedens, mede opgebouwd vanaf andere documenten dan diegene die gewoonlijk tot het administratief werkdoosier behoren of dienden te behoren, eveneens een redelijke conclusie wettigen dat een controle werd uitgeoefend. Anderzijds is een behoorlijke formalisering van de uitgevoerde werkzaamheden een aspect van de beroepsbeoefening dat fundamenteel is geworden<sup>(58)</sup>. Bovendien kan door sommige formele tekortkomingen niet worden nagegaan of er substantiële tekortkomingen zijn geweest in de controle<sup>(59)</sup>. Bij een schending van de controlenormen die vastligt, kan bij de strafmaat wel degelijk rekening worden gehouden met het feit dat de geest van de wet werd gerespecteerd en met de medewerking die de bedrijfsrevisor verleent bij de onderzoeksverrichtingen. In een geval oordeelde de Tuchtcommissie dan ook dat niet kon worden besloten dat de bedrijfsrevisor inging tegen de waardigheid, rechtschapenheid, kiesheid, respect of onafhankelijkheid die van een bedrijfsrevisor mag worden verwacht<sup>(60)</sup>. Het voorschrift inzake “waardigheid, rechtsschapenheid en kiesheid” uit artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 beoogt de beteugeling van gedragingen die verder reiken dan de enkele miskening van elk voorschrift inzake beroepsuitoefening<sup>(61)</sup>.

GEBREK AAN VOLDOENDE WERKDOCUMENTEN – In een geval werden op verschillende punten een gebrek aan werkdocumenten (ontbreken van schriftelijke werkprogramma's, onvoldoende aantekeningen bewaard, te weinig bewijskrachtig materiaal van controlewerk met betrekking tot terreinen, gebouwen, fysieke controle van inventaris, niet-versturen van saldoconfirmaties, geen documenten waaruit controle interne controle, enz.) vastgesteld. Gelet op de bereidheid tot medewerking van de betrokken bedrijfsrevisor, de evolutie in zijn werkwijze waarbij de betrokken bedrijfsrevisor zijn conclusies meer formaliseert, legde de Tuchtcommissie slechts een waarschuwing op met aanbeveling om de gevraagde formalisering door te voeren. Het is immers niet steeds de bedoeling van de Tuchtcommissie om de bedrijfsrevisoren die bij een bepaalde controle van bepaalde dossiers niet helemaal voldoen aan de vereisten van kwaliteit onmiddellijk te sanctioneren, doch eerder te begeleiden. De Tuchtcommissie achtte het dan ook eerder opportuun om de evolutie van de werkwijze na te gaan om te zien of hij zich in de toekomst schikt naar de toepasselijke normen en aanbevelingen<sup>(62)</sup>.

---

<sup>(56)</sup> Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR 15 december 2009, 0388/09/N (berisping).

<sup>(57)</sup> Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR 6 oktober 2009, 0378/08/N (schorsing van 8 dagen).

<sup>(58)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR 24 maart 2010, nrs. 0380/09/N en 0381/09/N. Cassatietermijn nog niet verstreken.

<sup>(59)</sup> Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR 6 oktober 2009, 0378/08/N (schorsing van 8 dagen).

<sup>(60)</sup> Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR 15 december 2009, nr. 0388/09/N (berisping).

<sup>(61)</sup> Nederlandstalige Commissie van Beroep IBR 24 maart 2010 nr 0386/09/N.

<sup>(62)</sup> Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR 8 april 2008, nr. 0367/07/N (waarschuwing); Vergelijk in de zelfde en in quasi identieke bewoordingen: Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 8 april 2008, nr.

In een geval werden op verschillende punten tekortkomingen aan controlenormen vastgesteld met betrekking tot een dossier waarvan beweerd werd dat het representatief was voor de activiteiten van het bedrijfsrevisorenkantoor. Naderhand werd de representativiteit door de betrokken bedrijfsrevisor echter betwist. Inzoverre de bedrijfsrevisor negen maatregelen met algemene strekking aankondigde om de verrichte werkzaamheden beter in overeenstemming te brengen met de richtlijnen van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, leidde de Commissie van Beroep hieruit af dat de tekortkoming niet beperkt gebleven waren tot één dossier <sup>(63)</sup>.

**BEWIJSKRACHT VAN DE IN HET VERSLAG BESCHREVEN VASTSTELLINGEN** – Wanneer een bedrijfsrevisor het voorwerp uitmaakt aan de werkzaamheden van de “Commissie kwaliteitscontrole” en deze hem een verslag bezorgt, kan hij niet volstaan met de eenvoudige weigering om te ondertekenen of de verwerping van de vaststellingen om het verslag iedere bewijskracht te ontnemen. De bewijskracht van de in het verslag beschreven vaststellingen kan slechts ontzenuwd worden, indien door de bedrijfsrevisor wordt aangegeven in welk opzicht ze niet stroken met de werkelijkheid en die bewering ook wordt gestoffeerd met verwijzing naar bewijsstukken <sup>(64)</sup>.

**SCHENDING VAN DE ALGEMENE CONTROLENORMEN** – *Een bedrijfsrevisor werd een schending verweten van 2.4 en 2.5. van de Algemene controlenormen, die bepalen dat de bedrijfsrevisor zijn oordeel moet vormen op basis van een onderzoek van het systeem van interne controle, waarvan de efficiëntie moet worden onderzocht en dat hij een aantal bewijskrachtige gegevens moet voorleggen die de mening rechtvaardigen die hij formuleert omtrent de jaarrekening.* Zo heeft de Commissie van Beroep sancties opgelegd, wanneer een bedrijfsrevisor stelt dat het menselijk niet mogelijk is om de SAP-informatica in vraag te stellen, dan geeft een bedrijfsrevisor de indruk dat men deze software vertrouwt, zonder enige controle. Hetzelfde geldt wanneer men stelt dat men zelf geen bankconfirmaties vraagt maar dat men dit wel zal doen in de toekomst <sup>(65)</sup>.

De bedrijfsrevisor moet vooraleer een opdracht te aanvaarden, beschikken over de bekwaamheid, medewerking en tijd vereist om deze opdracht goed uit te voeren (art. 14, § 3, 1<sup>o</sup> van de gecoördineerde wet van 1953). Wanneer men beroep moet doen op de verantwoordelijke van “service de gestion” van de gecontroleerde vennootschappen, is dit kenschetsend voor het gebrek aan personeel van het bedrijfsrevisorenkantoor <sup>(66)</sup>.

---

0361/07/N (berisping o.m. wegens niet vermelding bezoldiging commissaris in notulen, check-list vermeldt positief bedrijfskapitaal, terwijl het negatief is; geen cross-referenties in dossiers, geen vermelding van hoe de controle werden uitgevoerd...geen tussentijdse staat per 30 juni 2005; Zie ook Nederlandstalige Commissie van Beroep IBR, 17 april 2008, nr. 0362/07/N (schending van Algemene controlenormen: de Commissie is van oordeel dat aan de betrokkene alsnog de ruimte moet worden gelaten om op korte termijn de werking van zijn kantoor in overeenstemming te brengen met de vereisten van alle normen en van de wettelijke en reglementaire voorschriften); Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR 16 maart 2010, nr. 0392/09/N (schrapping gelet op het feit dat de betrokkene in het verleden reeds tuchtrechtelijk werd gesanctioneerd en vroegere maatregelen duidelijk zonder enig gevolg bleven).

<sup>(63)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 17 april 2008, nr. 0362/07/N (schorsing van 14 dagen).

<sup>(64)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 19 december 2008, nr. 0348/07/N (schorsing van ).

<sup>(65)</sup> Franstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 29 mei 2008, nr. 0339/06/F (verbod om bepaalde opdrachten te aanvaarden of voort te zetten).

<sup>(66)</sup> Franstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 29 mei 2008, nr. 0339/06/F (verbod om bepaalde opdrachten te aanvaarden of voort te zetten).

INBREUK OP PARAGRAAF 3.5. VAN DE NORMEN INZAKE CONTROLE VAN INBRENG EN NATURA EN QUASI-INBRENG – Een bedrijfsrevisor werd tuchtrechtelijk vervolgd onder meer omdat het verslag vermeldt dat de als tegenprestatie verstrekte vergoeding “billijk en rechtmatig is”, terwijl de norm voorschrijft dat de bedrijfsrevisor over het rechtmatig en billijk karakter van de verrichting geen uitspraak doet <sup>(67)</sup>.

**23. NORMEN BETREFFENDE DE PERMANENTE VORMING** – De norm schrijft voor om minimaal veertig effectieve uren te besteden aan activiteiten die bijdragen aan de verbetering van beroepskennis, te behalen op basis van een tijdshorizon van drie jaar. Hiertoe wordt een spreiding tussen verschillende activiteiten in artikel 5 van de Norm Permanente Vorming aanbevolen: het betreft een middelenverbintenis <sup>(68)</sup>. Hierover dient een nota met historiek te worden bijgehouden, die geëvalueerd wordt naar aanleiding van de kwaliteitscontrole. Een bedrijfsrevisor kon slechts twee vormingsattesten voorleggen, elk voor een halve dag. Op die basis werd hij tuchtrechtelijk vervolgd. In het verslag kwaliteitscontrole was vermeld dat de permanente vorming zowel binnen het bedrijfsrevisorenkantoor – door het lezen van documentatie – als buiten het bedrijfsrevisorenkantoor – door het volgen en het geven van seminaries – als door de redactie van artikels wordt verricht. De Commissie van Beroep oordeelde dan ook dat uit deze gegevens niet kon worden afgeleid dat de tijdshorizon van 40 uur per jaar niet werd gehaald. Daarenboven bepaalt het huidige artikel 8 van de norm inzake permanente vorming: “Voor zover de Raad, desgevallend via afvaardiging en/of ter gelegenheid van de kwaliteitscontrole, de activiteiten op het vlak van de permanente vorming, op basis van de onderhavige norm, als onvoldoende en de historiek als onbestaand beschouwt, zal hij de nodige maatregelen treffen, zoals een tot de orde roepen of een voorlopige orde maatregel overeenkomstig de artikelen 37 en 38 tot 40 van de wet van 22 juli 1953, desgevallend met inbegrip van een voorstel tot verwijzing naar tucht”. In een vorige versie werd bepaald dat de Raad aanbevelingen deed. Die hij met het oog op de naleving van de norm nuttig acht”. Indien niet bleek dat een aanbeveling werd gedaan aan de betrokken bedrijfsrevisor, werd de tenlastelegging door de tuchtinstanties meermaals niet weerhouden <sup>(69)</sup>.

INBREUK OP ARTIKEL 18<sup>TER</sup> WET 22 JULI 1953 (OUD) EN OUD ARTIKEL 32 K.B. VAN 20 APRIL 1989 WEGENS NIET CORRECTE- UURREGISTRATIE – Bij een controle werd vastgesteld dat voor één gecontroleerd bedrijf de gegevens die door de bedrijfsrevisor werden ingevuld op de timesheets als door hem effectief gepresteerde werkuren, niet overeenstemmen met de jaarlijkse mededeling (verhouding 3,5 uur tegen 32 uur). Zelfs indien wordt aangenomen dat de uurregistratie niet de enige parameter is om na te trekken of minstens 50 % wordt besteed aan opdrachten die de hoofdtaak vormen, dan bleek dat een bedrijfsrevisor zulke registratie als parameter gebruikte maar dat de aanwending ervan niet betrouwbaar bleek, aangezien hij aangaf dat hij niet alle gepresteerde uren systematisch registreerde. Hieruit volgt dat het Instituut de correctheid van de informatie niet kon nagaan <sup>(70)</sup>.

---

<sup>(67)</sup> Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 9 september 2008, nr. 0374/08/N (schorsing van 2 weken).

<sup>(68)</sup> Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR 24 maart 2010, nrs. 0380/09/N en 0381/09/N. Cassatietermijn nog niet verstreken.

<sup>(69)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 21 maart 2008, nr. 0350/07/N (schorsing van 8 dagen); Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR 24 maart 2010, nr. 0381/09/N. Cassatietermijn nog niet verstreken.

<sup>(70)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 21 augustus 2008, nr. 0332/06/N (schorsing van 8 maanden).

ONDERTEKENING VAN AKKOORD DOOR COMMISSIE VAN TOEZICHT – De ondertekening door de betrokken bedrijfsrevisoren van het verslag van de Commissie van Toezicht zonder voorbehoud, wordt gekwalificeerd als een akkoord met de vaststellingen en de besluiten van deze Commissie.

STRAFMAAT – Bij toepassing van de strafmaat houden de tuchtinstancies rekening met het feit i) of de betrokkene nog geen eerdere tuchtsancties heeft opgelopen <sup>(71)</sup>; van tuchtsancties daterend uit een ver verleden kan op heden geen doorwerking meer worden aanvaard. Artikel 32, § 1 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren bepaalt trouwens dat de waarschuwing en berisping na vijf jaar automatisch worden gewist. In dezelfde zin werd in 2009 aangenomen dat men geen rekening meer kon houden met een tuchtsanctie die in 1992 werd opgelopen <sup>(72)</sup>. Ook een korte schorsing die ouder is dan tien jaar kon volgende de Nederlandstalige Kamer van de Commissie van Beroep in 2010 niet meer doorwegen bij de huidige afweging van een sanctie, te meer de feiten die voorheen ten laste werden gelegd, geen enkel verband vertoonden met de thans vervolgde inbreuken <sup>(73)</sup>.

ii) het feit dat er geen blijk werd gegeven van een verregaande nonchalance bij de uitoefening van zijn mandaat, doch eerder een gebrek aan formalisme, doch steeds binnen de geest van de wet <sup>(74)</sup>;

iii) dat de bedrijfsrevisor optimaal meewerkte bij de onderzoeksverrichtingen van de Commissie van Toezicht en de aanbevelingen als aanvaardbaar en terecht heeft weerhouden <sup>(75)</sup>;

iv) dat de bedrijfsrevisor in gebreke bleef op substantiële punten van de controlenormen; het feit dat de betrokkene na een eerste controle de alsdan geformuleerde aanbevelingen niet heeft opgevolgd;

v) dat de door de betrokkene gevolgde werkwijze en het gebrek aan documentatie aan derden geen inzicht geeft van de werkelijke situatie van het bedrijf <sup>(76)</sup> doch dat ze derden *in concreto* geen schade hebben berokkend;

vi) dat de omstandigheden, waaronder de organisatie van het kantoor, hebben geleden niet van aard zijn om blijvend de beroepsuitoefening te bemoeilijken; de zwaarte van de sanctie mag een remediëring in de toekomst niet uitsluiten <sup>(77)</sup> : dit is zeker het geval wanneer vastgesteld wordt dat niet de beroepsbeoefening globaal tekort schiet, maar dat de kwaliteit ervan op sommige punten dient verbeterd te worden <sup>(78)</sup>.

---

<sup>(71)</sup> Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 3 maart 2009, nr. 0379/08/N (schorsing één week) ten dele hervormd op vlak van strafmaat Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 9 juni 2009, nr. 0379/08/N (schorsing van 2 maanden).

<sup>(72)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 9 juni 2009, nr. 0379/08/N (schorsing van 2 maanden).

<sup>(73)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR 24 maart 2010, nr. 0380/09/N en 0381/09/N (Cassatietermijn nog niet verstreken); Vergelijk in dezelfde zin: Franstalige Kamer Tuchtcommissie IBR 4 mei 2010, nr. 0389/09/F (geen rekening gehouden met antecedenten bij de bepaling van de sanctie, in de mate dat dat deze geen verband houden met de thans ten laste gelegde inbreuken).

<sup>(74)</sup> Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR 15 december 2009, nr. 0388/09/N (berisping).

<sup>(75)</sup> *Ibid.*

<sup>(76)</sup> Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 3 maart 2009, nr. 0379/08/N (schorsing één week) ten dele hervormd op vlak van strafmaat Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 9 juni 2009, nr. 0379/08/N (schorsing van 2 maanden); Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR 24 maart 2010, nr. 0380/09/N en 0381/09/N (Cassatietermijn nog niet verstreken).

<sup>(77)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 9 juni 2009, nr. 0379/08//N (schorsing van 2 maanden).

<sup>(78)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 24 maart 2010, nrs. 0380/09/N en 0381/09/N. Cassatietermijn nog niet verstreken.

vii) dat de bedrijfsrevisor op het ogenblik van de tuchtvervolging zijn professionele activiteit grotendeels heeft overgelaten en alle commissarismandaten heeft opgegeven <sup>(79)</sup>.

### C. Onafhankelijkheid

**24. JURIDISCHE GROND ONAFHANKELIJKHEIDSBEGINSEL** – Voor de bedrijfsrevisor is het onafhankelijkheidsbeginsel (los van de uitgeoefende taak) ingeschreven in artikel 13, § 1 van de gecoördineerde wet van 1953. Dit artikel bepaalt dat “*het een bedrijfsrevisor niet toegelaten is werkzaamheden uit te oefenen of daden te stellen die onverenigbaar zijn met de waardigheid of de onafhankelijkheid van zijn functie*”. Artikel 14, § 1 van de gecoördineerde wet van 1953 voegt eraan toe dat “*bij het vervullen van de hem toevertrouwde revisorale opdrachten, de bedrijfsrevisor handelt in volledige onafhankelijkheid van de betrokken personen*”. Het betreft voorschriften die voor de bedrijfsrevisoren plichten invoeren en waarvan de naleving telkens een evaluatie *in concreto* vergen in functie van de omstandigheden van het geval. Artikel 32, § 1 van de gecoördineerde wet van 1953 bepaalt zijnerzijds dat “*het Instituut toeziet op de goede uitvoering door de bedrijfsrevisoren van de hen toevertrouwde opdrachten. In het kader van deze opdracht, ziet het Instituut erop toe dat de bedrijfsrevisoren onder andere de principes opgenomen in de artikelen 13, 14, § 1 tot § 3 en 5 (...) naleven*”. “*Elke situatie waarin de onafhankelijkheid van een bedrijfsrevisor in het gedrang wordt gebracht, door een belangenconflict, of op een andere wijze, brengt eveneens de onafhankelijkheid in het gedrang: a) van het bedrijfsrevisorenkantoor waarvan de betrokkene vennoot, lid van het bestuursorgaan of vaste vertegenwoordiger is; b) van zijn vennoten; c) van de leden van het bestuursorgaan van het bedrijfsrevisorenkantoor bedoeld in punt a); d) van de bedrijfsrevisoren die lid zijn van het netwerk waarvan de bedrijfsrevisor lid is*” (art. 14, § 2 gecoördineerde wet van 1953). Het nieuwe artikel 14, § 2 van de gecoördineerde wet van 1953 verschaft een wettelijke basis aan het principe dat reeds is opgenomen in artikel 1, 3° van het koninklijk besluit van 10 januari 1994, volgens hetwelk iedere situatie die de onafhankelijkheid van een bedrijfsrevisor in het gedrang brengt, wordt uitgebreid tot zijn vennoten. Het beginsel is van toepassing op elke revisorale opdracht en niet enkel op het mandaat van commissaris en beoogt tevens het bedrijfsrevisorenkantoor waarvan de betrokkene vennoot, lid van het bestuursorgaan of vaste vertegenwoordiger is evenals de leden van het bestuursorgaan van het betrokken bedrijfsrevisorenkantoor en de bedrijfsrevisoren leden van een netwerk waarvan de bedrijfsrevisor lid is <sup>(80)</sup>.

“*De bedrijfsrevisor moet zich met de nodige zorg en in volledige onafhankelijkheid kwijten van de zijn toevertrouwde revisorale opdrachten.*” (art. 14, § 3, 2° gecoördineerde wet 22 juli 1953). Het onafhankelijkheidsbeginsel wordt bevestigd in de algemene controlenormen. De naleving van deze voorschriften vormen de hoeksteen van de geloofwaardigheid van het beroep van bedrijfsrevisor ten opzichte van de gemeenschap <sup>(81)</sup>.

---

<sup>(79)</sup> Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR 15 december 2009, nr. 0388/09/N.

<sup>(80)</sup> Mededeling aan de bedrijfsrevisoren van 27 april 2007, nr. 40.

<sup>(81)</sup> Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR 24 november 1992, nr. 0061/92/N.

**25. ONAFHANKELIJKHEID VAN DE COMMISSARISFUNCTIE** – Artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen bevat een bijzondere regel voor de commissarisfunctie:

*“Diegenen die zich in een positie bevinden die een onafhankelijke taakuitoefening, overeenkomstig de regels geldend voor het beroep van bedrijfsrevisoren, in het gedrang **kan** brengen, kunnen niet tot commissaris benoemd worden. De commissarissen moeten erop toezien dat zij na hun benoeming niet in een dergelijke positie worden geplaatst. Aldus mogen de commissarissen in de vennootschap die aan hun controle is onderworpen, noch in een daarmee verbonden vennootschap of persoon zoals bepaald in artikel 11, een andere taak, mandaat of opdracht aanvaarden, die zal worden vervuld tijdens de duur van hun mandaat of erna, en die de onafhankelijke uitoefening van hun taak als commissaris in het gedrang zou kunnen brengen”*. Deze regel wordt ook uitgebreid *“op de personen met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten, met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of op de met de commissaris verbonden vennootschappen of personen zoals bepaald in artikel 11.”* Het voorschrift heeft zowel een profylactische als prohibatieve strekking en het is dus niet vereist dat er een effectieve tekortkoming aan de onafhankelijkheid kan worden vastgesteld opdat een inbreuk op dit voorschrift zou voorhanden zijn <sup>(82)</sup>.

**26. VERDERE INVULLING ONAFHANKELIJKHEIDSBEGINSEL IN HET K.B. VAN 10 JANUARI 1994** - Aan het onafhankelijkheidsbeginsel van de bedrijfsrevisor wordt verder inhoud verleend in het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren. Het algemeen beginsel van artikel 3 van voornoemd koninklijk besluit wordt verduidelijkt door de algemene verbodsbepalingen in de artikelen 4 tot 7 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994. Artikelen 4 en 5 van dit koninklijk besluit verwezen naar bepalingen omtrent de onverenigbaarheden van oud artikel 7bis van de wet (thans art. 13, § 2 van de gecoördineerde wet van 1953), terwijl de artikelen 6 en 7 van het koninklijk besluit betrekking hebben op de onafhankelijkheid bij het uitoefenen van een controleopdracht. Artikel 6 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 bepaalt dat: *“De bedrijfsrevisor mag geen enkele opdracht uitvoeren, wanneer hij zich in een positie bevindt waardoor zijn onafhankelijkheid bij de uitoefening van de opdracht in het gedrang zou kunnen worden gebracht, of waardoor de vertrouwensrelatie met de partijen in de onderneming waar bij die opdracht uitvoert, zou geschaad kunnen worden.”* Artikel 7 van hetzelfde koninklijk besluit schrijft voor: *“Het is de bedrijfsrevisor verboden om een opdracht, een functie of een mandaat te aanvaarden of voort te zetten, wanneer de uitoefening daarvan hem in een positie van belangenconflict dreigt te plaatsen die van aard is het onafhankelijke oordeel dat hij moet uitbrengen in het gedrang te brengen.”* De laatste regels omtrent de onafhankelijkheid bij het uitoefenen van een controleopdracht worden in de artikelen 8 tot en met 14 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 “nog versterkt om zeker te zijn dat in eenieders ogen de onafhankelijkheid is gewaarborgd” <sup>(83)</sup>.

**27. FINANCIËLE ONAFHANKELIJKHEID BEDRIJFSREVISOREN** – De bedrijfsrevisoren mogen hun activiteit niet derwijze beperken dat hun beroepsinkomsten uitsluitend afhankelijk zijn of van een zeer beperkt aantal onderscheiden opdrachten of functies, of van opdrachten en functies die concreet alle afhankelijk zijn van één enkele belangengroep of van éénzelfde gezag (art. 13 K.B. van 10 januari 1994).

---

<sup>(82)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR 17 januari 2008, nr. 0338/06//N (schorsing van 1 en 2 maanden).

<sup>(83)</sup> Verslag aan de Koning, voorafgaand aan het K.B. van 10 januari 1994, B.S. 1994, 941, vierde al.

Een bedrijfsrevisor had voor een jaar een globaal inkomen van 77.265 euro, waarvan 45.865 euro van één groep, zodat bij het wegvallen van de controle van deze groep hij slechts een bruto inkomen van 31.400 euro overhield, wat na aftrek van sociale en fiscale lasten hem een bescheiden inkomen van 16. à 17. 000 euro overhield. Vermits zonder de inkomsten uit deze groep de inkomsten van de bedrijfsrevisor geen redelijk niveau zouden bereiken, werd hieruit afgeleid dat hij van deze groep financieel afhankelijk is, zodat hij zijn functie uitoefent met miskenning van de principes inzake de onafhankelijkheid. Gelet op het fundamenteel karakter van deze verplichting werd hem een verbod opgelegd om nog verder opdrachten uit te voeren voor deze groep. Een situatie waarbij een bedrijfsrevisor voor 60% van zijn beroepsinkomen afhankelijk van één klant kan nog tijdelijk getolereerd worden bij een bedrijfsrevisor die nog de nodige tijd nodig heeft om zijn cliënteel te ontwikkelen of bij een bedrijfsrevisor op het einde van zijn loopbaan die progressief zijn cliënteel zou afbouwen <sup>(84)</sup>. Een gelijkaardige tekortkoming werd vastgesteld bij een concentratie van mandaten, waarbij er voor twee bedrijven samen reeds 77,16% van de maandfacturatie werd bekomen <sup>(85)</sup>.

**28. PER SE VERBODEN: BLOED- OF AANVERWANTSCHAP** – Artikel 9 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 houdt twee “per se” verbodsmaatregelen in. De omstandigheden waarin het beginsel inzake onafhankelijkheid wordt geschonden zijn zeer precies omschreven en het al dan niet voorhanden zijn van de inbreuk erop vergt geen nadere appreciatie van de feiten. Artikel 9, eerste lid verbiedt een bedrijfsrevisor een revisorale opdracht te aanvaarden wanneer hijzelf (zijn echtgen(o)t(e) of bloedverwant- of aanverwant in de tweede graad één van de volgende functies bekleedt:

- de voornaamste aandeelhouder van de vennootschap, of eigenaar van de onderneming, bestuurder, zaakvoerder, afgevaardigde voor het dagelijks bestuur of lid van het directiecomité van de onderneming.

De heer X, vader van een bedrijfsrevisor, werd gecoöpteerd tot bestuurder, een benoeming die hij aanvaardde. Hij werd bovendien verkozen als voorzitter van de raad van bestuur. Hij verklaarde echter dat hij deze functie niet kon uitoefenen zolang hij nog een andere functie had. De zoon van de heer X werd samen met de vennoten van zijn bedrijfsrevisorenkantoor tuchtrechtelijk vervolgd omwille van de schending van de plicht tot onafhankelijkheid. Hij verweerde zich echter door te stellen dat zijn vader de functie van bestuurder tijdelijk niet uitoefende en hij ook niet vermeld was op de aanwezigheidslijst van de raad van bestuur. Terwijl de functie van voorzitter van de Raad van bestuur niet wettelijk geregeld is, is dit wel het geval voor het bestuurdersmandaat. Geen enkele bepaling voorziet de mogelijkheid van tijdelijke verhindering van uitoefening van het bestuurdersmandaat. Men kan zijn mandaat uitoefenen of ontslag nemen (art. 379 en 519 W.Venn.). Vermits geen ontslag werd gepubliceerd, werd dit verweer dan ook verworpen <sup>(86)</sup>.

Een bedrijfsrevisor die een bestuursmandaat waarnam in twee handelsvennootschappen kreeg hiervoor een waarschuwing. De lichte strafmaat was ingegeven door het feit dat de feiten waarover de tuchtcommissie eind 2009 diende te beslissing betrekking hadden op

---

<sup>(84)</sup> Franstalige Kamer Commissie van Beroep IBR bevestigt Franstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 20 maart 2007, nr. 0339/06/F.

<sup>(85)</sup> Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 11 maart 2008, nr. 0332/06/N (schorsing van 1 jaar mede omwille van het miskennen van een schorsingverbod) hervormd op het vlak van strafmaat Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 21 augustus 2008, nr. 0332/06/N (schorsing van acht maanden).

<sup>(86)</sup> Franstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 1 juli 2008, nr. 0318/06/F, 1 juli 2008 (verbod om deze mandaten verder te zetten) bevestigt Franstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 20 maart 2007, nr. 0318/06/F (verbod om deze mandaten verder te zetten). De voorziening in Cassatie werd verworpen: Cass, 11 september 2009, [www.juridat.be](http://www.juridat.be), nr. D.080022.F

feiten uit 2002-2006, maar ook gelet op het feit dat gedurende die periode geen enkele handeling heeft gesteld als bedrijfsrevisor<sup>(87)</sup>.

Een bedrijfsrevisor bleef zaakvoerder van een BVBA, na schrapping van deze vennootschap in het openbaar register van het IBR in november 2002 opdat deze vennootschap haar schulden zou inlossen die voornamelijk bestonden uit sociale en fiscale schulden. Sinds haar schrapping had die vennootschap geen enkele activiteit meer uitgeoefend. De Tuchtcommissie oordeelde dan ook dat dit slechts een tekortkoming uitmaakte die slechts een minimale straf rechtvaardigde<sup>(88)</sup>.

- Werknemer of onafhankelijk beroepsbeoefenaar die op betekenisvolle wijze bijdraagt tot het houden van boeken of tot het opstellen van de jaarrekening of andere financiële overzichten die het voorwerp van een verklaring uitmaken.

Een bedrijfsrevisor werd tuchtrechtelijk vervolgd omdat bij een plaatsbezoek, uit de inzage van de bescheiden van het bedrijfsrevisorenkantoor, bleek dat hij voor de door hem gecontroleerde vennootschappen ook andere diensten presteerde zoals het *“maandelijks nakijken van de boekhouding, periodieke bespreking van de boekhouding, het verlenen van fiscale adviezen en het opmaken van de jaarrekening”*. Waar de grens tussen het nakijken van de boekhouding en de controle niet steeds scherp te trekken valt, blijft dat het opmaken van de jaarrekening onbetwistbaar een beheersdaad is, die niet verenigbaar is met de controleopdracht<sup>(89)</sup>.

Een bedrijfsrevisor werd tuchtrechtelijk vervolgd omdat er minstens een ontegensprekelijke medewerking is geweest van hem bij de opmaak van de boekhouding van de vennootschap die hij controleerde. De aangifte van de vennootschapsbelasting was door hemzelf als mandataris van de gecontroleerde vennootschap ondertekend en hij deed de aangifte in de roerende voorheffing voor rekening van de door hem gecontroleerde vennootschap. Een van de bijzondere regels inzake de onafhankelijkheid bij het uitvoeren van de revisorale opdracht, artikel 12, § 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren schrijft nochtans voor *“met uitzondering van de vertegenwoordiging in het kader van andere wettelijke opdrachten of van opdrachten die onvermijdelijk gepaard gaan met zijn revisorale opdracht of die eruit voortvloeien, mag de bedrijfsrevisor geen andere functie, mandaat of opdracht aanvaarden die hem ertoe zouden brengen zich in te laten met het beheer van de onderneming of de onderneming te vertegenwoordigen in welke hoedanigheid dan ook”*. Het voltrekken van de fiscale aangifteformaliteit in naam en voor rekening van de gecontroleerde onderneming berust op de rechtsfiguur van vertegenwoordiging. Die opdracht behoort niet tot een wettelijke opdracht en is ook geen opdracht die onvermijdelijk bepaald gaat met de revisorale opdracht en vloeit er ook niet uit voort. Die taak mag derhalve niet door een bedrijfsrevisor worden vervuld. Daarenboven stond ook vast dat hij de echtgenote van de betrokken bedrijfsrevisor minstens een tijdlang zaakvoerder is geweest van de accountancyvennootschap die de boekhouding van de gecontroleerde vennootschap verzorgde. Zelfs al zou de bewering kloppen van de bedrijfsrevisor dat zijn echtgenote daar geen enkele activiteit ontwikkeld heeft, toch achtte de Tuchtcommissie een dergelijke binding tussen enerzijds de boekhouder en

---

<sup>(87)</sup> Franstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 18 december 2009, nr. 0330/06/F (waarschuwing).

<sup>(88)</sup> Franstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 18 december 2009, nr. 0345/07/F (schorsing van 6 maanden).

<sup>(89)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 21 augustus 2008, nr. 0322/06/N (schorsing van 8 maanden mede gelet op de schending van het verbod om gedurende schorsing enige activiteit te ontplooiën).

anderzijds de commissaris ongeoorloofd in het licht van de onafhankelijkheid van de betrokken bedrijfsrevisor. De betrokken bedrijfsrevisor werd door de Tuchtcommissie een schorsing opgelegd van één jaar, vermits een inbreuk op de regelgeving betreffende de onafhankelijkheid de geloofwaardigheid van het beroep in het gedrang brengt; hij ook verschillende inbreuken beging op de controlenormen die blijk geven van een verregaande nonchalance en hij in het verleden reeds driemaal tuchtrechtelijk werd veroordeeld, hetgeen hem nochtans niet heeft aangezet om zijn beroep met de nodige onafhankelijkheid, nauwgezetheid en waardigheid uit te oefenen<sup>(90)</sup>. Deze sanctie werd weliswaar in beroep gereduceerd tot een schorsing van zes weken. Wat de toemeting van de passende tuchtsanctie betreft, overwoog de Commissie van Beroep ondermeer dat *in casu* niet kon worden gesteld dat de bedrijfsrevisor de controlenormen zonder meer had genegeerd, maar wel dat het kwaliteitsniveau ervan tekort schiet. De Tuchtcommissie had gedrag van de bedrijfsrevisor onwaardig bevonden en had zulks afgeleid uit het enkele feit dat de wettelijke en reglementaire bepalingen, evenals controlenormen werden miskend. Het voorschrift inzake “*waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid*” uit artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 beoogt beteugeling van gedragingen die verder reiken dan de enkele miskening van elk voorschrift inzake de beroepsuitoefening.

**29. PER SE VERBODSBEPALINGEN HOUDEN GEEN AUTOMATISCHE VRIJGELEIDE UIT VOOR NIET OPGESOMDE GEVALLEN VAN BLOED- OF AANVERWANTSCHAP** – Uit die per se verbodsbepalingen kan dan ook niet worden afgeleid dat in een geval van minder nauwe bloed- of aanverwantschap dan vermeld in artikel 9, eerste lid of van het bekleden van de in die bepaling vermelde functies in een verbonden onderneming, een inbreuk op de artikelen 6 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 en artikel 14, § 1 van de gecoördineerde wet van 1953 niet kan voorhanden zijn. Het Verslag aan de Koning betreffende het koninklijk besluit van 10 januari 1994 vermeldt trouwens inzake situaties waarbij “abnormale drukkingsmiddelen” tegenover de bedrijfsrevisor zouden kunnen worden gebruikt dat “in *de eerste* plaats” gedacht wordt aan vijf opgesomde toestanden, waaronder de familiale of persoonlijke banden tussen de bedrijfsrevisor en de leiding van de onderneming. Andere situaties, die niet per se als problematisch zijn gekwalificeerd, konden dus in de geest van de regelgever niettemin als zodanig in aanmerking komen. Zodoende levert het gegeven dat in andere bepalingen van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 en in artikel 133 Wetboek van vennootschappen de verbonden ondernemingen wél expliciet worden gevisieerd voor welbepaalde verbodsmaatregelen geen argument om te stellen dat aangezien artikel 9, eerste lid niet werd miskend, de evenvermelde artikelen 6 en 14, § 1 evenmin konden worden miskend, beschouwd vanuit het oogpunt dat een met de gecontroleerde vennootschap verbonden onderneming bij de feiten is betrokken.

Een bedrijfsrevisor werd tuchtrechtelijk vervolgd omdat was gebleken dat zijn zoon een “leidinggevende” functie waarnam in een buitenlandse 100 % dochtervennootschap van een Belgische vennootschap waarvan hij commissaris was. De Nederlandstalige Tuchtcommissie had overwogen dat het in casu zeer de vraag was of de zoon wel degelijk leidinggevende functies uitoefende. De benaming alleen van zijn functie, zonder enige verduidelijking van wat de zoon effectief uitoefende vormt geen bewijs van leidinggevende functies. Daaromtrent zouden minstens bepaalde stukken kunnen worden voorgelegd, waarbij bepaalde bestuurlijke beslissingen door de zoon genomen en/of onderschreven moeten kunnen worden voorgelegd. Vermits dit *in casu* niet het geval was, werd de beweerde leiding van de dochteronderneming

---

<sup>(90)</sup> Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 17 november 2009, nr. 0386/09/N (schorsing van 1 jaar).

niet ten genoegen in rechte bewezen. De Commissie van Beroep hervormde deze beslissing: blijkens officiële documenten nam de zoon het dagelijks bestuur waar. Verklaringen die willen doen geloven dat zulks niet met de werkelijkheid strookt en dat de betrokkene geen beslissingsmacht bezat, kunnen niet in aanmerking worden genomen. Ten aanzien van derden kan een bewering die strijdt met een officiële bekendmaking niet worden staande gehouden. Dit gegeven vindt overigens bevestiging in het feit dat de zoon een belangrijk aandeelhouder blijkt te zijn geworden, samen met een zoon van de familiale hoofdaandeelhouder van de gecontroleerde Belgische vennootschap, in een bedrijfspartnerschap, wier activiteit (ontwikkeling van bedrijfsterreinen in het buitenland) vanaf 1998 ontstaan is uit de noden van buitenlandse dochtervennootschap. Ongeacht de beweerde troebele verhouding tussen vader en zoon – die overigens niet in haar bestaan, noch in duur wordt bewezen – lijdt het weinig twijfel dat het leiderschap van de zoon van de bedrijfsrevisor over een 100 % dochteronderneming van de gecontroleerde moedervernootschap de onafhankelijkheid van haar commissaris ten opzichte van dit bedrijf kon aantasten. Immers, mocht de gecontroleerde moedervernootschap in een toestand verkeerd hebben waarin de commissaris een kritische mening had moeten formuleren, dan kon het bestuur van de gecontroleerde moedervernootschap *de facto* het “bestuursmandaat” van de zoon van haar commissaris bedreigend uitspelen, om elke kritiek af te wenden <sup>(91)</sup>.

**30. COMMISSARIS INTERCOMMUNALE IS SCHEPEN VAN GEMEENTE DIE PARTICIPEERDE IN INTERCOMMUNALE SCHENDING** – Een bedrijfsrevisorenkantoor was aangesteld als commissaris over intercommunales waarin de gemeente participeerde waarvan één van de bedrijfsrevisoren verbonden aan het kantoor schepen was. Dit verbod treft niet alleen de natuurlijke persoon bedrijfsrevisor, maar ook de bedrijfsrevisorenvennootschap waarvan hij deel uitmaakt en op alle vennoten die er deel uit van maken (art. 1, 3° K.B. van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren). De exceptie van ongrondwettigheid van deze bepaling werd verworpen, in de mate dat die bepaling gewoon een toepassing is van het gemeen recht op bedrijfsrevisoren, waarvan het principe is vastgelegd in artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek <sup>(92)</sup>.

**31. COMMISSARIS OVER AUTONOME OVERHEIDSINSTELLING GECONTROLEERD DOOR PARLEMENT WAARVAN BEDRIJFSREVISOR LID WAS EN DOOR EXECUTIE WAARIN VADER ZETELT** – Een bedrijfsrevisorenkantoor werd aangesteld als commissaris over een autonome overheidsinstelling met een cultureel karakter. Dit werd strijdig geacht met de verplichting tot onafhankelijkheid omdat enerzijds de vader van de betrokken bedrijfsrevisor, vertegenwoordiger van het bedrijfsrevisorenkantoor, nog een andere functie had en aldus lid van het college dat een controle diende uit te oefenen op deze overheidsinstelling en anderzijds de betrokken bedrijfsrevisor zelf lid was van het parlement dat een politieke controle diende uit te oefenen op de controle door de executieve op deze autonome overheidsinstelling <sup>(93)</sup>.

---

<sup>(91)</sup> Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 17 januari 2008, nr. 0338/06/N (schorsing van 1 en 2 maanden).

<sup>(92)</sup> Franstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 1 juli 2008, nr. 0318/06/F, 1 juli 2008 (verbod om deze mandaten verder te zetten) bevestigd Franstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 20 maart 2007, nr. 0318/06/F. De voorziening in Cassatie werd verworpen: Cass, 11 september 2009, [www.juridat.be](http://www.juridat.be), N. D.080022.F

<sup>(93)</sup> *Ibid.*