

Ontmoetingsdag tussen IBR en de leden van de organen van publiek toezicht

Analyse tuchtrechtspraak medio 2014-medio 2015

Dr. Ingrid DE POORTER
Advocaat-Vennoot De Groote-De Man
Docent UGent

Inhoudstafel

Hoofdstuk I. Inleiding

Hoofdstuk II. Oorsprong van de tuchtprocedure

- § 1. Klacht
- § 2. Faillissement
- § 3. FSMA
- § 4. Kwaliteitscontrole

Hoofdstuk III. Ontvankelijkheid van de vordering

- §1. Onontvankelijkheid van de vordering ten aanzien van een voormalig revisor
- §2. Bevoegdheid Commissie van Beroep in geval van terechtwijzing door de Raad

Hoofdstuk IV. Overtredingen en inbreuken

- § 1. Daden in strijd met de waardigheid van het beroep
- § 2. Daden in strijd met de onafhankelijkheid van het beroep
 - A. Financiële afhankelijkheid
 - B. Niet-revisorale diensten: art. 183^{ter} K.B. W.Venn.
 - C. Autocontrole bij splitsing van vennootschap
- § 3. Formele inbreuken
- § 4. Controlewerkzaamheden werden niet naar behoren uitgevoerd

Hoofdstuk V. Beoordeling van de strafmaat

- § 1. Duurtijd van de procedure
- § 2. Tuchtverleden
- § 3. Houding van de revisor in het nemen van mitigerende maatregelen
- § 4. Is er schade voor de stakeholders?
- § 5. In beroep wordt de strafsancie steeds verminderd
- § 6. Kan de Raad kosten gemaakt ten gevolge van het tuchtdossier terugvorderen?

Hoofdstuk VI. Besluit

Hoofdstuk I. Inleiding

Tussen medio 2014 en medio 2015 werden in totaal eenentwintig tuchtdossiers beoordeeld door de Tuchtcommissie en zeven door de Commissie van Beroep.

In dit overzicht wordt getracht om deze uitspraken te analyseren. Dit overzicht beperkt zich ook tot deze dossiers en tracht geenszins een algemeen beeld over of overzicht te verstrekken van de deontologie en de beslissingen van de tuchtinstanties bij het bedrijfsrevisoraat.

Vooreerst zal worden bekeken op welke wijze de tuchtdossiers die tussen midden 2014 en midden 2015 ter beoordeling aan de Tuchtcommissie of Commissie van Beroep werden voorgelegd, initieel werden geopend: op basis van een klacht, op basis van een analyse van de kwaliteit van de werkzaamheden, op basis van vennootschappen die failliet werden verklaard, op basis van een analyse van de jaarlijkse mededelingen van de bedrijfsrevisoren, op basis van een klacht van de FSMA of andere. De wijze waarop een tuchtdossier werd geïnitieerd, is niet steeds eenvoudig uit de tuchtbeslissing af te leiden, maar is steeds rechtstreeks gecorreleerd met de tenlasteleggingen.

Vervolgens worden enkele ontvankelijkheidsvragen betreffende de bevoegde tuchtinstantie, die zich in diverse dossiers hebben voorgedaan, geanalyseerd. Het betreft onder meer de problematiek omtrent de tuchtbevoegdheid van de tuchtinstanties ten aanzien van een gewezen revisor, en de bevoegdheid van de Commissie van Beroep om een terechtwijzing van de Raad van het IBR te beoordelen.

In een vierde hoofdstuk worden de in de voorliggende tuchtdossiers opgenomen tenlasteleggingen en weerhouden overtredingen en inbreuken op de deontologie geanalyseerd, gaande van formele of technische inbreuken, inbreuken op de waardigheid van het beroep, de onafhankelijkheid van de revisor, of het niet naar behoren vervullen van de controlewerkzaamheden.

Tot slot wordt ook de strafmaat beoordeeld. In acht tuchtdossiers werd door de Tuchtcommissie geen tuchtstraf opgelegd, in vier dossiers een waarschuwing, drie een berisping en in vijf dossiers werd een schorsing opgelegd tussen één week en negen maanden. Twee dossiers betroffen rehabilitaties van revisoren.

In beroep werd de tuchtsanctie van vijf dossiers hervormd, in één dossier werd het hoger beroep verworpen en in één dossier was het beroep zonder voorwerp geworden.

De beoordelingscriteria voor de strafmaat worden soms maar niet steeds duidelijk in de beslissing vermeld: duurtijd procedure, het tuchtverleden, de houding van de revisor in het voorkomen van toekomstige inbreuken, of de schade aan de stakeholders. De relevantie hiervan en de systematiek van de analyse in deze uitspraken wordt in het laatste deel van deze bijdrage opgenomen.

Hoofdstuk II. Oorsprong van de tuchtprocedure

Toezichts- of tuchtdossiers kunnen op diverse manier worden geopend ¹.

De toezichts- of tuchtdossiers die door de Tuchtcommissie of de Commissie van Beroep tussen medio 2014 en medio 2015 werden beoordeeld, werden, voor zover mogelijk dit uit de beslissingen af te leiden, geïnitieerd op basis van een klacht, een vennootschap die failliet werd verklaard, de FSMA, of vanwege bevindingen voortvloeiende uit een Kwaliteitscontrole.

§ 1. Klacht

De advocaten van de koper van de aandelen van verschillende vennootschappen hadden een klacht ingediend bij het IBR nopens de onafhankelijkheid van de commissaris van deze vennootschappen in het kader van de verkoop ². De commissaris zou zich als tussenpersoon, of zelfs als vertegenwoordiger van één van de partijen hebben gedragen bij de onderhandelingen nopens de verkoop. Uiteindelijk zal deze klacht niet tot een tuchtsanctie aanleiding geven omdat de zaak meer dan zes jaar is blijven aanslepen en de redelijke termijn is overschreden ³.

De Tuchtcommissie oordeelde op 26 juni 2014 dat het beroepsgeheim niet in gedrang is gekomen door een email die een revisor over de werkzaamheden van een confrater aan het IBR doorstuurde. Zonder op de problematiek van het beroepsgeheim in te gaan, verantwoordt de Tuchtcommissie haar beslissing op basis van het feit dat deze informatie immers op geen enkele wijze belet dat een eerlijk proces zou worden gevoerd. Tevens benadrukt ze dat de Commissie van Toezicht op basis van artikel 4 KB 26 april 2007 ⁴ steeds op eigen initiatief een onderzoek kan openen. *In casu* had de klacht betrekking op de opvolger van een revisor die was geschrapt uit het openbaar register van het IBR, waarvan het IBR zich had voorgenomen de verderzetting van het mandaat sowieso van nabij op te volgen ⁵.

§ 2. Faillissement

De Commissie van Toezicht voert sinds een aantal jaren een systematische analyse van de jaarrekening en de commissarisverslagen van failliet verklaarde vennootschappen uit, gericht op onderzoeken van de naleving door de commissaris van wettelijke en normatieve bepalingen op vlak van de controle op de continuïteit van de onderneming.

Algemeen wordt vastgesteld dat er een toename is van afgeleverde verklaringen zonder voorbehoud met betrekking tot de continuïteitsproblematiek, in tegenstelling tot hetgeen de algemene controlenormen voorschrijven ⁶.

Een commissaris die een goedkeurende verklaring heeft afgeleverd voor een onderneming die nadien failliet is verklaard, is op zijn minst merkwaardig te noemen. Van de commissaris wordt in dergelijk geval minstens verwacht dat dit als dusdanig wordt gemotiveerd in het controledossier ⁷.

¹ Voor een overzicht voor 2014 zie onder meer: I.B.R., Jaarverslag 2014, 47.

² Nederlandse Kamer Tuchtcommissie 16 oktober 2014, nr. 471/2013/N (geen tuchtsanctie).

³ Zie verder onder Hoofdstuk V. Duurtijd van de procedure.

⁴ K.B. 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren, B.S. 27 april 2007 (hierna: K.B. 26 april 2007).

⁵ Nederlandse Kamer Tuchtcommissie 26 juni 2014, nr. 468/2013/N (schorsing 2 weken).

⁶ Jaarverslag IBR 2014, 48.

⁷ Chambre francophone Commission de discipline 14 mai 2014, nr. 473/2013/F (berisping).

§ 3. FSMA

De FSMA houdt toezicht op beursgenoteerde ondernemingen en heeft het recht een klacht in te dienen betreffende de commissaris op basis van artikel 75, § 1, 12° Wet van 2 augustus 2002⁸. In haar klacht van 30 maart 2010 vermeldt de FSMA nauwkeurig de inbreuken die zij meent te hebben vastgesteld in de “goedkeurende verklaring” over de geconsolideerde jaarrekening over het boekjaar 2002:

- de kasstroomtabel beantwoordt niet aan IAS 7;
- de toelichting met de beschrijving van de politiek inzake beheersing van het wisselrisico en de sensitiviteit inzake vb. de evolutie van wisselkoersen ontbreekt, terwijl de wisselrisico's een heel belangrijke impact hebben gehad op het resultaat van 2008 (IFRS 7);
- de toelichtingen inzake bijzondere waardeverminderingen ontbreken grotendeels (IAS 36); en
- de informatie over de belangrijkste schattingsonzekerheden ontbreekt (IAS 1.116). Ook tekortkomingen inzake het halfjaarlijks financieel verslag 2009 werden door de FSMA vastgesteld⁹.

De Tuchtcommissie oordeelt dat de formele vereisten van artikel 148, 3° W. Venn. geschonden werden door een goedkeurende verklaring af te leveren zonder melding te maken dat de jaarrekeningen op verschillende punten het toepasselijk boekhoudkundig referentiestelsel niet hebben nageleefd. De revisor wordt een schorsing van vier weken opgelegd, hetgeen door de Commissie van Beroep wordt herleid tot een waarschuwing¹⁰.

§ 4. Kwaliteitscontrole

De bedrijfsrevisoren worden om de zes jaar aan een kwaliteitscontrole onderworpen en minstens om de drie jaar wanneer zij één of meer commissarismandaten bij organisaties van openbaar belang uitoefenen. Afhankelijk van de bevindingen of aanbevelingen van de Commissie voor kwaliteitscontrole, kan een vervroegde kwaliteitscontrole plaatsvinden, of kan de Raad, afhankelijk van de ernst van de (opnieuw) vastgestelde inbreuken, de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling vatten met het oog op een verwijzing naar de tuchtinstanties.

Verscheidende tuchtzaken uit de periode medio 2014- medio 2015 werden ingeleid naar aanleiding van de kwaliteitscontrole die bij de revisor werd uitgevoerd. Het voegen van de stukken van het kwaliteitsonderzoek is cruciaal opdat bewijs kan worden geleverd van de deontologische inbreuken. De Tuchtcommissie kan bijgevolg niet anders dan besluiten dat de inbreuken niet zijn bewezen indien het geen inzage krijgt in de feitelijke vaststellingen die aan de basis liggen van de tuchtvervolging¹¹.

De bewoordingen die de inspecteur gebruikt in zijn verslag, blijken ook cruciaal te zijn voor de beoordeling door de Tuchtcommissie van de tenlasteleggingen. Verbeterpunten kunnen bezwaarlijk als deontologische inbreuken worden beschouwd. De zinssnede “(...) *de uitgevoerde controles zijn voldoende voor het dossier, maar kunnen uitvoeriger beschreven en gedocumenteerd worden*” wijst evenmin op tekortkomingen in de uitoefening van de werkzaamheden van de revisor. “Ook de hiaten in de interne controle berusten op een verkeerde interpretatie. Het verslag van de inspecteur vermeldt enkel een paar zaken die voor verbetering vatbaar zijn, maar daaruit besluiten dat deze beschrijving van de interne controle fout zit, is een brug te ver¹².”

⁸ Wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten, B.S. 4 september 2002.

⁹ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep 28 november 2014, nr. 422/2011/N (waarschuwing).

¹⁰ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep 28 november 2014, nr. 422/2011/N (waarschuwing).

¹¹ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 8 mei 2014, nr. 475/2014/N (geen tuchtstraf).

¹² Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 13 november 2014, nr. 476/2014/N (waarschuwing).

Hoofdstuk III. Ontvankelijkheid van de vordering

§ 1. Ontvankelijkheid van de tuchtvordering van een voormalige revisor

Kan een revisor nog het voorwerp uitmaken van een tuchtprocedure indien deze niet langer is ingeschreven in het openbaar register van het IBR?

Diverse tuchtdossiers in de periode medio 2014-medio 2015 behandelden de problematiek.

Er is weinig twijfel dat een persoon die niet langer revisor is op het ogenblik van het instellen van de procedure, niet langer het voorwerp kan uitmaken van een tuchtprocedure door het IBR.

Artikel 72, § 1 W. 22 juli 1953¹³ bepaalt dat tuchtsancties enkel kunnen worden opgelegd aan de bedrijfsrevisoren.

De Tuchtcommissie oordeelde in die zin dan ook niet langer bevoegd te zijn te oordelen over een tuchtvordering in het geval een revisor geschrapt is uit het openbaar register van IBR. De betrokken revisor was geschrapt op 22 mei 2013. Op 5 februari 2014 werd hij uitgenodigd om voor de Tuchtcommissie te verschijnen. Ter zitting heeft de Raad echter aangegeven de procedure niet verder te willen zetten, waardoor de Tuchtcommissie niet langer bevoegd was hierover te oordelen. Dit laatste verbaast enigszins gezien de Raad reeds bij het oproepen van de voormalige revisor moet geweten hebben dat deze uit de lijst was geschrapt¹⁴.

Artikel 29 K.B. 26 april 2007 lijkt dit principe toch enigszins te nuanceren en definieert strikt de mogelijkheden in de welke het mogelijk is een tuchtsanctie op te leggen aan een revisor die niet langer is ingeschreven in het openbaar register van het IBR:

“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.”

Deze bepaling staat op gespannen voet met artikel 72, § 1 W. 22 juli 1953.

De Commissie van Beroep laat er in haar beslissing van 23 september 2014 weinig twijfel over bestaan dat artikel 29 K.B. 26 april 2007 onwettig is en in die zin niet kan worden toegepast¹⁵. Artikel 29 K.B. 26 april 2007 is in strijd met artikel 71, § 1 W. 22 juli 1953 en mist een wettelijke rechtsgrond. Binnen de hiërarchie van de normen komt het aan de Koning toe op 4 punten uitvoeringsbepalingen uit te vaardigen, met name: de organisatie van de tuchtinstanties, de procedure voor deze instanties, de gevolgen van de sancties en de publicatie van de sancties. Artikel 29 geeft aan de Raad een bevoegdheid die niet onder één van deze punten valt, met name het verzoeken om een tuchtprocedure ten aanzien van een voormalig revisor te willen verder zetten. De Commissie van Beroep oordeelt terecht dat artikel 29 K.B. 26 april 2007 geen rechtsgrond heeft. Een persoon die geen

¹³ Wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd op 30 april 2007, B.S. 24 mei 2007 (hierna: W. 22 juli 1953).

¹⁴ Nederlandse Kamer Tuchtcommissie 8 mei 2014, 474/2014/N (geen bevoegdheid).

¹⁵ Nederlandse Kamer Commissie van Beroep 23 september 2014, nr. 446/2012/N (zonder rechtsmacht).

bedrijfsrevisor meer is, valt niet langer onder het tuchtrechtelijke jurisdictie van de revisorale tuchtinstancies ¹⁶.

Artikel 29 K.B. 26 april 2007 is eveneens strijdig met de hiërarchie van de tuchtinstancies. De Raad kan immers niet beslissen of een bedrijfsrevisor zich moet verantwoorden voor de tuchtinstancies. Om de onafhankelijkheid van het tuchtonderzoek te garanderen, komt deze bevoegdheid toe – mits enkele uitzonderingen –aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling ¹⁷. De Raad krijgt met andere woorden een bevoegdheid toegewezen die hij zelfs ten aanzien van een bedrijfsrevisor in functie niet kan uitoefenen.

Het feitelijke aspect dat de kwestieuze revisor reeds pensioengerechtigde leeftijd heeft bereikt en dus sowieso niet kan weder opgenomen worden in het openbaar register van het IBR, lijkt nog een overbodig argument te zijn nu tot de onwettigheid van artikel 29 K.B. 26 april 2007 is besloten ¹⁸.

Deze beslissing is een belangrijk en goed onderbouwd precedent voor toekomstige tuchtrechtspraak.

Eenzelfde, weliswaar weinig gemotiveerde ¹⁹ beslissing werd geveld door de Tuchtcommissie op 15 januari 2015 ²⁰. De feiten wijken enigszins af van voorgaande uitspraak van 15 maart 2015, nu de revisor zijn ontslag had gegeven vooraleer hij aangetekend werd opgeroepen om voor de Tuchtcommissie te verschijnen.

In haar uitspraak van 12 februari 2015, werd het argument dat artikel 29 K.B. 26 april 2007 ongeldig is wegens onverenigbaar met artikel 72 § 1 W. 22 juli 1953, niet in de motivering meegenomen, dan wel kortweg gesteld dat “*in de huidige omstandigheden de niet toepasselijkheid van artikel 29 K.B. 26 april 2007 aanvaard wordt*” ²¹.

In haar uitspraak van 10 maart 2015 oordeelde de Tuchtcommissie dat een revisor wiens titel was ingetrokken lopende de procedure niet langer het voorwerp van een tuchtsanctie kan uitmaken. Ze oordeelde met name dat artikel 29 artikel 71, § 1 W. 22 juli 1953 niet eerbiedigt. Op basis van artikel 71 § 1 W. 22 juli 1953 moeten de modaliteiten betreffende de organisatie van de tuchtinstancies en de procedure voor deze, de gevolgen en de publicatie van de sanctie door de Koning worden geregeld. Ongeacht het verzoek van de Raad om op basis van artikel 29 K.B. 26 april 2007 de procedure te willen verder zetten, verklaart de Tuchtcommissie zich dan ook onbevoegd ²².

§ 2. Bevoegdheid Commissie van Beroep in geval van terechtwijzing door de Raad

Op basis van artikel 37, § 3 W. 22 juli 1953 is de Commissie bevoegd te oordelen over een terechtwijzing van de Raad. Artikel 37 § 3 W. 22 juli 1953 voorziet dat de Commissie van Beroep bevoegd is de terechtwijzing te hervormen of te bevestigen, of in geval van unanimité één van de in artikel 73 W. 22 juli 1953 voorziene sancties op te leggen. Indien een revisor echter na de terechtwijzing ontslag heeft gegeven, en de Raad in toepassing van art. 29 K.B. 26 april 2007 om de voortzetting van de tuchtprocedure verzoekt, rijst opnieuw de vraag of dergelijke vordering ontvankelijk is. Terecht oordeelde de Commissie van Beroep dat een terechtwijzing geen tuchtprocedure is en dus niet onder toepassing van artikel 29 K.B. 26 april 2007 valt. Tevens herhaalt

¹⁶ Cf. eveneens de *ratio legis* van de afkoelingsperiode opgenomen in artikel 133 W. Venn. waarbij een inbreuk strafrechtelijk wordt gesanctioneerd. Zie hierover IDP en BT.

¹⁷ Artikel 46, § 1 W. 22 juli 1953.

¹⁸ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep 23 september 2014, nr. 446/2012/N (zonder rechtsmacht).

¹⁹ Het baseert zich op een uitspraak van de Commissie van Beroep van 23 september 2014, nr. 446/2012/(...)/N.

²⁰ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 15 januari 2015, nr. 478/2014/N (zonder rechtsmacht).

²¹ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 12 februari 2015, nr. 477/2014/N (onontvankelijke tuchtprocedure).

²² *Chambre francophone Commission de discipline 10 mars 2015*, nr. 489/2014/F (onontvankelijke tuchtprocedure).

de Commissie van Beroep het argument van de onwettigheid van artikel 29 K.B. 26 april 2007²³. Niettemin behoudt de gewezen revisor echter het belang om de terechtwijzing aan te vechten²⁴. Door gebrek aan bewijs dat de revisor werd gehoord of hem die gelegenheid werd geboden, oordeelt de Commissie van Beroep dat de rechten van verdediging werden geschonden en werd de bestreden beslissing vernietigd²⁵.

Indien de Raad zelf de beslissing tot terechtwijzing heeft ingetrokken, is het hoger beroep zonder voorwerp geworden. Zodoende heeft de bedrijfsrevisor geen belang meer bij zijn hoger beroep, dat doelloos is geworden²⁶.

²³ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep 28 november 2014, nr. 487/2014/N (vernietiging terechtwijzing).

²⁴ In toepassing van artikel 17 Ger. W.

²⁵ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep 28 november 2014, nr. 487/2014/N (vernietiging terechtwijzing).

²⁶ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep 28 november 2014, nr. 488/2014/N (beroep is zonder voorwerp).

Hoofdstuk IV. Overtredingen en inbreuken

De typologie van de tenlasteleggingen en weerhouden inbreuken op de plichtenleer van toepassing op bedrijfsrevisoren werden op basis van de voorliggende dossiers medio 2014- medio 2015 opgesplitst in vier onderdelen: daden in strijd met de waardigheid van het beroep, daden in strijd met onafhankelijkheid van het beroep, inbreuken op formaliteiten en het niet naar behoren vervullen van de controlewerkzaamheden.

Het hoeft geen betoog dat de meerderheid van de tuchtdossiers niet zonder meer uitsluitend tot één van deze typologieën is te herleiden. Hierbij is dan ook aangewezen voorbehoud te maken dat de dossiers worden onderverdeeld op basis van de meest opmerkelijke of doorslaggevende tenlasteleggingen of inbreuken.

§ 1. Daden in strijd met waardigheid van het beroep

- Bij verstek veroordeeld worden

Een bedrijfsrevisor die zich bij verstek laat veroordelen tot afgifte van gelden in het kader van de uitoefening van een gerechtsmandaat handelt in strijd met de houding die van een bedrijfsrevisor mag worden verwacht. Des te meer omdat na de veroordeling de curator zelfs diende over te gaan tot beslag op de bankrekening van de revisor. De revisor, die als gerechtsmandataris was aangesteld, had van een derde (koper) voor de overdracht van de activa een bedrag van 1500 euro ontvangen. De curator van het faillissement vorderde deze rechtmatig terug, maar gezien de revisor niet op zijn telefonische en schriftelijke verzoeken reageerde, diende hij verdere stappen te nemen. De Tuchtcommissie legde een tuchtsanctie van slechts 1 week op ondanks het magere verweer van de revisor dat de correspondentie niet zou zijn toegekomen of opgehaald wegens een burenruzie²⁷.

§ 2. Daden in strijd met de onafhankelijkheid van het beroep

A. Financiële afhankelijkheid

Op basis van artikel 134, §2 W. Venn. wordt de commissaris van een vennootschap verweten te lage erelonen aan te rekenen gelet op de objectieve criteria waaraan de vennootschap beantwoordt. Tevens staat de financiële onafhankelijkheid van de commissaris ter discussie doordat de opbrengst van het enige commissarismandaat een te groot aandeel zou vormen in het ereloontotaal²⁸.

Artikel 13 K.B. 10 januari 1994²⁹ bepaalt inderdaad dat de bedrijfsrevisoren hun activiteiten niet derwijze mogen beperken dat hun beroepsinkomen uitsluitend afhankelijk is 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.

Deze bepaling is niet beperkt tot het uitoefenen van een mandaat als commissaris of een wettelijke omschreven opdracht. Deze bepaling is van toepassing op elke revisor ingeschreven in het openbaar register van het IBR en betreft de functies of opdrachten dewelke de revisor deontologisch en wettelijk kan en mag uitoefenen. Het argument dat deze onafhankelijkheidsbepaling niet uitsluitend dient te worden getoetst aan het beroepsinkomen dat wordt gegenereerd door de aan de bedrijfsrevisor voorbehouden opdrachten, wordt dan ook terecht door de revisor opgeworpen.

²⁷ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 15 januari 2015, nr. 485/2014/N (schorsing van één week).

²⁸ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep 17 maart 2015, nr. 466/2013/N (waarschuwing).

²⁹ K.B. 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, B.S. 18 januari 1994.

De argumentatie die de Commissie van Beroep haalt uit bv. de *one-to-one* regel en de verhouding tussen revisorale en niet-revisorale diensten verbaast enigszins gezien dit ter zake weinig relevant is.

Dat de commissaris slechts één commissarismandaat vervult, is niet voldoende om te besluiten tot financiële afhankelijkheid van een revisor.

Wat betreft de inbreuk op artikel 134, § 2 W. Venn. toont de commissaris aan dat de honoraria voldoende waren om het commissarismandaat adequaat te vervullen aan de hand van de effectief gepresteerde uren. Wat evenwel niet wordt onderzocht is de vraag of de commissaris zijn taken naar behoren heeft uitgeoefend, met name dat de gebudgetteerde werkuren voldoende waren of kennelijk ontoereikend gelet op de karakteristieken van de vennootschap. Artikel 134, § 2 W. Venn. bepaalt met name dat de bezoldiging uit een vast bedrag bestaat “*dat de naleving van de controlenormen uitgevaardigd door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren waarborgt.*”. De relevante vraag in deze is of de commissaris zijn mandaat conform de controlenormen heeft uitgeoefend en indien nee, of dit werd veroorzaakt door een te beperkte bezoldiging te budgetteren.

De tenlastelegging inzake de financiële afhankelijkheid werden door de Commissie van Beroep als niet bewezen beschouwd ³⁰.

B. Niet-revisorale diensten: art. 183^{ter} K.B. W. Venn.

De onafhankelijkheid van een commissaris is geschonden indien hij één van de in artikel 183^{ter} K.B. van het Wetboek van vennootschappen opgenomen verboden niet-revisorale diensten heeft geleverd. In casu heeft de commissaris van een vennootschap bijstand geleverd aan het voorbereiden en opstellen van de jaarrekening van de vennootschap dewelke hij controleerde. Voor het neerleggen van de jaarrekening en de ontwerpnotulen van de algemene vergadering werd vastgesteld dat er ook honoraria werden aangerekend. Artikel 183^{ter} K.B. W. Venn bepaalt hieromtrent uitdrukkelijk, dat de commissaris zich niet onafhankelijk kan verklaren indien hij of een persoon waarmee hij samenwerkt bijstand verleent of deelneemt aan het voeren van de boekhouding of aan het opstellen van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening. De wetgever heeft geen mogelijkheid voorzien om dit in bijzondere omstandigheden toe te staan zoals bv. het feit dat dit enkel uitvoerende bijstand betrof, met name het invullen van de jaarrekening in een software pakket en het neerleggen van de jaarrekening. Ook de verdediging dat de vennootschap en het management de uiteindelijke verantwoordelijkheid draagt voor het opstellen en de controle van de jaarrekening, noch dat er door tijdsdruk een noodsituatie was ontstaan, zijn uitzonderingen die door de wetgever zijn voorzien. De revisor heeft de wettelijk bepalingen inzake onafhankelijkheid geschonden en krijgt als tuchtsanctie een schorsing van twee weken opgelegd ³¹.

C. Autocontrole bij splitsing van vennootschap

Een commissaris die meewerkt aan een schriftelijk verslag van de raad van bestuur in toepassing van artikel 730 W. Venn. (splitsing van een vennootschap) schendt zijn onafhankelijkheid gezien het risico op autocontrole te groot wordt. Art. 731 W. Venn. schrijft immers voor dat de commissaris op zijn beurt een schriftelijk verslag dient op te maken en o.m. verklaren of de ruilverhouding zoals opgenomen in het verslag van de raad van bestuur al dan niet redelijk was. Aldus schendt de commissaris in dit geval artikel 14, §3, 4^o W. 22 juli 1953. Opstellen van dergelijke rapporten kan niet als loutere formaliteit worden beschouwd, waarbij “enkel” de instructies van de notaris worden opgevolgd. De onbekwaamheid van het bestuursorgaan en het feit dat hiervoor geen vergoeding werd

³⁰ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep 17 maart 2015, nr. 466/2013/N (waarschuwing).

³¹ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 18 september 2014, nr. 486/2014/N (schorsing van twee weken).

aangerekend, kan geen reden zijn om de deontologische verplichtingen inzake onafhankelijkheid te miskennen³².

Het gebrek aan kennis of ervaring met betrekking tot dergelijke transacties wordt door de Tuchtcommissie niet weerhouden, gezien art. 726 W. Venn. niet van toepassing is op de commissaris, maar op het bestuursorgaan van de vennootschap³³.

§ 3. Formele inbreuken

Een vaak terugkomende typologie aan tenlasteleggingen en inbreuken, is het niet-naleven van strikte formaliteiten en verplichte vermeldingen zoals voorzien in het W. Venn. of de plichtenleer. Deze “formele” inbreuken zijn vaak makkelijk vast te stellen overtredingen van de wettelijke of deontologische bepalingen die doorgaans niet zwaar doorwegen in het oordeel van de tuchtinstanties. De sanctionering van dergelijke inbreuken geschiedt ook steeds in samenhang met andere bewezen overtredingen.

A. Overtreding art. 144, 8° W. Venn. of art. 148, 3° W. Venn (geconsolideerde jaarrekening)

Een commissaris dient inbreuken op het Wetboek van Vennootschappen op te nemen in zijn controleverslag. Dit geldt evenzeer voor inbreuken die hijzelf heeft begaan, met name inbreuken op de verplichtingen van de commissaris, zoals de bepalingen inzake onafhankelijkheid opgenomen in art. 183 K.B. W. Venn.³⁴, alsook het ontbreken van het finale jaarverslag op datum van ondertekenen controleverslag³⁵.

Dit geldt eveneens in het geval de commissaris vaststelt dat zijn benoeming en bezoldiging niet door de algemene vergadering werd goedgekeurd en gepubliceerd³⁶. Beide formaliteiten dienen te zijn vervuld. Het is niet voldoende dat de benoeming van de commissaris in het Belgisch Staatsblad wordt gepubliceerd, tevens dient zijn benoeming door de algemene vergadering te zijn goedgekeurd. De notulen van de algemene vergadering die zijn benoeming en bezoldiging goedkeurt, moeten deel uitmaken van het controledossier van de commissaris. Is een van deze formaliteiten niet vervuld, zal de commissaris dit conform art. 144, 8 W. Venn. moeten melden in zijn controleverslag³⁷.

Op basis van een klacht van de FSMA, wordt een commissaris tuchtrechtelijk gesanctioneerd omdat de commissaris geen melding heeft gemaakt dat door de gecontroleerde vennootschap het boekhoudkundig referentiestelsel niet werd nageleefd. De Commissie van Beroep herleidt de vordering tot een formele overtreding van art. 148, 8° van het Wetboek van vennootschappen waarbij er “*niet ter discussie (staat) of de bedrijfsrevisor onterecht een verklaring heeft verstrekt waarin hij stelt dat de geconsolideerde jaarrekening een getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële toestand en van de resultaten van het geconsolideerd geheel overeenkomstig het boekhoudkundig referentiestelsel*”. Gezien in artikel 148 W. Venn. geen equivalent van artikel 144, 3° W. Venn. (“*een vermelding die aangeeft dat de boekhouding is gevoerd in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die daarop van toepassing zijn*”) is opgenomen en de onderneming de desbetreffende kasstroomtabel in overeenstemming met het schema van de Nationale Bank van

³² Chambre francophone Commission de discipline 14 mai 2014, nr. 473/2013/F (berisping).

³³ Chambre francophone Commission de discipline 14 mai 2014, nr. 473/2013/F (berisping).

³⁴ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 18 september 2014, nr. 486/2014/N (schorsing van twee weken).

³⁵ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep 27 februari 2015, nr. 465/2013/N (waarschuwing).

³⁶ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 8 mei 2014, nr. 482/2014/N (berisping); Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep 17 maart 2015, nr. 466/2013/N (waarschuwing).

³⁷ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 18 september 2014, nr. 484/2014/N (waarschuwing).

België heeft opgesteld (en dus de vorm maar niet de inhoud verschilde), tilde de Commissie van Beroep niet zwaar aan de bewezen inbreuk van art. 148, 3° W. Venn. die enkel van formele aard is ³⁸.

Wat de door de FSMA opgeworpen inbreuk inzake wisselkoersrisico betreft (*“De toelichting met de beschrijving van de politiek inzake beheersing van het wisselrisico en de sensitiviteit inzake vb. de evolutie van wisselkoersen ontbreekt, terwijl de wisselrisico’s een heel belangrijke impact hebben gehad op het resultaat van 2008 (IFRS 7)”*) is de Commissie van Beroep van oordeel dat de commissaris over een appreciatiebevoegdheid beschikt. De toelichtingen inzake uitzonderlijke waardeverminderingen ontbreken alsook de informatie over de belangrijkste schattingsonzekerheden, hetgeen minstens door de commissaris in het controleverslag diende te worden opgenomen. Ook in deze oordeelde de Commissie van Beroep dat de commissaris de wettelijke vereisten van het controleverslag niet heeft nageleefd. De Commissie van Beroep toetst echter of de commissaris deze lacunes tijdens zijn controleopdracht had opgespoord en hij behoorlijk zijn opdracht heeft vervuld. Hierover besluit de Commissie van Beroep dat de vastgestelde lacunes of onvolledigheden niet in de weg stonden om een verklaring zonder voorbehoud af te leveren. Deze loutere formele inbreuken op de wettelijke verplichtingen van het controleverslag worden gesanctioneerd met een waarschuwing. Dat de feiten dateren van vier jaar geleden, het eenmalige karakter van de inbreuken, het ontbreken van een tuchtrechtelijk verleden en de overweging dat het niet aannemelijk lijkt dat de gebruikers van de verslaggeving hun economische beslissingen hebben laten beïnvloeden in een zin die anders zou zijn geweest mocht die informatie wel zijn vermeld, gelden als verzachtende omstandigheden voor de Commissie van Beroep ³⁹.

B. Controleverslag is niet conform de beroepsnormen

Het ontbreken van een titel ⁴⁰ of bepaalde zinsneden ⁴¹ in het controleverslag worden niet als tekortkomingen beschouwd, op voorwaarde dat het niet om essentiële elementen maar louter om slordigheden gaat.

Een afwijking bij de tekst inzake de verantwoordelijkheid van de commissaris wordt wel als een inbreuk op de algemene controlenormen beschouwd ⁴².

C. Datum bevestigingsbrief

Meermaals werd vastgesteld dat de bevestigingsbrief van de leiding van de gecontroleerde vennootschap gedateerd is na het commissarisverslag. Dit is een inbreuk op de paragrafen 2.5.5. en 3.16 van de algemene controlenormen. Deze overtreding wordt steeds gesanctioneerd in combinatie met andere deontologische inbreuken, zoals een gebrek aan permanente vorming of een overtreding op art. 144, 8 W. Venn. ⁴³.

De inbreuk wordt evenwel niet weerhouden in een uitspraak van de Tuchtcommissie van 12 februari 2015 gezien kon worden aangetoond dat de revisor op het ogenblik van ondertekening van het commissarisverslag reeds over een getekend jaarverslag beschikte. Dat de chronologie van de data niet volledig klopt (de bevestigingsbrief en het commissarisverslag dateren van 17 mei en het

³⁸ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep 28 november 2014, nr. 422/2011/N (waarschuwing).

³⁹ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep 28 november 2014, nr. 422/2011/N (waarschuwing).

⁴⁰ Chambre francophone Commission de discipline 14 mai 2014, nr. 472/2013/F (waarschuwing).

⁴¹ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 13 november 2014, nr. 476/2014/N (waarschuwing).

⁴² Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 8 mei 2014, nr. 482/2014/N (berisping).

⁴³ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 8 mei 2014, nr. 482/2014/N (berisping); Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 18 september 2014, nr. 484/2014/N (waarschuwing).

jaarverslag werd gedateerd op 31 mei, maar was al op 17 mei ondertekend in handen van de commissaris) wordt als een “eerder onschuldige vergissing” bestempeld ⁴⁴.

De Commissie van Beroep onderzoekt de chronologie van de verslagen en de mate waarin deze beschikbaar zijn gesteld aan derden, om tot een inbreuk op de algemene controlenormen inzake de bevestigingsbrief te besluiten. Gezien de bevestigingsbrief gedateerd was op een datum die ver ligt verwijderd van de datum van het commissarisverslag (meer dan twee maanden) en uit geen enkel dossierstuk blijkt dat enige controle werd verricht tijdens die periode van twee maanden, oordeelde de Commissie van Beroep dat de norm is geschonden ⁴⁵. Dergelijke nuance heeft echter geen wettelijke of deontologische grondslag.

D. Permanente vorming: niet voldoende punten ⁴⁶

In meerdere gevallen heeft de revisor een onvoldoende aantal uren permanente vorming gevolgd. Dit wordt in geen van de gevallen afzonderlijk beoordeeld of gestraft, maar steeds in combinatie met andere inbreuken ⁴⁷.

§ 4. Controle werd niet naar behoren uitgeoefend

Vaak geïnitieerd middels de bevindingen van een kwaliteitscontrole, wordt ook de kwaliteit van de door de revisor verrichte controlewerkzaamheden door de tuchtinstanties beoordeeld. Deze uitspraken zijn echter vaak moeilijk te beoordelen. De tenlasteleggingen en (soms zeer beperkte) motivatie van de uitspraak zijn vaak gebaseerd op de bevindingen van de inspecteur die de kwaliteitscontrole uitoefende of deze van de Commissie Kwaliteitscontrole, zonder dat de tuchtinstatie elk van de tenlasteleggingen nogmaals afzonderlijk analyseert, beoordeelt en de beslissing uitgebreid motiveert ⁴⁸.

A. Vertrouwen op werkzaamheden voormalige revisor

Een commissaris die de werkzaamheden van een revisor die wordt geschrapt uit het openbaar register, verder zet, kan niet zonder meer vertrouwen op de werkzaamheden van de voormalige revisor. Van de commissaris moet worden verwacht dat hij de werkpapieren nakijkt op volledigheid ervan. *In casu* ontbraken onder meer bankconfirmaties, handelsvorderingen, voorraadwaardering, een beschrijving van de administratieve organisatie en van de procedures inzake interne controle en de beoordeling ervan, enz. Naast het ontbreken van bepaalde werkdocumenten, wordt de commissaris verweten zich in haar oordeel te hebben gebaseerd op werkzaamheden uitgeoefend door een persoon die geen bedrijfsrevisor (meer) was en dus niet dezelfde kwaliteitsgaranties boden. Dat de titel van bedrijfsrevisor ontnomen wordt en de opvolging in een commissarismandaat noodzakelijk wordt, is geen overmacht waarop de commissaris zich kan beroepen ⁴⁹.

B. Gebreken in de controlewerkzaamheden

Zowel in de beslissing van de Tuchtcommissie van 8 mei 2014 ⁵⁰ als deze van 12 februari 2015 ⁵¹, staat de kwaliteit van de door de revisor uitgevoerde werkzaamheden ter discussie. Beide tuchtzaken

⁴⁴ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 12 februari 2015, nr. 491/2014/N (geen tuchtstraf).

⁴⁵ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep 27 februari 2015, nr. 465/2013/N (waarschuwing).

⁴⁶ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 8 mei 2014, nr. 482/2014/N (berisping); Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 13 november 2014, nr. 476/2014/N (waarschuwing).

⁴⁷ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 8 mei 2014, nr. 482/2014/N (berisping).

⁴⁸ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 13 november 2014, nr. 492/2014/N (schorsing van twee maanden).

⁴⁹ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 26 juni 2014, nr. 468/2013/N (schorsing van twee weken).

⁵⁰ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 8 mei 2014, nr. 482/2014/N (berisping).

⁵¹ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 12 februari 2015, nr. 491/2014/N (geen tuchtstraf).

volgen uit de bevindingen van kwaliteitscontroles die plaatsvonden in de kantoren van de betrokken revisoren. Beide zaken bevatten een uitgebreide lijst van tekortkomingen die door de Commissie Kwaliteitscontrole werden vastgesteld. Het betreffen onder meer: het ontbreken van werkdocumenten betreffende de voorraad van een onderneming, het gebrek aan informatie ten aanzien van de ondernemingsraad, gebrek aan testen of controletesten op bv. de afgrenzing van de boekjaren m.b.t. aankopen, de waardering van de voorraden, enz.

In de beslissing van 8 mei 2014 ontbreekt het evenwel aan een (uitgebreide) motivatie of onderbouwing met betrekking tot deze inbreuken, waardoor de ernst van de inbreuken niet te beoordelen is ⁵².

In haar beslissing van 12 februari 2015 is de Tuchtcommissie ook eerder summier in haar analyse van de voorgehouden inbreuken. De Tuchtcommissie baseert zich op geplogenheden of “verdedigbare” niet door wetgeving ondersteunde stellingen om te besluiten dat de betichtingen enkel technische elementen inhouden, dat het overgrote deel ervan onbewezen is en de revisor geen tuchtvoorgaanden heeft, zodat er geen “strafwaardigheid” is ⁵³.

In de beoordeling door de Tuchtcommissie van de kwaliteit van de werkzaamheden van een revisor schuwt zij in sommige gevallen de expliciete bewoordingen niet: “*er is geen enkel aanduiding die er wijst dat de heer (...) zich organiseert om de onverdraaglijke slordigheid en oppervlakkigheid die zijn beroepsbeoefening kenmerken weg te werken*”, “*minimale verbeteringen die schromelijk ontoereikend zijn*”. De schorsing van 2 maanden in deze bijzonder mager gemotiveerde beslissing, dient de revisor er toe aan te zetten zijn werkzaamheden structureel bij te sturen ⁵⁴. In een vergelijkbare beslissing verwoordde de Tuchtcommissie dat de revisor “*bijzonder nalatig en slordig is geweest*”. Ook deze beslissing is te summier gemotiveerd om de aard van de tenlasteleggingen en vastgestelde inbreuken te beoordelen ⁵⁵.

Een gebrek aan kritische ingesteldheid en onafhankelijkheid deden de Tuchtcommissie op 10 maart 2015 besluiten tot de schorsing van een revisor voor 9 maanden. De revisor aangeduid als commissaris in de vennootschap kon niet verantwoorden waarom hij akkoord was gegaan met een aangelegde provisie van 1.202.355 EUR voor een toekomstige investering. Het boekhoudrecht verbiedt nochtans het aanleggen van provisie voor toekomstige aankopen van een onroerend goed. Ook de onderwaardering van een aangelegde provisie voor vakantiegeld, werd niet opgenomen door de commissaris in zijn verslag, noch kan hij de goedkeuring ervan motiveren. Beide inbreuken, gecombineerd met een gebrek aan adequate checklijsten, wogen zwaar door in de beoordeling van de werkzaamheden van de commissaris en de vaststelling dat hij niet over de geschikte kritische en onafhankelijke ingesteldheid beschikt die er van hem moet worden verwacht. Gelet op zijn tuchtverleden ⁵⁶, werd hem een zware schorsing van 9 maanden opgelegd ⁵⁷.

C. Niet-naleven van de antiwitwaswetgeving

Een revisor begaat een deontologische fout omdat hij niet beschikt over een kopij identiteitsbewijs van een opdrachtgever – tevens jeugd vriend sinds 40 jaar – in zijn dossier ⁵⁸. Het niet behalen van de

⁵² Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 8 mei 2014, nr. 482/2014/N (berisping).

⁵³ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 12 februari 2015, nr. 491/2014/N (geen tuchtstraf).

⁵⁴ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 13 november 2014, nr. 492/2014/N (schorsing van twee maanden).

⁵⁵ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 16 oktober 2014, nr. 479/2014/N (berisping).

⁵⁶ Hij had reeds een schorsing van zes maanden opgelopen.

⁵⁷ Chambre francophone Commission de discipline 10 mars 2015, nr. 495/2014/F (schorsing van negen maanden).

⁵⁸ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 13 november 2014, nr. 476/2014/N, (waarschuwing).

vereiste quota voor permanente vorming wordt tevens als een onvergeeflijke en afgelopen fout beschouwd, waarvoor de revisor een waarschuwing krijgt.

D. Controledossier is niet in orde

Een controledossier moet het standpunt van de commissaris kunnen onderbouwen. Een commissaris die een goedkeurende verklaring heeft afgeleverd voor de vennootschap die nadien failliet is gegaan, dient de redenen waarom hij het niet nodig vond een toelichtende paragraaf toe te voegen, in het controledossier op te nemen. Aan een commissaris die in het controledossier niet heeft verantwoord waarom er geen toelichtende paragraaf of voorbehoud werd gemaakt met betrekking tot de geconsolideerde jaarrekening, wordt een waarschuwing opgelegd⁵⁹. De commissaris, wiens mandaat ten einde was gekomen, motiveerde immers terecht dat hij in zijn verslag op 8 april 2011 over het boekjaar 2010, niet kon voorzien dat de groep anderhalf jaar later failliet zou worden verklaard nu er begin 2011 goede resultaten werden voorgelegd en de groep zelfs in november 2011 werd gehercapitaliseerd.

De overtreding van artikel 148, 8° W. Venn. (het ontbreken van het jaarverslag) en de miskenning van de norm inzake de bevestiging door de bedrijfsleiding, wordt beoordeeld door de Commissie van Beroep als een niet te rechtvaardigen verregaande slordigheid en het gemis aan accurate opvolging van de werkzaamheden, die evenwel niet in oorzakelijk verband staan met het faillissement van de gecontroleerde vennootschap⁶⁰.

⁵⁹ Chambre francophone Commission de discipline 14 mai 2014, nr. 472/2014/N (waarschuwing).

⁶⁰ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep 27 februari 2015, nr. 465/2013/N (waarschuwing).

Hoofdstuk V. Beoordelen van de strafmaat

Voor het bepalen van de strafmaat worden vaak expliciet de volgende factoren overwogen:

- duurtijd procedure,
- het tuchtverleden van de revisor
- de houding van de revisor in het voorkomen van toekomstige inbreuken,
- de schade aan de stakeholders of gevolgen van de inbreuken voor derden

§ 1. Duurtijd procedure

Naar aanleiding van een klacht van de advocaten die de koper van aandelen begeleiden in de overname van vier Belgische vennootschappen, is de Tuchtcommissie van oordeel geen tuchtsanctie op te leggen aan de desbetreffende revisor wegens de overschrijding van de redelijke termijn. De klacht werd ingediend op 11 januari 2008 waarna het meer dan twee jaar duurde alvorens de Raad tot besluit komt dat er geen onafhankelijkheidsprobleem is. Drie jaar later oordeelde de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling dat de revisor toch dient te worden verwezen naar de Tuchtcommissie en formuleert hiertoe enkele algemene beginselen inzake onafhankelijkheid van de revisor. Gezien de eenvoud van de betichting en het voorhanden liggende feitenmateriaal, is er volgens de Tuchtcommissie geen enkele reden voorhanden waarom dit zolang diende aan te slepen. Zonder de overtreding(en) te analyseren, oordeelt de Tuchtcommissie dat er “*geen reden is tot het opleggen van een tuchtsanctie*”⁶¹.

Inbreuken die reeds van vele jaren geleden dateren en zich nadien niet meer hebben voorgedaan, worden eveneens milder gestraft door de Tuchtcommissie⁶² of de Commissie van Beroep⁶³.

§ 2. Tuchtverleden

Vaak wordt het blanco tuchtverleden als verzachtende omstandigheid aanvaard⁶⁴. In sommige beslissingen van de Tuchtcommissie wordt evenwel niet steeds consequent verwezen naar het tuchtverleden als element in de beoordeling van de strafmaat⁶⁵. Het is dan ook onduidelijk of dit steeds een rol speelt.

Indien er tuchtverleden is, zal dit ten nadele van de revisor worden geïnterpreteerd. Een revisor die reeds in het verleden een schorsing van zes maanden had opgelopen, wordt gezien de ernst van de inbreuken en zijn tuchtrechtelijk verleden geschorst voor een periode van 9 maanden⁶⁶.

⁶¹ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 16 oktober 2014, nr. 471/2013/N (geen tuchtsanctie).

⁶² Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 8 mei 2014, nr. 482/2014/N (berisping).

⁶³ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep 28 november 2014, nr. 422/2011/N (waarschuwing); Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep 27 februari 2015, nr. 465/2013/N (waarschuwing).

⁶⁴ Zie o.m. Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep 27 februari 2015, nr. 456/2013/N (waarschuwing); Chambre francophone Commission de discipline 14 mai 2014, nr. 473/2014/F (berisping); Chambre francophone Commission de discipline 14 mai 2014, nr. 472/2014/F (waarschuwing); Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 26 juni 2014, nr. 468/2013/N (schorsing van twee weken); Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 18 september 2014, nr. 484/2014/N (waarschuwing).

⁶⁵ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 8 mei 2014, nr. 482/2014/N (berisping).

⁶⁶ Chambre francophone Commission de discipline 10 mars 2015, nr. 495/2014/F (schorsing van negen maanden).

§ 3. Houding van de revisor in het nemen van mitigerende maatregelen

De Tuchtcommissie stelt zich redelijk op wat betreft inbreuken aan dewelke lopende de procedure een einde (kan) wordt gesteld of zich nadien niet meer hebben voorgedaan.

Een revisor die weigerde een bijkomende vergoeding van 1800 euro te betalen ingevolge een bij hem uitgeoefende kwaliteitscontrole, heeft een tuchtsanctie ontlopen door in de loop van de procedure alsnog deze vergoeding te betalen. Dat de revisor niet reageerde op correspondentie vanwege het IBR wordt hem niet als tekortkoming aangerekend. Integendeel, het IBR had een formele ingebrekestelling aan het adres van de revisor moeten sturen waarbij hem er wordt op gewezen dat bij ontstentenis van betaling, de zaak zou worden voorgelegd aan de Raad om te oordelen of dergelijk gedrag in strijd is met eer en waardigheid van het beroep. Aan de revisor wordt geen tuchtsanctie opgelegd ⁶⁷.

Een revisor die in de organisatie van zijn kantoor en de bewerking en het beheer van zijn dossiers “*bijzonder nalatig en slordig is geweest*”, hetgeen uit de eerste kwaliteitscontrole blijkt en tijdens de tweede kwaliteitscontrole amper is verbeterd, kan zich op familiale omstandigheden beroepen om een milde sanctie, met name een berisping, te bekomen. De oprechtheid van de revisor, de vermelde familiale omstandigheden en een gebrek aan tuchtvoorgaanden, zijn voor de Tuchtcommissie in beoordeling van de strafmaat doorslaggevend ⁶⁸.

De Tuchtcommissie is minder mild voor een revisor die geen overtuigend verweer voert en er slechts minimale verbeteringen worden vastgesteld naar aanleiding van de opeenvolgende kwaliteitscontroles. De revisor die de “*onverdraaglijke slordigheid en oppervlakkigheid*” niet wegwerkt en daardoor zijn cliënten een groot risico laat lopen strijdig met het vertrouwen dat de gemeenschap in het algemeen in het beroep van revisor moet kunnen koesteren, wordt een schorsing van twee maanden opgelegd ⁶⁹. Een gebrek aan motivering van de inbreuken laat echter niet toe de ernst van de inbreuken als dusdanig te beoordelen.

Dat er door de revisor verbeteringen zijn aangebracht aan zijn werkwijze, kan een element in de boordeling van de inbreuken uitmaken, maar is niet steeds doorslaggevend. De revisor kan terecht nog steeds een sanctie oplopen voor vastgestelde inbreuken ⁷⁰. De bereidheid om zich aan te passen aan de gestelde eisen, zijn wel relevant in de beoordeling van de strafmaat ⁷¹.

De ingesteldheid van de revisor, en in het bijzonder de maatregelen die de revisor heeft genomen om de inbreuken op een structurele wijze aan te pakken, blijken cruciale elementen voor de Commissie van Beroep in de beoordeling van de strafmaat. Ondanks de gunstige evolutie die de Commissie van Beroep vaststelt in het voorkomen van de vastgestelde inbreuken, wenst zij tevens te worden overtuigd dat de punten van kritiek op een systematische wijze worden opgelost. Andere factoren die in overweging worden genomen is het blanco tuchtverleden van de revisor, de schade veroorzaakt aan derden, en het feit dat inbreuken meer dan vier of zes jaar geleden werden begaan ⁷².

Dat het risico op herhaling beperkt is wegens de pensioengerechtigde leeftijd wordt mee in overweging genomen in het bepalen van de strafmaat ⁷³.

⁶⁷ Chambre francophone Commission de discipline 10 mars 2015, nr. 493/2014/F (geen tuchtstraf).

⁶⁸ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 16 oktober 2014, nr. 479/2014/N (berisping).

⁶⁹ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 13 november 2014, nr. 492/2014/N (schorsing van twee maanden).

⁷⁰ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 13 november 2014, nr. 492/2014/N (schorsing van twee maanden).

⁷¹ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 8 mei 2014, nr. 482/2014/N (berisping).

⁷² Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep 18 juli 2014, nr. 429/2011/N (schorsing van vier weken).

⁷³ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep 17 maart 2015, nr. 466/2013/N (waarschuwing).

§ 4. Is er schade voor de stakeholders?

De Commissie van Beroep overweegt eveneens de vraag of derden (stakeholders) schade hebben geleden door de inbreuken van de commissaris. Aldus heeft de Commissie van Beroep het oorzakelijk verband tussen de inbreuken die werden vastgesteld en het faillissement van de vennootschap geanalyseerd. De conclusie dat het faillissement van de dochter vrijwel uitsluitend het gevolg van een beleidsbeslissing van de moedervenootschap was, die niet te voorzien was en die geen aanwijsbaar verband had met haar solvabiliteit, had een invloed op de herziening van de tuchtstraf. *“Overigens is het faillissement dermate snel gevolgd na de revisorale verslaggeving dat het vertrouwen van derden in de ambtsuitoefening niet kon worden geschaad: de verslaggeving kon niet ongewettigd vertrouwen wekken dat al niet door het faillissement was ondergraven.”*⁷⁴.

Dat de commissaris een publieke functie te vervullen heeft, staat onmiskenbaar vast. Het lijkt dan ook een logisch gevolg om deze overweging in de beoordeling mee te nemen, zonder hierbij een onderscheid te maken tussen beursgenoteerde en niet-beursgenoteerde vennootschappen. In haar beslissing van 28 november 2014 stelt de Commissie van Beroep dan ook terecht dat het publieke vertrouwen in het beroep kon worden geschonden door in het controleverslag niet te vermelden dat de jaarrekening op drie punten tekortschoot. Door hier echter aan toe te voegen dat het niet aannemelijk dat *“de gebruikers van de verslaggeving hun economische beslissingen hebben laten beïnvloeden in een zin die anders zou zijn geweest mochten die informatie wel zijn vermeld”*, lijkt zij voorgaande stelling echter onderuit te halen door het opwerpen van niet-bewezen assumpties⁷⁵.

§ 5. In beroep wordt de strafsanctie steeds verminderd

In alle voorliggende gevallen, werden de beslissingen van de Tuchtcommissie waartegen door de revisor hoger beroep was aangetekend, hervormd en de sanctie verminderd. Een schorsing van één⁷⁶ en vier⁷⁷ weken of één maand⁷⁸ werden omgevormd tot een waarschuwing. Een schorsing van 2 maanden werd omgezet in een schorsing van vier weken⁷⁹.

§ 6. Kan de Raad kosten gemaakt in het raam van het tuchtdossier terugvorderen?

Bij gebreke aan wettelijke grondslag kan de Raad kosten gemaakt ten gevolge van een tuchtdossier niet terugvorderen van de vervolgte bedrijfsrevisor voor de bevoegde tuchtinstantie⁸⁰. Mogelijks zal zij dit burgerrechtelijk kunnen op basis van art. 1382 B.W.

⁷⁴ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep 27 februari 2015, nr. 456/2013/N (waarschuwing).

⁷⁵ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep 28 november 2014, nr. 422/2011/N (waarschuwing).

⁷⁶ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep 17 maart 2015, nr. 466/2013/N (waarschuwing).

⁷⁷ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep 28 november 2014, nr. 422/2011/N (waarschuwing).

⁷⁸ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep 27 februari 2015, nr. 456/2013/N (waarschuwing).

⁷⁹ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep 18 juli 2014, nr. 429/2011/N (schorsing van vier 4 weken).

⁸⁰ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie 15 januari 2015, nr. 485/2014/N (schorsing van één week).

Hoofdstuk VI. Besluit

De periode tussen midden 2014 en midden 2015 heeft aanleiding gegeven tot interessante tuchtrechtspraak voor de bedrijfsrevisoren.

Algemeen genomen kunnen enkele besluiten worden genomen inzake de kwaliteit van de tuchtdossiers en – rechtspraak.

Zowel op formeel als inhoudelijk vlak zijn grote verschillen vast te stellen in de beslissingen, maar ook in de voorbereiding van de tuchtdossiers die aan de tuchtinstanties worden voorgelegd.

De voorbereiding van het tuchtdossier, de uiteenzetting van de feiten alsook de motivatie van de beslissingen zijn redelijk uiteenlopend.

Er zijn weinig technische inbreuken die werden vastgesteld. Voornamelijk de formeel juridische inbreuken komen aan bod en worden gesanctioneerd.

Inbreuken die louter van formele aard zijn, zoals het ontbreken van bepaalde vermeldingen in het controleverslag, wegen niet zwaar door in de beoordeling van de tenlastelegging. Inhoud primeert boven de vorm. Dit lijkt evenwel geen slechte tendens te zijn, zolang ook de werkzaamheden van een revisor inhoudelijk op zijn techniciteit worden getoetst. Vaak door een gebrek aan motivering over de techniciteit van de controlewerkzaamheden in de beslissingen, is dit voor deze analyse vaak moeilijk te beoordelen.

In het bepalen van de strafmaat, wordt echter steeds meer consequent dezelfde factoren in aanmerking genomen en in het bijzonder het bestaan van een tuchtverleden en de houding van de revisor ter voorkoming van het herhalen van de inbreuken, hetgeen de educatieve rol van tucht ondersteunt.