

OVERZICHT TUCHRECHTSPRAAK IBR EIND 2012 - MEDIO 2013

HOOFDSTUK 1. BEROEP TEGEN TERECHTWIJZING.

1. HOORPLICHT BIJ TERECHTWIJZING - Het algemeen beginsel van behoorlijk bestuur krachtens hetwelk de betrokkene dient te worden gehoord of hem minstens de gelegenheid daartoe dient te worden geboden, vooraleer hem een maatregel wordt opgelegd, moet ook in de fase van besluitvorming inzake het opleggen van een terechtwijzing worden nageleefd. Het lijdt immers geen enkele twijfel dat een terechtwijzing de belangen van de betrokken bedrijfsrevisor kan schaden. Zulks blijkt onder meer hieruit dat, naar omstandigheden, volgens artikel 8, § 3 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor een -al dan niet terechvastgesteld in gebreke blijven gedurende drie maanden na een terechtwijzing leidt tot de intrekking van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor.

Een bedrijfsrevisor werd terechtgewezen omdat hij op briefwisseling van het IBR niet zou hebben gereageerd. Nochtans had de betrokken bedrijfsrevisor wel degelijk per mail geantwoord dat hij 100% arbeidsongeschikt was, wat door medische attesten werd gestaafd. De volledige arbeidsongeschiktheid strekt zich uit tot de uitvoering van alle professionele werkzaamheden en brengt ook de ongeschiktheid met zich mee tot het volbrengen van alle hieraan verbonden verplichtingen. De Commissie van Beroep vernietigde dan ook de terechtwijzing¹.

HOOFDSTUK 2. PROCEDURELE ELEMENTEN

§ 1. Commissie van Toezicht

2. BEVINDINGEN COMMISSIE VAN TOEZICHT HEBBEN LOUTER ADVISERENDE WAARDE – Vaak vindt een tuchtrechtelijke vordering haar oorsprong in een onderzoek dat Commissie van Toezicht uitvoert. Het verslag of voorstel van de Commissie van Toezicht heeft echter niet de waarde van een zelfstandige onderzoeksakte en bepaalt op zich niet de uitkomst van een tuchtonderzoek. Het komt uitsluitend aan de Raad toe over de bevindingen van de Commissie van Toezicht verslaggeving te verstrekken en hierbij de stukken te voegen die de gegevens in het verslag kunnen staven.

Een bedrijfsrevisor wierp op dat de Koning zijn bevoegdheid zou hebben overschreden door de Commissie van Toezicht op te richten. Deze exceptie van onwettigheid met als bedoeling om het tuchtonderzoek gebaseerd op het verslag van de Commissie van Toezicht onwettig te laten verklaren, werd verworpen. Tot de bevoegdheid om modaliteiten inzake organisatie van het toezicht vast te stellen zoals ze werden bepaald in de artikel 3 tot en met 7 uit Hoofdstuk II van het koninklijk besluit van 26 april 2007 kan

¹ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 11 januari 2013, nr. 442/12/N (bestreden beslissing teniet gedaan).

worden gerekend dat in de schoot van het Instituut een commissie wordt opgericht die belast is met de ondersteuning van de Raad in zijn opdracht van toezicht. De bedrijfsrevisor had zich ook beklaagd over het feit dat hij geen inzage had gekregen in het verslag van de Commissie van Toezicht.

Geen enkele bepaling schrijft voor dat het eindverslag van de Commissie van Toezicht in een zaak waarin ze een onderzoek heeft gevoerd, verschillend moet zijn van het verslag dat de Raad aanneemt. Een bedrijfsrevisor die tuchtrechtelijk vervolgd wordt, kan zich derhalve niet beklagen over het ontbreken van het verslag van de Commissie van Toezicht. Een bedrijfsrevisor die inriep dat uit geen enkel dossierstuk bleek dat de Commissie van Toezicht geldig was samengesteld, werd tegengeworpen dat het voorstel van de Commissie sowieso geen bindende waarde heeft voor de Raad die naar eigen inzichten kan beamen of verwerpen. Een bedrijfsrevisor kan in principe geen belang doen gelden bij de naleving van de voorschriften voor de werking en uitoefening van de Commissie van Toezicht².

3. SCHENDING PROCEDURELE WAARBORGEN KWALITEITSCONTROLE KAN RESULTEREN IN ONONTVANKELIJKHEID TUCHTVORDERING –

Artikel 13 § 1, § 2 en § 3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 bepalen:

“ § 1 De Commissie Kwaliteitscontrole kan slechts geldig beraadslagen in aanwezigheid van ten minste de helft van haar leden.

§ 2 De leden van de Commissie Kwaliteitscontrole onthouden zich ervan om te zetelen bij elke beraadslaging of beslissing waarvoor hun onafhankelijkheid of hun objectiviteit in het gedrang zou kunnen komen. De betrokken leden worden voor de behandeling van de desbetreffende dossiers vervangen door plaatsvervangende leden. De Raad is gemachtigd om, na raadpleging van de Commissie Kwaliteitscontrole, daarover richtlijnen uit te vaardigen.

§ 3 De verslaggevers die zouden worden aangeduid, zullen niet kunnen deelnemen aan het latere voorstel van beslissing van de Commissie Kwaliteitscontrole noch aan de beslissing van de Raad wat de eventuele aanhangig making bij de Kamer van verwijzing en instaatstelling betreft. “

Gelet op de uitdrukkelijke bepaling van artikel 13, § 2 en § 3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 heeft een bedrijfsrevisor recht heeft op inzage van hogervermelde stukken.

Artikel 13, § 3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 beoogt een waarborg tot objectiviteit en onpartijdigheid te bewerkstelligen bij de tuchtvervolging.

De bepaling is duidelijk.

Indien deze bepaling niet gerespecteerd wordt, loopt men het risico het recht op of de garantie van een onpartijdige en objectieve behandeling te verliezen.

De Tuchtcommissie kwam reeds tot dit besluit in de beslissing die de overlegging van de stukken en de heropening van de debatten beval. Het niet naleven van de bepalingen van artikel 13 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 maakt een schending uit van het recht op een eerlijke en objectieve behandeling van het dossier. Minstens verliest de betrokkene de garantie erop of wordt de schijn gewekt dat het recht op een eerlijke en objectieve behandeling is aangetast.

In die omstandigheden moet men besluiten dat de tuchtvordering onontvankelijk is.

² Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 26 oktober 2012, nr. 411/10/N (bestreden beslissing teniet gedaan).

De Raad merkt op dat het niet de Raad, maar de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling is die beslist tot verwijzing naar de tuchtcolleges. In die optiek ziet de Raad niet in dat de deelname van de verslaggever aan de beslissing van de Raad tot verzending naar de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling, een impact kan hebben op de rechtsgeldigheid van de verwijzing naar de tuchtcolleges. De Tuchtcommissie is echter van oordeel dat nu verschillende stappen/beslissingen die geleid hebben tot het doorzenden naar de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling, artikel 13, § 3 hebben geschonden, de tuchtvordering onontvankelijk is³.

4. BIJSTAND ADVOCaat COMMISSIE VAN TOEZICHT - De Commissie van Beroep overweegt dat het recht op een eerlijk proces zich er effectief tegen verzet dat de bijstand van een advocaat wordt ontzegd tijdens een tuchtprocedure. *In casu* had de bedrijfsrevisor weliswaar niet aangegeven op een dergelijke bijstand beroep te willen doen tijdens de werkzaamheden van de Commissie van Toezicht. Hij gaf evenmin aan welke bezwarende verklaring hij afgelegd had die hij mogelijk niet zou hebben afgelegd indien hij bijgestaan ware geweest. In de mate dat de bedrijfsrevisor de bijstand door een advocaat wel georganiseerd had vanaf het ogenblik dat hem door de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling een kopie van het verslag van de raad werd bezorgd, werd het recht op een eerlijk proces niet geschonden⁴.

5. SCHENDING RECHTEN VAN VERDEDIGING VOORONDERZOEK EN VERPLICHTING ONDERZOEK A CHARGE EN A DECHARGE TE VOEREN KAN RESULTEREN IN ONONTVANKELIJKHEID TUCHTVORDERING –

In een tuchtdossier ontbreken de onderzoekshandelingen zelf. Het is dus voor de betrokken bedrijfsrevisor niet duidelijk wat men heeft onderzocht, wat de tussentijdse beslissingen waren, tot welke vaststellingen men, *in tempore non suspecto*, is gekomen. Door deze gegevens uit het dossier te laten, kan de bedrijfsrevisor niet nagaan hoe men het onderzoek heeft gevoerd en tot welke bevindingen men is gekomen. Dit schendt de rechten van verdediging van de bedrijfsrevisor nu hij niet kon nagaan welk stuk eventueel gunstig is voor zijn verdediging. Hierdoor is het aannemelijk dat de toenmalig uitgevoerde auditwerkzaamheden niet negatief voor de bedrijfsrevisor zouden zijn en een element *à décharge* zouden kunnen zijn. Het onderzoek moet door de Raad zowel *à charge* als *à décharge* gebeuren. De Tuchtcommissie stelt op basis van het voorgaande vast dat dit blijkbaar niet gebeurd is, nu er in het dossier belangrijke elementen ontbreken, die eventueel in het voordeel van de betrokken bedrijfsrevisor zouden zijn. Door het feit dat het tuchtdossier niet volledig is, kan men niet nagaan hoe het tuchtdossier in de eerste fase is gevoerd en of men al dan niet tot bepaalde besluiten is gekomen. Dit schendt de rechten van verdediging. Een tuchtdossier moet volledig zijn. Dit is zowel in het belang van de vervolgte partij, die zich doeltreffend moet kunnen verdedigen, als voor de tuchtinstantie die met kennis van zaken moeten kunnen oordelen⁵.

³ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 18 april 2013, nr. 410/10/N (waarschuwing; beroep ingesteld).

⁴ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 26 oktober 2012, nr. 411/10/N (bestreden beslissing teniet gedaan).

⁵ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 18 april 2013, nr. 410/10/N (waarschuwing; beroep ingesteld); Raad van State, arrest van 25 oktober 2005 in de zaak nr. 150.547 en arrest van 27 november 2006 in de zaak nr. 165.138, www.raadvst-consetat.be). De vervolgte partij moet kunnen oordelen of een stuk dienstig kan zijn voor zijn verdediging (R.v.St., arrest van 26 juni 1996 in de zaak nr. 60.588, www.raadvst-consetat.be). Zie in dit verband o.m. Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 24 maart 2010, nr. 382/09/N (tussenbeslissing) en Tilleman, B., Overzicht van de tuchtrechtspraak 2008-medio 2010 en de bespreking van de naleving van de verplichtingen van de bedrijfsrevisor, blz. 12.

In het verlengde van de problematiek van het ontbreken van de eerste fase van het onderzoek en de daarmee gepaard gaande onvolledigheid van het dossier, wijst de bedrijfsrevisor erop dat de onderzoeksceel en daarop voortgaand de Raad, tot een oordeel komen omtrent de kwaliteit van de audit en de werkdossiers, zonder de werkdossiers zelf te hebben onderzocht. De Tuchtcommissie is van oordeel dat men bij de beoordeling over de kwaliteit van de audit door de onderzoekers van het IBR toch kan verwachten dat de werkdossiers zelf zouden worden onderzocht.

Dit is blijkbaar niet gebeurd in de tweede fase van het onderzoek, waarop de tuchtvordering is gebaseerd. De onderzoeksceel heeft zich beperkt tot het onderzoek van de deskundigenverslagen in het strafdossier. Technisch gezien was er geen probleem om de werkdossiers in te kijken. Het argument van de Raad dat een onderzoek van de werkdossiers niet nodig is, aangezien hij enkel moet nagaan of de gedragingen van de bedrijfsrevisor een inbreuk impliceren op de deontologische regels, en dus gedragingen die niet het voorwerp uitmaken van een inbreuk niet verder moeten onderzocht worden, kan niet gevolgd worden. Zoals hiervoor reeds aangehaald, dient het onderzoek à charge en à décharge gevoerd te worden. Gedragingen die geen inbreuk zouden vormen op de deontologische regels kunnen wel degelijk relevant zijn bij de beoordeling over het geheel van de audit. Bij een kwaliteitscontrole, dat op zich geen repressief doel heeft, gaat men de werkdossiers onderzoeken. Bij een tuchtprocedure, met de daarmee verbonden gevolgen voor de betrokken bedrijfsrevisor, kan men dan ook, *a fortiori*, verwachten dat deze werkdossiers aan een autonoom en effectief onderzoek worden onderworpen. Door de deskundigenverslagen uit het strafdossier als uitgangspunt te nemen voor het onderzoek, zonder onderzoek van de eigenlijke werkdossiers is het gevoerde onderzoek onvolledig. Bepaalde besluiten of vaststellingen, die uit een eigen onderzoek door de tuchtorganen van het IBR zouden voortvloeien, hadden bepaalde elementen/inzichten naar voor kunnen brengen in het voordeel van de heer (x).

De rechten van verdediging van de bedrijfsrevisor zijn geschonden nu het eerste deel van het onderzoek in het tuchtdossier ontbreekt. Eveneens leidt de vaststelling dat het onderzoek onvolledig werd gevoerd, aangezien de werkdossiers, hoewel dit mogelijk was, niet autonoom werden onderzocht, tot het besluit dat rechten van verdediging zijn geschonden⁶.

§ 2. Adiëring Kamer van Verwijzing en Instaatstelling (KVI)

6. VEREISTE GELDIGE BESLISSING TOT ADIËRING KVI – Een beslissing tot adiëring van het KVI kan enkel op grond van een rechtsgeldige akte die het Instituut kon verbinden. Het verslag om het Instituut te verbinden dient ondertekend te zijn door de voorzitter of de ondervoorzitter van de Raad van het IBR, behoudens bij een door de Raad verleende machtiging om te ondertekenen. Het raadsverslag vermeldde niet dat de machtiging werd verleend aan de secretaris om te ondertekenen en in zijn memorie voert de Raad ook niet aan dat niettegenstaande de ontstentenis van zulke vermelding die machtiging niettemin werd verleend. Zodoende werd besloten dat de KVI niet werd geadieerd door een rechtsgeldige akte die het Instituut verbindt. Daarenboven stelt de beslissing van 6 december 2010 van de KVI, die de bedrijfsrevisor naar de Tuchtcommissie verwees, dat de doorverwijzing wordt beslist “voor de motieven opgenomen in het verslag van het IBR van 4 juni 2010, die de KVI tot de hare maakt”. Zodoende herneemt de verwijzingsbeslissing de motieven van een onregelmatige akte, die niet geldig kon adiëren, en die zelfs door onregelmatigheid is aangetast.

⁶ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 15 juni 2012, nr. 412/10/N (schorsing van twee weken).

§ 3. Verwijzing door Kamer van Verwijzing en Instaatstelling (KVI)

7. BETWISTING REGELMATIGHEID BEHOORT NIET TOT DE BEVOEGDHEID TUCHTORGANEN - De KVI verwees een zaak door met de volgende formule: “dat er voldoende tenlasteleggingen zijn om bedrijfsrevisor x naar de tuchtcommissie door te verwijzen voor de motieven en inbreuken opgenomen in het verslag van de Raad van het IBR aan de KVI die de KVI tot de hare maakt”. De bedrijfsrevisor argumenteerde dat deze beslissing geen blijk gaf van onpartijdigheid. De Tuchtcommissie oordeelde echter dat het haar niet toekomt om te oordelen over de regelmatigheid van de beslissingen genomen door de KVI⁷.

§ 4. Hoger Beroep

8. TERMIJN VOOR HOGER BEROEP PROBLEEM NIET-VERMELDING DATUM AANBIEDING AANGETEKENDE ZENDING - Volgens artikel 64, § 1 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor dient het hoger beroep door de bedrijfsrevisor te worden ingesteld binnen een termijn van dertig dagen na de kennisgeving van de beslissing. Artikel 53bis Gerechtelijk Wetboek schrijft voor dat wanneer de vermelde kennisgeving is gebeurd bij een ter post aangetekende brief met ontvangstbewijs, de termijn begint te lopen vanaf de eerste dag die volgt op de dag waarop de kennisgeving door de postdiensten werd aangeboden op de woonplaats van de geadresseerde. Bij ontstentenis van vermelding van de datum waarop de aangetekende zending werd aangeboden, kan niet worden bepaald op welke dag de termijn om beroep in te stellen is beginnen te lopen. Men moet dan de meest gunstige termijn kiezen om de tijdigheid van het beroep te beoordelen.

In een geval waar een aangetekend schrijven werd aangeboden aan de post op 14 december, werd geoordeeld dat de vroegste termijn van kennisgeving 18 december. Het beroep was in dat geval ontijdig. De brief werd echter aan de bestemming afgegeven op 20 december, maar er wordt niet vermeld wanneer hij werd aangeboden. Stemt de datum van afgifte overeen met de datum van aanbieding, dan is de beroepstermijn niet eerder beginnen te lopen dan op 21 december. In dat geval was het beroep tijd⁸.

§ 5. Redelijke termijn

A. Toepassingsgebied regel redelijke termijn

9. REDELIJKE TERMIJN OOK VOOR GEWEZEN BEDRIJFSREVISOREN – De Raad van het IBR was van oordeel dat artikel 6.1 EVRM enkel van toepassing is bij “*het vaststellen van burgerlijke rechten of verplichtingen of het bepalen van de gegrondheid van een strafvordering.*” In de mate dat een bedrijfsrevisor zijn ontslag als bedrijfsrevisor had aangeboden, zou, aldus de Raad, het recht om verder te werken als bedrijfsrevisor *in casu* geen voorwerp meer hebben en valt de tuchtprocedure niet binnen het toepassingsgebied van art. 6.1 EVRM. Dit heeft tot gevolg dat het recht op een redelijke termijn niet geldt voor de betrokken bedrijfsrevisor.

⁷ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 13 december 2012, nr. 426/11/N (waarschuwing; definitieve beslissing).

⁸ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 24 mei 2013, nr. 427/11/N (berisping).

Deze redenering werd verworpen door de Nederlandstalige Tuchtcommissie⁹. Er is nergens voorzien dat men deze sancties niet kan opleggen aan een bedrijfsrevisor die inmiddels ontslag heeft genomen. Een schorsing of een schrapping leidt ertoe dat de bedrijfsrevisor het recht wordt ontnomen om tijdelijk dan wel definitief het beroep van bedrijfsrevisor uit te oefenen. Het feit dat hij op het ogenblik van de uitspraak geen bedrijfsrevisor meer is, doet hieraan geen afbreuk.

De gewezen bedrijfsrevisor kan immers, indien hij aan de voorwaarden voldoet, zijn wedertoelating vragen.

Artikel 29 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 bepaalt in dit verband dat de straf die in dat geval zou worden uitgesproken, slechts van kracht wordt in geval van wedertoelating.

Het is trouwens op basis van ditzelfde artikel dat de Raad, niettegenstaande het ontslag van de heer (x) en de aanvaarding ervan, de Tuchtcommissie heeft gevraagd de procedure voort te zetten. Het al dan niet ontnemen van het recht een beroep (tijdelijk of definitief) uit te oefenen, is het ontnemen van een burgerlijk recht, zodat in dit geval art. 6.1 EVRM wel degelijk van toepassing is. Een tuchtsanctie, zelfs een lichte zoals een waarschuwing of een berisping, kan hoewel het geen directe implicaties heeft op materieel vlak, de eer of de publieke geloofwaardigheid van de bedrijfsrevisor die ze oploopt aantasten, hetgeen ook kan beschouwd worden als een aantasting van een burgerlijk recht¹⁰.

10. VERZAKING AAN HET RECHT OP EEN REDELIJKE TERMIJN KAN ENKEL ONDUBBELZINNIG, EEN VRAAG TOT SCHORSING NIET VOLDOENDE – Een vraag om alle tuchtrechtelijke stappen te schorsen in afwachting van de definitieve uitspraak in de strafprocedure kan niet worden gekwalificeerd als een onmiskenbare en ondubbelzinnige afstand van recht. Het kan er hoogstens toe leiden dat er sprake is van een beperkte periode van inactiviteit (met de daarbij gepaarde gaande verlenging van de termijn voor behandeling van de tuchtprocedure).

11. REDELIJKE TERMIJN VOOR VERVOLGING VERTREKPUNT – Een eerste punt van discussie betreft het vertrekpunt voor de redelijke termijn. Hier is er een verschil van standpunt tussen de Nederlandstalige Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep van het IBR.

Naar de opvatting van de Nederlandstalige Commissie van Beroep begint de redelijke termijn in de zin van artikel 6.1 EVRM te lopen vanaf het ogenblik waarop de betrokkene door de tuchtverheid 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 daad van onderzoek onder de dreiging van tuchtvervolgning leeft en dit een ernstige weerslag heeft op zijn persoonlijke situatie (Cass. 13 maart 2008, www.juridat.be). Bij een bedrijfsrevisor begint de termijn te lopen vanaf het ogenblik waarop de KVI de betrokkene inlicht dat een dossier bij haar aanhangig is gemaakt. Zodoende is aan de bedrijfsrevisor eerst op dat ogenblik kennis gegeven van de hem ten laste gelegde feiten met de dreiging van een tuchtprocedure als gevolg en is de redelijke termijn toen aangevangen¹¹.

⁹ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 18 april 2013, nr. 421/11/N (vordering is onontvankelijk; definitieve beslissing).

¹⁰ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 18 april 2013, nr. 421/11/N (vordering is onontvankelijk; definitieve beslissing).

¹¹ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 24 mei 2013, nr. 427/11/N (berisping).

De Nederlandstalige Tuchtcommissie huldigt een andere stelling. In het licht van de doelstelling van het recht op berechting binnen een redelijke termijn, met name de onzekerheid van de beklaagde omtrent de tegen hem gevoerde vervolging te beperken, moet de beoordeling van het aanvangspunt soepel gebeuren. Op die manier worden de negatieve gevolgen waartoe een vervolging aanleiding kan geven, geminimaliseerd. Ook kan een langdurige procedure de bewijsvoering en de rechten van verdediging in het gedrang brengen.

Het is dus niet nodig dat er sprake is van een effectieve inverdenkingstelling. Het gaat om het ogenblik dat men weet dat men zich zal moeten verdedigen.

De Tuchtcommissie stelt vast dat dit onmiskenbaar het geval was op het ogenblik van het plaatsbezoek op 24 november 2000 bij (A) te (...). Het plaatsbezoek heeft wel degelijk een belangrijke impact en, onder meer in de context van de op dat ogenblik negatieve berichtgeving in pers, was er in hoofde van de heer (x) duidelijk een dreiging van een tuchtvervolging. Hij moest vanaf dan verschillende malen toelichting geven. Verder blijkt dat er in die eerste periode wel degelijk verschillende onderzoeksdaeden werden gesteld, waaronder verschillende plaatsbezoeken, en kopienames van dossiers. Het argument van de Raad dat uiteindelijk slechts 4% van de zaken die geopend worden bij de Commissie van Toezicht leiden tot een tuchtrechtelijke vervolging werd niet relevant geacht. Het was immers *in casu* duidelijk dat bij de eerste onderzoeken een dreiging voor tuchtvervolging aanwezig was¹².

Een bedrijfsrevisor x krijgt een injunctie op 13 februari 2008 naar aanleiding van een kwaliteitscontrole 2006. Er vindt een vervroegde kwaliteitscontrole plaats in september 2008, met verslag op 28 december 2009, en overmaking van de documenten inzake de kwaliteitscontrole aan de Commissie Kwaliteitscontrole op 10 februari 2010. Er is een onderhoud van de bedrijfsrevisor met een delegatie van de Commissie Kwaliteitscontrole op 26 november 2010 en de Commissie Kwaliteitscontrole beëindigde haar werkzaamheden op 11 februari 2011. Het verslag van de Raad van het IBR dateert van 14.11.2011 en werd op 15.11.2011 overgemaakt aan de KVI die op 18 maart 2012 de beslissing van 14 maart 2012 meedeelt aan de Tuchtcommissie. De zaak werd vastgesteld op de Tuchtcommissie op 14 maart 2013 en verdaagd naar april 2013 op vraag van de bedrijfsrevisor. Er zijn in dit dossier geen ongerechtvaardigde vertragingen opgetreden in de besluitvorming¹³.

12. REDELIJKE TERMIJN – ELEMENTEN VAN BEOORDELING

De redelijke termijn dient steeds *in concreto* te worden beoordeeld.

Vaak loopt parallel met de tuchtprocedure een zeer complexe en uitgebreide strafzaak, maar men kan de tuchtprocedure en strafprocedure niet met elkaar vermengen. Het is niet steeds nodig heel het strafdossier te onderzoeken. De complexiteit van de strafzaak is niet gelijk te stellen met de complexiteit van de tuchtzaak, die uiteindelijk toch van een andere omvang is dan de strafzaak en uiteindelijk een andere finaliteit heeft. Bij de beoordeling van de redelijke termijn is de complexiteit een element om het al dan niet overschrijden van een redelijke termijn te beoordelen, waarbij men desgevallend een langere duur dan normaal kan verantwoorden. Dit neemt echter niet weg dat voor de behandeling van een zaak, hoe complex ook, de redelijke termijn kan overschreden worden.

¹² Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 18 april 2013, nr. 421/11/N (vordering is onontvankelijk; definitieve beslissing).

¹³ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 16 mei 2013, nr. 436/12/N (schorsing van zes weken; definitieve beslissing).

Uit een dossier bleek dat er een periode is van totale inactiviteit van het onderzoek van 5 jaar en 5 maanden. Deze periode van inactiviteit wordt niet voldoende verantwoord door de Raad. De inbeslagname van de werkdossiers in het kader van het strafonderzoek, is geen afdoende reden, gelet op het feit dat de betrokken bedrijfsrevisor beschikte over een substantieel deel van de werkpapieren in kopie, die reeds ter inzage waren gegeven aan de leden van het Commissie van Toezicht in de eerste fase van het onderzoek. Het IBR kreeg inzage in het strafdossier op 11 oktober 2006, nadat ze op 9 oktober 2006 inzage had gevraagd. Er wordt niet aangegeven waarom de inzage niet vroeger werd gevraagd. Het feit dat er een strafprocedure liep, kan ook niet als verantwoording gelden, nu het IBR in een brief van 14 december 2009 zelf aangaf dat men de onderzoekswerkzaamheden niet moest opschorten in afwachting van een uitspraak van het Hof.

Het opleggen van een tuchtsanctie in een dergelijke zaak zou, aldus de Raad, zonder de uitkomst van de strafprocedure af te wachten, niet verantwoord zijn, niet in het minst in het belang van de heer (x) zelf. Hoewel het niet noodzakelijk is, kan het inderdaad opportuun zijn om de uitspraak van de strafprocedure af te wachten, vooraleer een tuchtsanctie op te leggen. Deze vaststelling doet echter geen afbreuk aan het feit dat verder onderzoek van de werkpapieren vanuit tuchtrechtelijk oogpunt mogelijk was.

De werkzaamheden van de bedrijfsrevisor, waarover een inspecteur aangesteld in het kader van een kwaliteitscontrole 2008 rapporteerde, dateren van februari 2009. De inspecteur heeft het dossier overgemaakt op 25 juni 2009. De Raad heeft op 27 mei 2011 zijn werkzaamheden afgerond (hetzij bijna twee jaar later) en het dossier overgemaakt aan de KVI. De KVI heeft een beslissing genomen op 11 oktober 2011. De zaak is niet van aard dat jarenlange onderzoeken noodzakelijk zijn. Een jaar na de beslissing van de KVI, behandelt de tuchtcommissie de zaak. Het aanzienlijke verloop tussen de feiten en de behandeling voor de tuchtcommissie verzwakt mogelijk de middelen van verdediging en doet vragen rijzen over de efficiëntie van de vervolging. Hiermee wordt rekening gehouden bij de bepaling van de eventuele strafmaat in het voordeel van de bedrijfsrevisor¹⁴.

13. GEVOLGEN REDELIJKE TERMIJN : STRAFVERMINDERING UITZONDERLIJK VERVALLENVERKLARING – Ten aanzien van de weerslag van de redelijke termijn op de ontvankelijkheid van de tuchtvordering, heeft de overschrijding van die termijn niet tot gevolg dat de tuchtvordering niet meer kan worden ontvangen. Indien de redelijke termijn werd overschreden, is per se een fundamenteel recht dat artikel 6.1 EVRM toekent, geschonden. Evenwel dienen de gevolgen van een dergelijke schending in elk geval concreet te worden beoordeeld op basis van het globale verloop van het onderzoek en van de rechtspleging en komen ze tot uiting in de toemeting van de passende sanctie¹⁵. Indien het overschrijden van de redelijke termijn de bewijsvoering en het recht van verdediging van de verdachte echter ernstig en onherstelbaar heeft aangetast, zou men hem van strafvervolging kunnen ontslaan¹⁶.

¹⁴ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 13 december 2012, nr. 426/11/N (waarschuwing; definitieve beslissing).

¹⁵ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 24 mei 2013, nr. 427/11/N (berisping); Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 18 april 2013, nr. 421/11/N (vordering is onontvankelijk; definitieve beslissing).

¹⁶ Zie in dit verband onder meer Cass. 24 november 2009, AR P09.1080.N, concl. M. Timperman; Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 18 april 2013, nr. 421/11/N (vordering is onontvankelijk; definitieve beslissing).

Een bedrijfsrevisor wees erop dat door het verstrijken van een lange periode na de feiten de bewijsvoering ernstig was aangetast. Dit volgde onder meer uit het feit dat zijn herinneringen en die van andere betrokkenen over de complexe details en het omvangrijke dossier onvermijdelijk achteruit zijn gegaan. De Tuchtcommissie stelde echter vast dat de betrokken bedrijfsrevisor niet concreet aantoonde in welke mate hij zich niet zou hebben kunnen verweren¹⁷.

§ 6. Rechtsplegingsvergoeding

14. BETWISTING – Het verzoek om een rechtsplegingsvergoeding toe te kennen ten laste van de Raad van het IBR kan niet worden ingewilligd. Aan de tuchtrechtspleging zijn krachtens wetsbepaling geen kosten verbonden¹⁸. In een ander geval legde de Nederlandstalige Tuchtcommissie wel 1200 EUR rechtsplegingsvergoeding op¹⁹.

Hoofdstuk 3. Tuchtrechtelijke verplichtingen.

§ 1. Onafhankelijkheid van de commissaris/bedrijfsrevisor

15. NEGEREN INJUNCTIE OPGELEGD VOOR ONAFHANKELIJKHEID EN VERDER WERKEN ALS MEDEWERKER BEDRIJFSREVISOR IN ONDERAANNEMING – Een bedrijfsrevisor (x) ontving een injunctie van de Raad van het IBR om een einde te stellen aan het commissarismandaat in de SA (b). Er was namelijk vastgesteld dat in deze vennootschap bijstand werd verleend of werd deelgenomen aan de voorbereiding of het voeren van de boekhouding door de vennootschap (c) NV waarmee de bedrijfsrevisor een samenwerkingsverband heeft. Naar aanleiding van deze injunctie heeft bedrijfsrevisor (x) ontslag genomen als commissaris en werd hij opgevolgd door bedrijfsrevisor (a). Na de opgelegde injunctie bleef bedrijfsrevisor (X) de materiële auditwerkzaamheden uitvoeren in het commissarismandaat in de vennootschap SA (b), waarvoor hij 75% van het mandaatbedrag aan bedrijfsrevisor (a) factureerde.

De bedrijfsrevisor (x) argumenteert dat hij in zijn hoedanigheid van "medewerker" van bedrijfsrevisor (a), meende dat het risico op schending van zijn onafhankelijkheid onbelangrijk was en dat hij voldoende veiligheidsmaatregelen had genomen die het risico van schending van zijn onafhankelijkheid op een aanvaardbaar niveau behielden. Hij wijst erop dat na de uitvoering van de voorbereidende werkzaamheden in volle onafhankelijkheid, bedrijfsrevisor (a) die werkzaamheden op zijn beurt in volle onafhankelijkheid heeft gecontroleerd om het verslag op te maken. Hij voert aan dat de SA (b) zich nergens over beklaagd heeft. Het verweer van de bedrijfsrevisor bevestigt dat deze nog steeds geen inzicht heeft nopens de ernst van de begane inbreuk, hoewel hij de materialiteit van de gepleegde feiten niet ontkent. Niet alleen moet de bedrijfsrevisor onafhankelijk zijn, ook zijn personeel/medewerker mag zich niet in een afhankelijke positie bevinden. Het gaat niet over de gewekte schijn, maar om een effectieve miskennis van een opgelegde injunctie. Zo nam (x) deel aan de fysische voorraadcontrole, verrichte de controle van de voorraadwaardering en deed de auditwerkzaamheden in onderaanneming voor de commissaris.

¹⁷ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 18 april 2013, nr. 421/11/N (vordering is onontvankelijk; definitieve beslissing).

¹⁸ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 24 mei 2013, nr. 427/11/N (berisping).

¹⁹ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 14 maart 2013, nr. 424/11/N (schorsing van twee maanden; definitieve beslissing); Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 14 maart 2013, nr. 438/12/N (waarschuwing; beroep ingesteld).

De inbreuk op artikel 133, § 1 van het Wetboek van vennootschappen en op art. 183ter, 2° van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 is bewezen.

De inbreuk op artikel 133, § 1 van het Wetboek van vennootschappen vormt tevens een inbreuk op artikelen 6 en 7 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren (algemene onafhankelijkheidsbepalingen) en op artikel 14, § 1 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren (onafhankelijkheidsbepaling met betrekking tot de uitvoering van een controletaak).

De onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor is essentieel voor het uitoefenen van zijn controlefunctie. Het miskennen van deze verplichting is in strijd met de waardigheid en de onafhankelijkheid die vrije beroepen kenmerkt (art. 3 KB 10.01.1994). Een schorsing van zes weken werd opgelegd²⁰.

16. BEWUST MEEWERKEN AAN DE OVERTREDING VAN INJUNCTIE – Ook de bedrijfsrevisor die meehielp om de injunctie te omzeilen werd tuchtrechtelijk vervolgd.

Ofschoon hij op de hoogte was van de injunctie opgelegd wegens een gebrek aan onafhankelijkheid van de betrokken bedrijfsrevisor, vormde dit voor hem geen beletsel om de voorbereidende werkzaamheden van het commissarismaandaat aan hem toe te vertrouwen.

Het feit dat de betrokken bedrijfsrevisor 75% van het mandaatbedrag aan hem factureert, bevestigt dat zijn tussenkomst in het commissarismaandaat niet gering was. De wijze waarop bedrijfsrevisor het commissarismaandaat uitoefende is strijdig met de professionele ethiek. De onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor impliceert professionele integriteit noodzakelijk voor het vertrouwen dat in het maatschappelijk verkeer aan zijn oordeel over de jaarrekening gesteld wordt. Door de samenwerking met bedrijfsrevisor (die een injunctie tot stopzetting van dit mandaat had in dit dossier), is er geen zekerheid dat zijn oordeel niet werd beïnvloed. Dat men niet de intentie zou gehad hebben een inbreuk te plegen, is geen ter zake dienend verweer. Een bedrijfsrevisor is ertoe gehouden de juiste beroepsmatige beoordeling te maken om te handelen in een geest van volledige onafhankelijkheid. Deze inbreuken houden ook een inbreuk in op paragraaf 1.2. van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht waarin wordt gesteld dat de bedrijfsrevisor zijn beroepsmatige beoordeling uitbrengt in een geest van volledige onafhankelijkheid en dat de bedrijfsrevisor zich dient te onthouden van alles wat aan deze onafhankelijkheid enige afbreuk kan doen.

Uit wat voorafgaat volgt dat tevens een inbreuk gepleegd werd op de artikelen 6, 7 en 8 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren (algemene onafhankelijkheidsbepalingen); en op het artikel 14, § 1 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor (onafhankelijkheidsbepaling met betrekking tot de uitvoering van een controletaak).

Artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 bepaalt :*"De bedrijfsrevisor moet iedere handeling of houding vermijden die in strijd zou zijn, hetzij met de waardigheid, de rechtschapenheid of de kiesheid, hetzij met het respect dat hij aan zijn confraters verschuldigd is, hetzij met de onafhankelijkheid die de vrije beroepen kenmerkt"*. De samenwerking van een bedrijfsrevisor met een confrater in een dossier waarin deze laatste niet kon optreden als commissaris, geeft blijk van een gemis aan kiesheid en

²⁰ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 16 mei 2013, nr. 436/12/N (schorsing van zes weken; definitieve beslissing).

waardigheid zoals deze van een bedrijfsrevisor verwacht worden. De betrokken bedrijfsrevisor kreeg een waarschuwing²¹.

17. VERRICHTEN VAN REVISORALE/COMMISSARIS OPDRACHTEN VOOR VENNOOTSCHAP DIE BEROEP DOET OP EEN ACCOUNTANTSKANTOOR WAARVAN BEDRIJFSREVISOR AANDEELHOUDER EN BOEKHOUDER IS – Een bedrijfsrevisor sloot een overeenkomst tot overname van de aandelen van een accountantskantoor onder opschortende voorwaarde te slagen in het examen van accountant. Het feit dat er een opschortende voorwaarde in de overnameovereenkomst is opgenomen, neemt de onafhankelijkheidsproblematiek, geenszins weg. De overnameovereenkomst is weliswaar onderhevig aan een opschortende voorwaarde, maar bestaat reeds, waardoor er een economisch belang in de vennootschap bestaat.

De onafhankelijkheid komt bijgevolg in het gedrang wanneer de bedrijfsrevisor een revisorale opdracht uitvoert voor vennootschappen die een beroep doen op de diensten van het accountancykantoor waarin hij een belang heeft.

De Tuchtcommissie is dan ook van oordeel dat een inbreuk werd gepleegd op de onafhankelijkheidsregels, met name:

- artikel 133, lid 1 van het Wetboek van vennootschappen (onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing op de commissaris)
- de artikelen 6 en 7 (algemene onafhankelijkheidsbepalingen) en artikel 14 (onafhankelijkheidsbepaling met betrekking tot het uitvoeren van een revisorale opdracht) van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren
- artikel 14, § 1 van de wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor (onafhankelijkheidsbepaling met betrekking tot de uitvoering van een controletaak).

Eveneens houdt dit een inbreuk in op de controlenorm opgenomen in paragraaf 1.2 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht, die stelt dat de bedrijfsrevisor zijn beroepsmatige beoordeling uitbrengt in de geest van volledige onafhankelijkheid.

De Tuchtcommissie is van oordeel dat hij door commissarisverslagen af te leveren, terwijl de boekhouding van deze vennootschappen werd gevoerd door een accountantskantoor dat het voorwerp uitmaakte van een overname door hem, zich niet onafhankelijk kon verklaren.

In dit verband kan eveneens verwezen worden naar artikel 183^{ter}, 2° van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, dat bepaalt dat een bedrijfsrevisor zich niet onafhankelijk kan verklaren, als een met de commissaris verbonden vennootschap *“bijstand verleent of deelneemt aan de voorbereiding of het voeren van de boekhouding of aan de opstelling van de jaarrekening (..) van de gecontroleerde vennootschap”*.

18. COMMISSARIS MOEDERVENNOOTSCHAP KAN NIET VEREFFENAAR ZIJN VAN DOCHTERVENNOOTSCHAP – Een bedrijfsrevisor kan het mandaat van commissaris binnen de moedervernootschap niet verder uitoefenen wanneer hij vereffenaar is van een dochtervernootschap. De afwezigheid van risico gelet op de financiële steun van de overheid belet niet dat de bedrijfsrevisor zijn commissarismandaat niet kan verderzetten.

²¹ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 18 april 2013, nr. 445/12/N (waarschuwing; definitieve beslissing).

Een bedrijfsrevisor moet niet alleen zijn mandaat in volle onafhankelijkheid uitoefenen, maar ook in schijnbare onafhankelijkheid²².

19. ONVERENIGBARE ACTIVITEITEN – Een bedrijfsrevisor oefende de functie van financieel directeur uit. De uitoefening van een dergelijke functie kan niet beschouwd worden als een punctuele consultancy- of expertiseopdracht. Het betreft de uitoefening van een commerciële activiteit van zaakwaarneming verboden voor de bedrijfsrevisor. Bovendien had hij een betalingsbevoegdheid, ook al heeft hij die zelden gebruikt (o.m. om de betaling te regelen van de laatste salarissen van de werknemers). Hij nam deel aan een vergadering van de raad van bestuur en kreeg daar het mandaat om aangifte te doen van faillissement. Bovendien had de bedrijfsrevisor zowel bedrijfskaartjes als een e-mailadres waardoor de indruk werd gegeven naar derden toe dat hij deel uitmaakte van de vennootschapsorganen. Zelfs indien hij niet formeel als bestuurder werd aangesteld, heeft hij handelingen gesteld als feitelijk bestuurder. De honoraria die in het kader van die verboden activiteiten werden opgenomen werden niet aangegeven aan het IBR voor de variabele bijdrage. Gelet op de ernst van de feiten werd een schorsing van zes maanden opgelegd. De Commissie van Beroep overwoog dat de overtreding eerder het resultaat was van een normvervaging dan van een opzettelijke schending. De Commissie van Beroep herleidde de sanctie tot een schorsing van twee maanden²³.

§ 2. Schending van Wetboek van vennootschappen

20. VERPLICHTING TOT AKTERING WEIGERING PUBLICATIE BESLUIT INZAKE BEZOLDIGING COMMISSARIS IN DOSSIER – Artikel 134, § 2 van het Wetboek van vennootschappen bepaalt dat bij de aanvang van de opdracht van de commissarissen de algemene vergadering hun bezoldiging vaststelt. De notulen van de algemene vergadering die tot de benoeming van de commissaris besliste, ontbraken in een gecontroleerd dossier. Tevens werd de publicatie hieromtrent in de bijlagen van het Belgisch Staatsblad niet teruggevonden. De bedrijfsrevisor betwist deze tenlastelegging en stelde dat deze tekortkoming hem niet ten laste kan gelegd worden en dat hij bij de gedelegeerd bestuurder wel degelijk heeft aangedrongen op de publicatie van het besluit. In dit geval bestaat de inbreuk erin dat de bedrijfsrevisor de tekortkoming (d.i. de weigering van het bestuur) had moeten vermelden in zijn verslag. De inbreuk werd dan ook bewezen geacht²⁴.

§ 3. Schending van de waardigheid

21. Artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 stelt dat de bedrijfsrevisor iedere handeling of houding moet vermijden die in strijd zou zijn, hetzij met de waardigheid, de rechtschapenheid of de kiesheid, hetzij met het respect dat hij aan zijn confraters verschuldigd is, hetzij met de onafhankelijkheid die de vrije beroepen kenmerkt.

Aan bedrijfsrevisor (x) wordt ten laste gelegd dat het factureren van beroepswerkzaamheden in zijn hoedanigheid van bedrijfsrevisor, door middel van een vennootschap die niet erkend is door het Instituut, behoudens de mogelijke strijdigheid met de strafwet (cf. art. 78, § 1, 1° van de wet van 22 juli 1953), strijdig is met de

²² Franstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 28 juni 2012, nr. 440/12/F (waarschuwing; beroep verworpen).

²³ Franstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 7 september 2012, nr. 425/11/F (schorsing van twee maanden).

²⁴ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 18 april 2013, nr. 428/11/N (schorsing van één maand; beroep ingesteld).

beginselen van de eer en de waardigheid die de bedrijfsrevisoren dienen te bewegen bij de beroepsuitoefening²⁵.

De vennootschap waarin bedrijfsrevisor (x) zijn beroepswerkzaamheden van bedrijfsrevisor uitoefent, is inmiddels erkend door het Instituut.

22. BEDRIJFSREVISOR VERKLAART ZICH VERHINDERD EN VOLDOET TOCH REVISORALE OPDRACHTEN EN BETAALDE TEN ONRECHTE GEEN BIJDRAGEN – De bedrijfsrevisor heeft zich in de periode 2008-2009 verhinderd verklaard, terwijl hij niet aan de voorwaarden voldeed en nog revisorale opdrachten heeft uitgevoerd.

De bedrijfsrevisor betwist deze vaststellingen op zich ook niet.

Op manier heeft hij zich ten onrechte onttrokken aan het toezicht van het Instituut (art. 32, § 1 van de wet van 22 juli 1953), maar heeft hij ook onvoldoende bijdragen tot de werkingskosten van het Instituut betaald. Dit impliceert dat hij tekort is gekomen aan de achting verschuldigd ten aanzien van het Instituut en zijn organen en als dusdanig artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 heeft geschonden. Dit artikel bepaalt: “*De bedrijfsrevisor met iedere handeling of houding vermijden die in strijd zou zijn, hetzij met de waardigheid, de rechtschapenheid of de kiesheid, hetzij met het respect dat hij zijn confraters verschuldigd is, hetzij met de onafhankelijkheid die de vrije beroepen kenmerken.*”²⁶.

23. De heer (x) heeft een vennootschap opgericht (19 maart 2009) die de benaming “Bedrijfsrevisoren” voerde zonder dat hiervoor voorafgaandelijk een erkenning werd aangevraagd. Dit is een duidelijke schending van art. 11, § 1 van de wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van een instituut van de bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van de bedrijfsrevisor.

Verder heeft hij door een inbreng in natura, *goodwill* gelieerd aan *de levering van diensten voorbehouden aan bedrijfsrevisoren*, ingebracht in deze vennootschap die niet als bedrijfsrevisorenvennootschap erkend was.

Door commissarismandaten uit te voeren en commissarisverslagen te ondertekenen voor vennootschappen waarvoor hij niet als commissaris (vaste vertegenwoordiger van de commissaris) was benoemd, beging hij een inbreuk op art. 132 Wetboek van Vennootschappen.

De heer (x) heeft eveneens commissarismandaten uitgevoerd en commissarisverslagen ondertekend als vaste vertegenwoordiger van een vennootschap die sedert 3 april 2009 geen bedrijfsrevisor meer was. Er was reeds voorafgaandelijk meegedeeld dat de vennootschap sinds 17 juni 2008 niet meer voldeed aan de voorwaarden om de titel van bedrijfsrevisor te dragen.

Verder blijkt dat hij commissarismandaten heeft uitgevoerd en verslagen heeft ondertekend als vaste vertegenwoordiger van een vennootschap die hij niet kon vertegenwoordigen. Hij was noch zaakvoerder, noch aandeelhouder in de vennootschap, en er wordt niet aangetoond dat hij anderszins met de vennootschap verbonden was. Dit maakt een inbreuk uit op artikel 16 van de wet van 22 juli 1953.

Deze houding en werkwijze brengt de geloofwaardigheid van de handtekening/attestering van een bedrijfsrevisor in het gedrang.

Op die manier wordt het vertrouwen van de gecontroleerde vennootschap in het bijzonder en het publiek vertrouwen in de bedrijfsrevisoren en de wijze waarop deze zich van hun taak kwijten in het algemeen, in ernstige mate geschaad. Geloofwaardigheid en

²⁵ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 18 april 2013, nr. 428/11/N (schorsing van één maand; beroep ingesteld).

²⁶ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 14 maart 2013, nr. 424/11/N (schorsing van twee maanden; definitieve beslissing).

het publiek vertrouwen raken de essentie van het beroep van bedrijfsrevisor. De wijze waarop de heer (x) tewerk is gegaan is dan ook in dit kader alleen al onaanvaardbaar. Naast eventueel strafrechtelijke consequenties voortvloeiend uit de hiervoor geschetste handelswijze, brengt de bedrijfsrevisor, door niet geldig gemandateerd te zijn, de geldigheid van de beslissingen van de gecontroleerde vennootschappen, steunende op de ongeldige commissarisverslagen in het gevaar, met alle mogelijke, gevolgen van dien.

Een schorsing van zes maanden werd opgelegd²⁷.

24. De inbreuken ten laste gelegd van een bedrijfsrevisor betroffen het niet betalen van de jaarlijkse bijdrage ter financiering van de werkingskosten van het Instituut zoals bepaald in artikel 2 van het koninklijk besluit van 7 juni 2007 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het instituut van de Bedrijfsrevisoren. De heer (x) begaat een inbreuk op artikel 12 van de wet van 22 juli 1953 waarin is gesteld dat iedere bedrijfsrevisor die in België geregistreerd is een jaarlijkse bijdrage betaalt ter financiering van de werkingskosten van het Instituut. Het volgehouden negeren van de briefwisseling van de Raad is gelet op de plichten van een bedrijfsrevisor zoals bepaald in artikelen 2 en 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994, onwaardig gedrag. De betrokken bedrijfsrevisor werd een schorsing opgelegd van 1 maand, nu hij reeds zesmaal betrokken was in een tuchtprocedure²⁸.

§ 4. Schending algemene controlenormen.

25. SCHENDING ALGEMENE CONTROLENORMEN: AFWEZIGHEID BEOORDELINGSTOLERANTIE – In een auditdossier wordt in de auditbemerkingen aangegeven dat er voor 469.000 EUR aanpassingen vereist waren; die werden niet doorgevoerd en toch werd geen voorbehoud geformuleerd. De aanpassingen sloegen voor ongeveer 2/3 van het aangegeven bedrag (318.000 EUR) op niet-gerealiseerde verliezen op valuta-optiecontracten en voor het overige 1/3 op diverse verschillen. Het werkdossier geeft niet aan welke norm gehanteerd wordt om te bepalen of de aanpassingen een materiële betekenis hebben en evenmin dat desbetreffend een toets werd uitgevoerd.

Er bestaat onbetwistbaar een ruime beoordelingsmarge bij de toetsing of een auditverschil al dan niet een materieel belang vertoont. Bijgevolg rijst de vraag naar de kritische grens om te stellen dat een onjuistheid de betrouwbaarheid van de informatie bedreigt, naar cijfers toe en wegens de aard van de onjuistheid.

In stelsels van financiële verslaggeving licht men het begrip materialiteit in de context van het opstellen en het presenteren van financiële overzichten vaak toe.

Ook al kunnen die stelsels de materialiteit in verschillende termen benaderen, toch kan de vraag of een auditvaststelling van materieel belang is, worden afgelijnd aan de hand van volgende algemene normen:

(-) afwijkingen, met inbegrip van weglatingen, afzonderlijk of gezamenlijk, worden van materieel belang geacht indien daarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij een invloed zullen hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten nemen;

(-) oordeelsvormingen met betrekking tot de materialiteit komen tot stand in het licht van de gegeven omstandigheden en worden door de omvang of de aard van een afwijking, of door een combinatie van beide, beïnvloed;

²⁷ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 14 maart 2013, nr. 439/12/N (schorsing van zes maanden; definitieve beslissing).

²⁸ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 14 maart 2013, nr. 448/12/N (schorsing van één maand; verzet aangetekend).

(-) bij oordeelsvormingen met betrekking tot aangelegenheden die van materieel belang zijn voor de gebruikers van financiële overzichten, worden de gemeenschappelijke behoeften aan financiële informatie van de gebruikers als groep overwogen. Het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke individuele gebruikers, van wie de behoeften ver uiteen kunnen lopen, wordt niet overwogen.

Vast staat dat de nodige argumentatie inzake de beoordelingstolerantie niet voorhanden was in het werkdocument en de relevante toetsingen voor de beantwoording van de vraag of de tolerantie, kwantitatief en kwalitatief beschouwd, naar een voorbehoud moest leiden, werden niet uitgevoerd²⁹.

26. WERKDOCUMENTEN MOETEN BEWIJS LEVEREN VAN UITGEVOERDE CONTROLES³⁰ – In een dossier werd vastgesteld: 1°) veel uitgevoerde controles, waarvan de conclusie niet steeds uitgebreid in het auditdossier werden vermeld, wel met OK, of commentaar indien noodzakelijk.; 2°) Feiten na balansdatum werden besproken met de directie, maar werden niet genotuleerd in het auditdossier; 3°) Een schriftelijk *management letter* werd niet opgesteld. Nochtans heeft de commissaris mondeling deze *management letter* besproken met de directie. Een standaard auditprogramma is aanwezig, maar maakt geen gebruik van cross-referencing. Conclusies per rubriek zijn soms nogal summier.

De stukken van het dossier laten volgens bedrijfsrevisor (x) niet toe om aan te nemen dat het werkdocument niet toereikend werd gedocumenteerd om te kunnen uitmaken of de nodige controleverrichtingen werden uitgevoerd. De werkdocumenten moeten het bewijs leveren van de uitgevoerde controles zowel op kwantitatief als op kwalitatief gebied evenals van de besluiten waartoe de controlewerkzaamheden hebben geleid.

Nu deze documenten ontbreken zijn de inbreuken bewezen³¹.

27. ORGANISATIE KANTOOR GEEN EXCUUS – De bedrijfsrevisor kan zich wat betreft de uitvoering van de taak als bedrijfsrevisor niet verschuilen achter het feit dat hij alleen werkt (zonder medewerkers of secretariaat). De wijze waarop het kantoor georganiseerd is, kan geen excuus zijn om niet aan de algemene controlenormen of andere wettelijke bepalingen te voldoen³².

28. NORMEN INZAKE CONTROLE VAN INBRENG IN NATURA EN QUASI-INBRENG VERPLICHTEN SCHRIFTELIJKE BEVESTIGING VAN AFWEZIGHEID VAN REVISORALE OPDRACHT DOOR ANDER REVISOR AFGELOPEN TWAALF MAANDEN – Paragraaf 2.1. van de normen inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng stelt dat de bedrijfsrevisor, die met de controle van een inbreng in natura of een quasi-inbreng wordt belast, na moet gaan of diezelfde opdracht niet aan een confrater werd toevertrouwd, en moet onderzoeken of er geen commissaris van rechtswege met de opdracht is belast. Paragraaf 2.1.1 van dezelfde normen verduidelijkt dat de bedrijfsrevisor een schriftelijke bevestiging zal vragen van de hem toevertrouwde opdracht, waarbij hij de cliënt verzoekt te verklaren of een andere bedrijfsrevisor in de loop van de voorafgaande twaalf maanden belast is of werd met een revisorale opdracht bij dezelfde vennootschap.

²⁹ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 24 mei 2013, nr. 427/11/N (berisping).

³⁰ Zie in dezelfde zin ook onder meer Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 14 maart 2013, nr. 433/12/N (waarschuwing; definitieve beslissing).

³¹ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 16 mei 2013, nr. 436/12/N. (schorsing van zes weken; definitieve beslissing).

³² Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 26 maart 2013, nr. 429/11/N (schorsing van twee maanden; verzet aangetekend).

Uit de vaststellingen van de inspecteur en de Commissie Kwaliteitscontrole blijkt dat bedrijfsrevisor (x) geen opdrachtbrief heeft verkregen in de tijdens de kwaliteitscontrole gecontroleerde wettelijke opdracht. De bedrijfsrevisor zet uiteen dat eerder voor wettelijke opdrachten gebruik gemaakt werd van een “aanstellingsbrief” en een “*representation letter*”. Inmiddels maakt hij gebruik van meer uitgebreide opdrachtbrieven³³.

29. GESCHONDEN CONTROLENORM MAG NIET LOUTERE AANBEVELING ZIJN – Paragraaf 3.17 van de Algemene controlenormen bepaalt dat wanneer de financiële overzichten, alsook het controleverslag, het voorwerp uitmaken van een publicatie, de bedrijfsrevisor aanbevolen wordt om na te gaan of de publicatie overeenstemt met de jaarrekening die door hem werd gecontroleerd. Een verslag van de controle vermeldt dat uit de dossiers niet kon worden afgeleid of de commissaris de voorgelegde jaarrekening vergeleken had met de bekendgemaakte/neergelegde jaarrekening. Hetzelfde geldt voor de overeenstemming met zijn verslag. De bedrijfsrevisor argumenteert dat artikel 3.17 een aanbeveling is en geen dwingende norm. De Tuchtcommissie achtte de tenlastelegging niet bewezen.

In hetzelfde dossier werd een schending ingeroepen van artikel 3.2. controlenorm inzake bevestigingen van de leiding van de entiteit die bepaalt dat de bevestigingsbrief gewoonlijk gedateerd is op een datum die niet ver ligt van de datum van het verslag over de jaarrekening.

Tijdens het nazicht van de dossiers over het boekjaar 2007, werd vastgesteld dat de bevestigingsbrief (gedateerd 2 juni 2008) formeel gezien enkele weken na de ondertekening van het commissarisverslag (gedateerd 21 april 2008) werd verkregen. De Tuchtcommissie oordeelde dat Paragraaf 3.2 van de controlenorm inzake bevestigingen van de leiding van de entiteit een aanbeveling uitmaakt dat de bevestigingsbrief gewoonlijk gedateerd is op een datum die niet ver ligt van de datum van het verslag over de jaarrekening. Een miskennis van deze paragraaf is geen inbreuk³⁴.

Hoofdstuk 4. Straftoemeting

30. VERZWARENDE EN VERZACHTENDE OMSTANDIGHEDEN VOOR STRAFTOEMETING – Een bedrijfsrevisor beargumenteerde de beoordelingstolerantie voor een bepaalde verrichting niet en had tegelijk ook onvoldoende oog voor de kwalitatieve dimensie. Bij de bestraffing (*in casu* een berisping) nam men in overweging dat de aard van de vastgestelde tekortkoming wel het vertrouwen van derden in de uitoefening van het beroep zou kunnen aantasten, maar in het voorliggende geval geen enkele schade aan derden werd berokkend³⁵. Het feit dat niemand schade heeft ondervonden van de inbreuken is eveneens een milderende factor³⁶. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer de tekortkomingen vooral een gebrek aan formalisme betreffen, zonder dat blijkt wordt gegeven van een verregaande onzorgvuldigheid³⁷.

³³ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 16 mei 2013, nr. 434/12/N (waarschuwing; definitieve beslissing).

³⁴ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 18 april 2013, nr. 428/11/N (schorsing van één maand; beroep ingesteld).

³⁵ Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 24 mei 2013, nr. 427/11/N (berisping).

³⁶ Franstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 25 februari 2013, nr. 435/12/F (berisping).

³⁷ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 13 december 2012, nr. 426/11/N (waarschuwing; definitieve beslissing); zie in dezelfde zin: Franstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 22 oktober 2012, nr. 432/11/F (berisping).

Als verzwarende factor geldt dat bij de betrokken bedrijfsrevisor meerdere gelijkaardige inbreuken werden vastgesteld³⁸ of dat de betrokken bedrijfsrevisor bij de vaststelling van schendingen van algemene controlenormen tot driemaal toe gecontroleerd werd, zonder dat dit aanleiding gaf tot fundamentele veranderingen, ondanks vele beloften. Van een bedrijfsrevisor met enige ervaring mag men verwachten dat hij zich bewust is van de ernst van de geformuleerde verwijten en kan men de nodige toewijding verwachten om zich te conformeren naar de beroepsregels in de toekomst³⁹.

Het feit dat men zijn tekortkomingen erkent is dan weer milderend. Net zoals het aanzienlijke tijdsverloop tussen de feiten en de beoordeling⁴⁰. Wanneer er hernieuwde inbreuken zijn, maar serieuze inspanningen zijn geleverd met het oog op kwaliteitsverbetering (bv. door het opzetten van een nieuwe organisatiestructuur)⁴¹, kan men mede gelet op het ontbreken van enig tuchtverleden een beperkte sanctie zoals een waarschuwing opleggen wegens schending van diverse algemene controlenormen⁴². Ook kan men rekening houden met de leeftijd van de bedrijfsrevisor en het feit dat hij aan het einde van zijn loopbaan komt⁴³.

³⁸ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 18 april 2013, nr. 428/11/N (schorsing van één maand; beroep ingesteld).

³⁹ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 26 maart 2013, nr. 429/11/N (schorsing van twee maanden; verzet aangetekend).

⁴⁰ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 13 december 2012, nr. 426/11/N (waarschuwing; definitieve beslissing).

⁴¹ Franstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 25 februari 2013, nr. 435/12/F (berisping).

⁴² Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 26 maart 2013, nr. 441/12/N (waarschuwing; definitieve beslissing); zie in dezelfde zin: Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 14 maart 2013, nr. 438/12/N (waarschuwing; beroep ingesteld).

⁴³ Nederlandstalige Kamer Tuchtcommissie IBR, 18 april 2013, nr. 428/11/N (schorsing van één maand; beroep ingesteld); zie ook Franstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 25 februari 2013, nr. 435/12/F (berisping).