

DE AANSPRAKELIJKHEID VAN DE BEDRIJFSREVISOR

BURGERRECHTELIJKE, STRAFRECHTELIJKE
EN TUCHTRECHTELIJKE ASPECTEN

Studies IBR

RECHT/2003

DE AANSPRAKELIJKHEID VAN DE BEDRIJFSREVISOR BURGERRECHTELIJKE, STRAFRECHTELIJKE EN TUCHTRECHTELIJKE ASPECTEN

Onder de wetenschappelijke leiding
van B. Tilleman

C. Balestra
L. Dupont
N. Thirion
B. Tilleman
S. Van Dyck

met de medewerking van een leescomité bestaande

uit P.P. Berger
B. De Klerck
H. Fronville
A. Killesse
V. Van De Walle

Instituut der Bedrijfsrevisoren

Nota van het leescomité:

De interpretaties van de wet en de ingenomen standpunten vallen onder de persoonlijke verantwoordelijkheid van de auteurs.

Verantwoordelijke uitgever: David Szafran
Arenbergstraat 13, 1000 Brussel
Tel. (02) 512 51 36

D/0147/2002/129
ISBN 90 5958 033 8

© 2003 die Keure
Oude Gentweg 108, 8000 Brugge
Tel. (050) 47 12 72 - Fax (050) 33 51 54

Niets van deze uitgave, zelfs gedeeltelijk, mag openbaar gemaakt worden, gereproduceerd worden, vertaald of aangepast, onder enige vorm ook, hierin begrepen fotokopie, microfilm, bandopname of plaat, of opgeslagen worden in geautomatiseerd gegevensbestand behoudens uitdrukkelijke en voorafgaande toestemming van de uitgever.

Woord vooraf

De beroepsaansprakelijkheid is op te splitsen in drie niveaus; het leek ons derhalve aangewezen deze drie aspecten te behandelen in één boek. Het begrip overtreding is het kernwoord in de hele problematiek, of het nu gaat om een contractbreuk, een onrechtmatige daad, een strafrechtelijke of een deontologische fout.

Het leek ons een geschikt moment voor deze publicatie omdat sinds de inwerkingtreding van het Wetboek van vennootschappen, men zich kan afvragen wat de invloed ervan is op de manier waarop de aansprakelijkheid van de commissaris dient te worden benaderd, des te meer omdat het Wetboek een dertigtal bepalingen bevat die strafrechtelijk worden gesanctioneerd.

De aansprakelijkheid beoordelen, komt neer op het beoordelen van de begane fout. Het is voor een rechter bijzonder moeilijk om de fouten te beoordelen van beroepsbeoefenaars die een zeer technisch beroep uitoefenen (geneesheren, architecten, bedrijfsrevisoren, enz.). En dit om drie redenen.

Ten eerste, uitzonderingen nagelaten, zijn de verplichtingen van de bedrijfsrevisor verplichtingen gericht op middelen en niet op het resultaat.

Ten tweede dient de fout te worden beoordeeld in vergelijking met wat een “normaal toegewijd en voorzichtig” bedrijfsrevisor in dezelfde omstandigheden zou hebben gedaan. Welnu, er bestaat niet uitsluitend één correcte manier om te handelen in een groot aantal concrete gevallen. Een aantal uiteenlopende en zelfs tegengestelde beslissingen zouden volkomen kunnen worden gerechtvaardigd. In casu zal de rechter bijgevolg, meestal met de hulp van deskundigen, trachten te bepalen in welke mate de bedrijfsrevisor heeft gehandeld binnen de grenzen van de correcte beoordelingsmarge. Deze “marginale” toetsing door de rechter van het gedrag van de bedrijfsrevisor is niet eenvoudig te verwezenlijken.

Ten derde dient de fout te worden beoordeeld in de context waarin ze werd begaan, zonder zich zorgen te maken over de daaruit mogelijks voortvloeiende schade die vaak schrikwekkende proporties kan aannemen, misschien zelfs versterkt door de media. Men dient te weerstaan aan de verleiding om de fout te verergeren in functie van de ernst van de schade.

Naargelang de burgerrechtelijke of strafrechtelijke context, zijn de regels verschillend en dient men eerder het (bedrieglijk) opzet te beoordelen in het strafrecht, terwijl het intentioneel element buiten beschouwing blijft bij de burgerrechtelijke benadering.

Wat de deontologie betreft, bevat het van Dale woordenboek de volgende definitie voor plichtenleer: “leer van de beroepsmatige plichten, als onderdeel van de ethiek”, waarbij onder ethiek wordt verstaan: “praktische wijsbegeerte die handelt over wat goed en kwaad is”. De deontologische regels van een beroep zijn historisch ontwikkeld op basis van gebruiken. Tegenwoordig bestaan er voor de bedrijfsrevisoren geschreven teksten maar de kern van deze teksten is ontleend aan de toepassing die ervan wordt gemaakt door de tuchtrechtspraak. Dit werk bevat talrijke commentaren hierop. In dit verband wens ik nog aan te stippen dat op het vlak van reclame een recente wet deze problematiek regelt: wet van 2 augustus 2002 betreffende de mislei-

dende en vergelijkende reclame, de onrechtmatige bedingen en de op afstand gesloten overeenkomsten inzake de vrije beroepen (*B.S.* 20 november 2002).

Een analyse van de wijzigingen die door de wet *corporate governance* zijn doorgevoerd, valt buiten het bestek van deze bijdrage vermits de uitvoeringsbesluiten op het ogenblik van het finaliseren van de tekst nog niet waren uitgevaardigd.

Ten slotte wens ik namens het IBR de auteurs, de Rechtsfaculteit en de Faculteit Economie van de K.U.Leuven, Campus Kortrijk, en met name de Professoren Bernard TILLEMAN en Ann GAEREMYNCK te danken voor hun samenwerking bij de totstandkoming van dit boek dat het resultaat is van een op 13 maart 2002 gezamenlijk georganiseerde studiedag.

Ik hoop dat dit werk zal bijdragen om de aansprakelijkheid te begrijpen die ons beroep kenmerkt.

VI

WOORD VOORAF

Ludo SWOLFS
Voorzitter

INHOUDSTAFEL

Woord vooraf	V
Inhoudstafel	VII
Hoofdstuk 1	
De burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris <i>door N. Thirion en C. Balestra</i>	1
Inleiding	3
§ 1. Algemene opdrachten van de commissaris en burgerrechtelijke aansprakelijkheidsregeling	5
I. Historisch overzicht	5
II. Algemene opdrachten van de commissaris	7
A. Controle op de jaarrekening en op de financiële toestand	7
B. Controle van de overeenstemming met het vennootschapsrecht en de statuten	8
1. In de jaarrekening weergegeven verrichtingen	8
2. Wat met de andere verrichtingen? Controverse	9
3. Een mogelijke oplossing: verplichting van opsporing en verplichting van openbaarmaking	10
III. Verslag van de commissaris	11
IV. Aansprakelijkheid van de commissaris	13
A. Aansprakelijkheid voor tekortkomingen van de commissaris in de uitoefening van zijn taak	13
B. Aansprakelijkheid van de commissaris bij overtreding van het vennootschapsrecht of van de statuten	14
1. Beginsel	14
2. Ontheffingsvoorwaarden	14
1° De gewone controlewerkzaamheden	15
2° Openbaarmaking aan de raad van bestuur en, in voorkomend geval, aan de algemene vergadering	16
a) Openbaarmaking aan de raad van bestuur	16
b) Openbaarmaking aan de algemene vergadering	16
C. De aansprakelijkheid uit onrechtmatige daad volgens het gemeen recht	17
D. Middelen om zich te onttrekken aan de burgerrechtelijke aansprakelijkheid	19
1. Bevrijdende clausules inzake aansprakelijkheid	20
2. Kwijting door de algemene vergadering	20
3. Verjaring	20
§ 2. Specifieke wettelijke opdrachten van de commissaris en aansprakelijkheidsregeling	21
I. Specifieke wettelijke opdrachten	21
A. Vennootschapsrecht	21
B. Recht inzake het gerechtelijk akkoord: verplichting van informatie bij bedreiging van de continuïteit van de onderneming	22

HOOFDSTUK 1

DE BURGERRECHTELIJKE AANSPRAKELIJKHEID VAN DE COMMISSARIS

NICOLAS THIRION

Wetenschappelijk medewerker van het NFWO
aan de Universiteit van Luik

CLAUDIO BALESTRA

Verantwoordelijke Studies en Vorming binnen het IBR

Deze tekst werd afgesloten op 1 maart 2002.

De originele tekst van de auteurs is in het Frans. De bijgaande tekst is een vrije vertaling. In geval van twijfel over de interpretatie van een woord of een zin, dient de originele tekst te worden geraadpleegd.

INLEIDING

1. De controle op de vennootschappen vormt zonder twijfel één van de belangrijkste aspecten van het hedendaagse vennootschapsrecht. Onder “controle” wordt hier begrepen het algemene of specifieke toezicht op de maatschappelijke organen in de uitoefening van hun bevoegdheden, en niet de beslissingsbevoegdheid die door een of meerdere natuurlijke of rechtspersonen wordt uitgeoefend in een vennootschap. De oprichting van bepaalde instanties, belast met de uitoefening van dit toezicht in de vennootschappen van zekere omvang, onderstreept dit belang, zo dit al nodig was. Ruimer genomen, ligt dit toezicht in de lijn van de beginselen van *corporate governance*, zoals de beginselen die erop gericht zijn de voorwaarden te scheppen voor een tegelijk strikte en flexibele omkadering van het effectieve beheer van de ondernemingen (bv. door de aanstelling van onafhankelijke bestuurders, de oprichting van allerhande comités, ...). In feite werd met de invoering van de functie van commissaris al lange tijd geleden uiting gegeven aan de zorg om, toch in zekere mate, de werking van de bestuursorganen te begeleiden. Eigenlijk heeft de wetgever, net als mijnheer JOURDAIN die proza sprak zonder het te weten, door het geleidelijk versterken van de positie van de commissaris, lange tijd onbewust aan *corporate governance* gedaan. Hoe dan ook, de thans centrale plaats van het controleorgaan, in het licht van de controle op de financiële en boekhoudkundige situatie van de vennootschappen met een zekere omvang, impliceert ook aansprakelijkheidsmechanismen aangepast aan deze “algemene” wettelijke opdracht die rust op de commissaris.

In een eerste paragraaf gaan wij, na een kort historisch overzicht (I), nader in op de algemene taken die vandaag toekomen aan de commissaris, minstens vanuit de invalshoek van het vennootschapsrecht (II). De resultaten van die werkzaamheden moeten worden opgetekend in een verslag (III). Pas na dit onderzoek zullen wij op afdoende wijze de grote lijnen van het burgerrechtelijk aansprakelijkheidsstelsel dat van toepassing is op de commissarissen kunnen aangeven (IV).

Deze materie maakt het voorwerp uit van Titel VII, “*De controle van de jaarrekening en van de geconsolideerde jaarrekening*”, van Boek IV van het Wetboek van Vennootschappen, dat de bepalingen gemeenschappelijk aan de rechtspersonen in dat Wetboek bevat (1).

2. De algemene opdracht van toezicht, uit financieel en boekhoudkundig oogpunt althans, is evenwel niet de enige taak die aan de commissaris wordt opgelegd: de wet kent hem ook specifieke taken toe, die in voorkomend geval een andere aansprakelijkheidsregeling vereisen. In een tweede paragraaf bekijken we eerst die specifieke opdrachten (I), alvorens nader in te gaan op de aansprakelijkheidsregels die in dergelijke gevallen kunnen worden ingeroepen (II).

3. Wij gaan op dezelfde wijze te werk voor de louter “contractuele” opdrachten, die vrij zijn van dwingende wettelijke regels en die aan de commissaris kunnen worden opgedragen door de vennootschap waarop hij toezicht uitoefent (paragraaf 3).

(1) Voorheen werd deze materie geregeld door art. 64 tot 66 Venn. W. voor de N.V.'s; art. 134 Venn. W. verklaarde de art. 64, 64bis tot octies en 65 Venn. W. van toepassing op de B.V.B.A.'s; art. 147octies Venn. W. verklaarde de art. 64 § 1 en 2, lid 1 en 3, 64bis tot octies en 65 Venn. W. van toepassing op de C.V.B.A.'s.

4. Een voorafgaande opmerking dringt zich op.

Wat de aansprakelijkheid van de bestuurders betreft, heeft een auteur doen opmerken dat, niettegenstaande de aandacht voor het onderwerp in de rechtsleer, het aantal gevallen in de rechtspraak waarin de aansprakelijkheid van de bedrijfsleiders werd ingeroepen en in aanmerking genomen, al bij al heel beperkt was (2). Deze schaarste wordt wellicht verklaard door de noodzaak om niet alleen de schuld van de bestuurders te bewijzen – wat nog vrij gemakkelijk kan zijn –, maar ook de geleden schade, en vooral het oorzakelijk verband tussen deze schuld en de geleden schade.

Nu geldt deze vaststelling des te meer voor de commissarissen.

Hooguit treft men oudere rechtspraak aan, van vóór de hervorming van het bedrijfsrevisoraat in 1985, waarbij gewone commissarissen betrokken waren (3), die dan nog in de meeste gevallen op het einde van het geding van alle aansprakelijkheid werden bevrijd, omdat er geen oorzakelijk verband kon worden aangetoond tussen de tegen hen aangevoerde, hypothetische fouten en de door de klagers geleden schade (4).

Bijgevolg zijn de verwijzingen naar de rechtspraak in deze bijdrage dun gezaaid en zijn ze overigens vaker ontleend aan de strafrechtelijke context, die nochtans ook niet zo rijk geïllustreerd is en waarvan sommige gevolgen kunnen worden overgebracht naar het burgerlijk vlak.

Misschien komt er wel een ommekeer in deze situatie, rekening houdend met een aantal gemediatiseerde aansprakelijkheidsgevallen. Of dit voorgevoel wordt bevestigd, zal echter enkel de toekomst kunnen uitwijzen.

(2) O. CAPRASSE, “La responsabilité civile professionnelle des administrateurs”, *Act. dr.* 1997, 481 e.v., i.h.b. 484.

(3) Zie bv. de beroemde zaak UNAC: Kh. Charleroi 12 oktober 1976, *Rev. prat. soc.* 1976, 143 e.v.; Bergen 16 mei 1979, *Rev. prat. soc.* 1979, 158 e.v. (arrest vernietigd maar om andere redenen dan de betrokkenheid van de aansprakelijkheid van de commissaris, door Cass. 12 februari 1981, *Rev. prat. soc.* 1981, 116 e.v. en noot P. COPPENS).

(4) Zie bv.: Antwerpen 14 april 1980, *Rev. prat. soc.* 1981, 128 e.v.; Bergen 20 mei 1985, *Rev. prat. soc.* 1985, 261 e.v.

§ 1. ALGEMENE OPDRACHTEN VAN DE COMMISSARIS EN BURGERRECHTELIJKE AANSPRAKELIJKHEIDSREGELING

I. Historisch overzicht

5. Reeds onder de wet van 1873 achtte men het nodig om de algemene vergadering, die over de kwijting van de bestuurders moest stemmen, in de mogelijkheid te stellen om met volledige kennis van zaken te beslissen. Om het beheer over het betrokken boekjaar naar behoren te kunnen beoordelen, kon de algemene vergadering één of meer gemachtigden aanduiden (zogenaamde “*commissarissen*”) die beschikten over “*een onbeperkt recht van toezicht en controle*”, dat hen zelfs toeliet in hun verslag *de voorstellen op te nemen die zij passend achten* (5).

Vanuit het perspectief van de burgerrechtelijke beginselen, in zwang in 1873, kan men stellen dat “*de commissarissen, net als de bestuurders, gemachtigden zijn maar wel van een andere orde. Zij zijn niet belast met de uitvoering van taken, maar wel met de controle daarop. Het zijn gemachtigden belast met het toezicht op andere gemachtigden*” (6).

Volgens die opvatting ging de aldus aan de commissaris(sen) toevertrouwde opdracht veel verder dan de loutere controle van de boekingen en de financiële staten; er was wel degelijk sprake van controle op het beheer zelf van de vennootschap (7).

Maar rekening houdend met het feit dat de wet van 1873 geen enkele eis inzake competentie of onafhankelijkheid oplegde aan de commissarissen, vervulden deze meestal maar een decoratieve functie in de hoop, dankzij hun inschikkelijkheid, toe te treden tot het heilige der heiligen, namelijk de raad van bestuur.

6. In 1935 verschijnen de eerste controledeskundigen, door de Bankcommissie erkende revisoren voor het toezicht op het beheer van de depositobanken in het algemeen belang. In de banken, opgericht in de vorm van een N.V., oefenden deze revisoren ook de functie van commissaris uit.

7. De wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven laat de ondernemingsraden, die ze instelt, toe om een beroep te doen op een beëdigd revisor met als taak de stukken die hem worden verstrekt te certificeren en zo nodig, ten behoeve van de vertegenwoordigers van de werknemers, de betekenis van deze documenten te verklaren.

Verder werden de aan de ondernemingsraden te verstrekken inlichtingen sterk uitgebreid met het koninklijk besluit van 27 november 1973 (8).

(5) Oud art. 65, lid 3 Venn. W.

(6) A. BENOIT-MOURY, “Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires”, *Rev. prat. soc.* 1986, 1 e.v., i.h.b. 4.

(7) In sommige gevallen werden de commissarissen er zelfs toe gebracht deel te nemen aan het beheer (bv. bij het openvallen van een bestuurdersfunctie)!

(8) Zie in dit verband: J. STEYAERT, “L’entreprise et ses devoirs d’information envers le personnel”, in *L’entreprise et ses devoirs d’information en matière économique et sociale*, 31^{ste} sem. CDVA, Brussel, Bruylant, 1979, 27 e.v.

8. De algemene organisatie van het revisoraat komt er pas in 1953 (wet van 22 juli). De *revisoren* worden, zoals men weet, net als de beoefenaars van andere vrije beroepen, onderworpen aan voorwaarden inzake toegang en uitoefening van het beroep, als tegengewicht voor het wettelijk monopolie dat hen wordt toegekend voor de vervulling van bepaalde opdrachten.

9. Op 1 december 1953 wordt een nieuwe wet goedgekeurd, die in de eerste plaats de aanstelling van een *commissaris*, lid van het Instituut voor Bedrijfsrevisoren (9) (10) verplicht stelt voor alle vennootschappen die een openbaar beroep op het spaarwezen doen of gedaan hebben en in de tweede plaats een stelsel van onverenigbaarheden invoert. Dit stelsel gaat gepaard met specifieke voorschriften inzake bezoldiging en verlonende voordelen die ertoe strekken de onafhankelijkheid van de controleur te garanderen.

10. Met de goedkeuring van de wet van 17 juli 1975, gevolgd door talloze uitvoeringsbesluiten, ziet het Belgische boekhoudrecht het licht.

Al snel doet zich de noodzaak van een professionele certificering van de jaarrekening voelen, in zoverre deze een belangrijke bron van informatie vormt, in het bijzonder voor de werknemersvertegenwoordigers in de ondernemingsraden.

Zo zal de evolutie van het revisoraat paradoxaal genoeg veel meer betrouwbare informatie opleveren ten behoeve van de werknemers dan voor de aandeelhouders!

11. De hervorming van het bedrijfsrevisoraat, vastgelegd in de wet van 21 februari 1985, waarborgt ten slotte de eenheid van het toezicht, doordat de commissaris op een kruispunt staat: hij is zowel aanwezig in de ondernemingsraad als op de algemene vergadering van de vennootschap.

Tegelijk wordt de functie van gewone commissaris opgeheven.

In dit globale perspectief is de vennootschap niet langer volledig vrij/in het proces van aanwijzing en ontslag van de commissarissen. Want *“le commissariat n’est plus, comme en 1873, l’expression de la sauvegarde des intérêts et des droits des seuls actionnaires mais l’attribution d’une mission légale qui va même au-delà de la protection des intérêts des travailleurs”* (11).

12. Het hoeft dan ook niet te verwonderen dat de aard van de rol van de commissaris in de naamloze vennootschap is veranderd: gezien de onafhankelijkheid die van hem wordt geëist, is het uitgesloten dat hij zich zou mengen in het bestuur van de gecontroleerde vennootschap.

Maar wat houdt zijn opdracht dan precies in, op het vlak van het vennootschapsrecht tenminste? Dat is wat wij hieronder nader willen onderzoeken.

(9) Dat precies bij die gelegenheid wordt opgericht.

(10) De wet heft de bestaande functie van commissaris echter niet op. Tot de hervorming van het bedrijfsrevisoraat in 1985 bestaan dus twee verschillende verslagen, een van de gewone commissaris(sen) en een van de commissaris-revisor.

(11) L. DABIN, *Droit commercial et économique des affaires*, III, *Droit des sociétés*, Luik, Rechtsfaculteit, 1990, 687.

II. Algemene opdrachten van de commissaris

13. Terwijl onder het stelsel van vóór de wet van 21 februari 1985, de exclusieve bevoegdheden van de commissaris aanleiding gaven tot felle discussies, zo niet over het principe ervan, dan toch over hun omvang (12), “*situeert de functie van commissaris zich thans zeer duidelijk op het gebied van de financiële informatie*” (13).

In de parlementaire voorbereiding van de wet van 21 februari 1985 kon men wel lezen dat ondanks de mutatie van de functie, die voortaan zeer duidelijk georiënteerd is op de controle van de financiële informatie, “*het standpunt volgens hetwelk de commissaris een algemene controle moet uitoefenen op de directie (14) in wezen gehandhaafd blijft*” (15); desalniettemin heeft het in deze passage van de parlementaire werkzaamheden bedoelde geval slechts betrekking op een bijzonder aspect van de opdracht van de commissaris, zonder dat de algemene oriëntatie ervan aan de orde wordt gesteld.

Artikel 142 van het Wetboek van Vennootschappen (16) – de centrale bepaling wat de algemene functies van de commissaris betreft – stelt dat “*de controle in vennootschappen, op de financiële toestand, op de jaarrekening en op de regelmatigheid, ten aanzien van dit wetboek en de statuten, van de in de jaarrekening weergegeven verichtingen, wordt opgedragen aan een of meer commissarissen*”. Wij zullen onze analyse dan ook opdelen in twee stappen en eerst de controle op de jaarrekening en op de financiële toestand bekijken (A) en ons vervolgens buigen over de overeenstemming ervan met het vennootschapsrecht en met de statuten (B).

A. Controle op de jaarrekening en op de financiële toestand

14. De controle op de jaarrekening en op de financiële toestand vormt het eerste luik van de exclusieve bevoegdheden van de commissaris (art. 142 W. Venn.).

Overeenkomstig artikel 24 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen, moet de jaarrekening “*een getrouw beeld geven van het vermogen, de financiële positie (17) en het resultaat van de vennootschap*”. In de formulering van artikel 142 van het Wetboek zou men een nutteloze herhaling (18) kunnen aanstippen, aangezien de controle op de jaarrekening noodgedwongen de controle op de financiële positie van de vennootschap inhoudt (19).

(12) Omdat de “controle” op een vennootschap in de zin van “toezicht” en niet van “beheersing van de hoge leiding van de maatschappelijke bestemming”, kan schommelen tussen twee polen tussen dewelke overigens een ruime waaier genuanceerde combinaties bestaat: controle op de jaarrekening enerzijds; controle op het beheer anderzijds (zie in dit verband A. BENOIT-MOURY, *l.c.*, 1 e.v.).

(13) H. OLIVIER, “Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire”, *Ann. dr. Liège* 1985, 33 e.v., i.h.b. 35.

(14) Met andere woorden, de tegengestelde pool van die waarrond de hervorming van 1985 nochtans in wezen draait.

(15) *Parl. St.* Kamer 1981-82, nr. 210/9, 44.

(16) Oud art. 64, § 1, lid 1 Venn. W.

(17) Eigen onderlijning.

(18) H. OLIVIER, *l.c.*, 36.

(19) In die zin ook: I. VEROUGSTRAETE, “Le contrôle financier des sociétés anonymes”, in *Les sociétés commerciales*, Brussel, Ed. du Jeune Barreau, 1985, 261 e.v., i.h.b. 267; A. BENOIT-MOURY, *l.c.*, 14.

Volgens sommige auteurs moet echter een duidelijk onderscheid behouden blijven tussen de controle op de jaarrekening enerzijds en de controle op de financiële toestand anderzijds (20). De revisor zou zich naast een nauwgezet onderzoek van de jaarrekening, tevens moeten vergewissen van de leefbaarheid zelf van de onderneming en alle gevolgen moeten nagaan van de economische of financiële moeilijkheden waarmee de vennootschap die hij controleert te kampen heeft, met name in het licht van de toepassing van artikel 633 van het Wetboek van Vennootschappen (21).

Het komt ons nochtans niet voor dat de verplichting die op de commissaris zou rusten om te waken over de leefbaarheid van de onderneming, niet kan worden ontwikkeld in het strikte kader van de boekhoudkundige regels, waarvan de naleving moet worden gewaarborgd: in de hypothese dat de commissaris bij de uitoefening van zijn opdracht inderdaad redenen heeft om twijfels te uiten over de continuïteit van de exploitatie, is het in de eerste plaats op boekhoudkundig vlak dat hij zijn standpunt zal moeten bepalen (22); de controle op de naleving door de raad van bestuur van de bepalingen van het vennootschapsrecht en in het bijzonder van artikel 633 van het Wetboek daarentegen, moet veeleer worden gezien in het licht van het tweede aspect van de taken van de commissaris, namelijk het opsporen en openbaar maken van de overtredingen van het vennootschapsrecht en van de statuten.

B. Controle van de overeenstemming met het vennootschapsrecht en de statuten

1. In de jaarrekening weergegeven verrichtingen

15. Artikel 142 van het Wetboek van Vennootschappen draagt aan de commissaris de controle op over de regelmatigheid, ten aanzien van het vennootschapsrecht en de statuten, van de in de jaarrekening weergegeven verrichtingen. Ook al geeft de formulering van de wettekst niet precies de wil van de wetgever weer – die wilde doelen op de “*verrichtingen die een invloed (23) hebben op de jaarrekening*” (24) –, toch vormt ze een herinnering aan een controle op het beheer zelf van de vennootschap, in tegenstelling tot de door de hervorming van het bedrijfsrevisorat van 1985 gegeven algemene oriëntatie.

Ook dient te worden gepreciseerd, samen met I. VEROUGSTRAETE (25), dat “*deze controle (...) beperkt is wat het voorwerp betreft: er kunnen maar verrichtingen worden gecontroleerd voor zover zij een weerslag hebben op de rekeningen; bovendien is het uitgesloten oordelen te formuleren over het beheer*”. De manier waarop de wetgever deze beperking heeft opgevat, versterkt trouwens het principe dat de com-

(20) Zie noot: P.-A. FORIERS en M. VON KUEGELGEN, “La responsabilité civile des réviseurs et experts comptables”, *Rev. dr. U.L.B.* 1992, 11 e.v., i.h.b. nr. 54; O. RALET, *Responsabilité des dirigeants de sociétés*, Brussel, Larcier, 1996, 210-211.

(21) In een dergelijk geval zou de commissaris op zijn minst verplicht zijn om aan de raad van bestuur de nodige mededelingen in dit verband te doen.

(22) Zo zal hij zich moeten vergewissen dat de risico's die de onderneming loopt aanleiding hebben gegeven tot de boeking van voorzieningen; meer nog, zal hij als “bewaker” van het getrouw beeld van de jaarrekening, de opportuniteit moeten afwegen om over te gaan van een boekhouding opgevat in een optiek van *going concern* naar een boekhouding die eerder is opgevat in een optiek van vereffening (vgl. art. 28, § 2 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen).

(23) Eigen onderlijning.

(24) O. RALET, *o.c.*, 212.

(25) *l.c.*, 269.

missaris in de eerste plaats belast is met de controle op de kwaliteit van de door de vennootschap verspreide financiële informatie.

Verder is deze controle op de regelmatigheid beperkt tot de waarborg dat de regels van het vennootschapsrecht en de statuten worden nageleefd. Niettemin dient gepreciseerd dat, door het spel van artikel 92 van het Wetboek van Vennootschappen en van Titel VI van Boek IV van het voormeld Wetboek, het vennootschapsrecht ook het volledige boekhoudrecht omvat (26). Rekening houdend met de opdracht van de commissaris, is deze uitbreiding niet verwonderlijk; ze ligt zelfs helemaal in de lijn van zijn opdracht.

2. Wat met de andere verrichtingen? Controverse

16. Dit tweede luik van de exclusieve bevoegdheden van de commissaris heeft controverses teweeggebracht, op grond van de vergelijking tussen artikel 142 van het Wetboek van Vennootschappen aan de ene kant en de artikelen 140, lid 2, 143 en 144, 6° van datzelfde Wetboek (27) aan de andere kant.

Eenzijds bepaalt artikel 140, lid 2 van het Wetboek van Vennootschappen inzake de burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris (28): “[de commissarissen] zijn zowel jegens de vennootschap als jegens derden, hoofdelijk aansprakelijk voor alle schade die het gevolg is van overtreding van de bepalingen van dit wetboek of van de statuten. Ten aanzien van de overtredingen waaraan zij geen deel hebben gehad, worden zij van die aansprakelijkheid slechts ontheven wanneer zij aantonen dat zij hun taak naar behoren hebben vervuld en zij die overtredingen hebben aangeklaagd bij het bestuursorgaan en, indien daar geen passend gevolg werd gegeven, op de eerste daaropvolgende algemene vergadering nadat zij er kennis van hebben gekregen”.

Anderzijds bepalen artikel 143 en 144, 6° van het Wetboek van Vennootschappen: “De commissarissen stellen naar aanleiding van de jaarrekening een omstandig schriftelijk verslag op (...)” “(...) dat in het bijzonder vermeldt (...) of zij kennis hebben gekregen van verrichtingen gedaan of beslissingen genomen met overtreding van de statuten of van de bepalingen van dit wetboek. Deze laatste vermelding kan echter worden weggelaten wanneer de openbaarmaking van de overtreding aan de vennootschap onverantwoordelijke schade kan berokkenen, met name omdat het bestuursorgaan gepaste maatregelen heeft genomen om de aldus ontstane onwettige toestand te herstellen”.

Nu preciseren deze bepalingen dat de overtredingen die moeten worden aangeklaagd niet alleen intern (raad van bestuur), maar in voorkomend geval ook extern (verslag aan de algemene vergadering (29)) betrekking moeten hebben op “in de jaarrekening weergegeven” verrichtingen.

(26) Zie in dit verband onder meer: P. VAN OMMESLAGHE, “Droit des sociétés et droit comptable”, in *Mélanges Robert Pirson*, Brussel, Bruylant, 1989, 293 e.v.; A. BENOIT-MOURY, “L’insertion du droit comptable dans le droit des sociétés” in *Liber Amicorum Henri Olivier*, 39 e.v.

(27) Respectievelijk oud art. 64octies, lid 2 en 65, 6° Venn. W.

(28) Zie in dit verband *infra*, afdeling IV.

(29) In toepassing van artikel 100, 4° W. Venn., wordt het met het oog op de algemene vergadering, die zich over de jaarrekening moet uitspreken, opgestelde verslag openbaar gemaakt door neerlegging bij de Nationale Bank en eenieder kan er aldus toegang toe krijgen.

Hoe zit het dan met de overtredingen van het vennootschapsrecht of van de statuten die geen enkele invloed hebben op de jaarrekening (30)? Moet men artikel 140, lid 2 en de artikelen 143 en 144, 6° van het Wetboek van Vennootschappen lezen in het licht van artikel 142 en daaruit afleiden dat de openbaarmaking enkel betrekking kan hebben op overtredingen die verband houden met verrichtingen die gevolgen kunnen hebben op het vlak van de jaarrekening (31)? Of moet men integendeel artikel 142 lezen in het licht van artikel 140, lid 2 en de artikelen 143 en 144, 6° en besluiten dat het opsporen van overtredingen van het vennootschapsrecht of van de statuten, nodig voor de behoorlijke uitoefening door de commissaris van zijn opdracht, verder moet reiken dan de in de jaarrekening weergegeven verrichtingen? Blijft er dan niet op zijn minst “*een grijze zone waar de verplichtingen en aansprakelijkheden nog nader moeten worden bepaald*” (32)?

3. Een mogelijke oplossing: verplichting van opsporing en verplichting van openbaarmaking

17. De discussie lijkt de laatste jaren te zijn afgezwakt, doordat zich steeds duidelijker een onderscheid aftekent tussen de opsporing van overtredingen (1°) en hun openbaarmaking (2°) (33):

1° Voorzover de commissaris als taak heeft de regelmatigheid na te gaan, ten aanzien van het vennootschapsrecht – dat ook en misschien vooral het boekhoudrecht omvat – en van de statuten, van de in de jaarrekening weergegeven verrichtingen, dient hij maar specifieke controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot die verrichtingen alleen. Het is duidelijk dat zijn opdracht er niet in bestaat, in een optiek die zou getuigen van een wederzijds wantrouwen tussen controleur en gecontroleerde, om de onregelmatigheden op te sporen waaraan het bestuursorgaan zich schuldig zou hebben gemaakt. Wel moet “*de bedrijfsrevisor zijn controles zo organiseren dat hij een redelijke waarschijnlijkheid heeft om relevante onjuistheden in de financiële informatie, die het gevolg zijn van fraude of vergissingen, op te sporen*” (34), ook al “*heeft hij niet als doelstelling het opsporen van fraudes of van vergissingen*” (35).

Een dergelijke interpretatie is overigens van aard om de afwijkingen op de algemene oriëntatie van de hervorming van het revisoraat af te bakenen, volgens dewelke, zoals reeds gezegd, de opdracht van de commissaris zich duidelijk situeert op het vlak van de financiële informatie.

(30) Als voorbeeld vermelden wij de problemen verbonden aan de uitoefening van het stemrecht of aan enige in de stukken op te nemen vermeldingen.

(31) Dit is de stelling die H. OLIVIER in 1985 leek te verdedigen (*l.c.*, 68), toen hij schreef: “*Selon l’article [140 C. Soc.], relatif à la responsabilité, toute infraction dont il [le commissaire, NdA] a connaissance devra être communiquée au conseil d’administration et si celui-ci reste sans réaction, à l’assemblée générale. Aucune distinction n’est faite selon que l’infraction a ou non une conséquence sur les comptes annuels. Serait-il normal d’étendre la responsabilité du commissaire au-delà de la fonction qui lui est attribuée par la loi? Quelle signification pourrait avoir l’article 140 C. Soc. dans ce cas? Il faut dès lors considérer que la limitation prévue à cet article s’étend au régime de responsabilité et que les rapports ne mentionneront jamais que des infractions ayant un effet sur les comptes annuels*”.

(32) A. BENOIT-MOURY, *l.c.*, 23.

(33) Vanuit louter intern oogpunt, moet natuurlijk, vóór deze twee fasen verbonden aan de opdracht van de commissaris, ook rekening worden gehouden met de mechanismen van fraudepreventie (Zie in dit verband: IBR, *Jaarverslag*, 1995, 36).

(34) IBR, *Jaarverslag*, 1994, 99.

(35) *Ibid.*

2° Het is evenwel mogelijk dat de commissaris bij de uitvoering van zijn opdracht – zonder daarom enige bijzondere controlewerkzaamheid te hebben verricht – stuit op een onregelmatigheid die, ook al kan ze geen gevolgen hebben voor de jaarrekening, wel een schending kan inhouden van de bepalingen van het vennootschapsrecht of van de statuten. Zoals H. OLIVIER (36) het verwoordt, “*kan de revisor een overtreding vaststellen zonder de minste procedure te hebben ingesteld om ze te ontdekken*”.

In het voormelde geval zal de commissaris de plicht hebben, binnen de grenzen van de genoemde wettelijke bepalingen, om die overtreding openbaar te maken, eerst op intern niveau (37) en daarna, voor zover nodig, op extern niveau (38).

Deze verplichting van openbaarmaking, die verder reikt dan de verplichting van opsporing in strikte zin (39), wordt als volgt geëxpliciteerd in paragraaf 2.6.2. van de Algemene controlenormen: “*Indien de revisor optreedt als commissaris van de vennootschap, vervult hij een specifieke functie ten aanzien van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen (40). Hij moet erover waken dat de algemene vergadering die zich moet uitspreken over de decharge, correct wordt ingelicht over de naleving van de wet op de vennootschappen en van de statuten. De commissaris moet geen specifieke controle uitvoeren om zich ervan te vergewissen dat de wettelijke of statutaire bepalingen nageleefd werden (41). Hij moet nochtans in zijn werkdocumenten de aantekeningen bewaren in verband met inbreuken die hij tijdens zijn controles zou vastgesteld hebben*”.

III. Verslag van de commissaris

18. Met het oog op de jaarlijkse algemene vergadering, moet de commissaris een omstandig schriftelijk verslag opstellen, dat bepaalde bijzondere vermeldingen moet bevatten (art. 143 e.v. W. Venn.).

Aldus geeft de controle van de jaarrekening aanleiding tot een verklaring van de revisor dat hij op grond van zijn controles, in staat is te zeggen dat “*de jaarrekening een getrouw beeld geeft van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de vennootschap, rekening houdend met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die daarop van toepassing zijn, en of een passende verantwoording is gegeven in de toelichting*” (art. 144, 3° W. Venn.).

Wij wijzen tevens op de meldingsplicht bedoeld in artikel 144, 6° van het Wetboek van Vennootschappen, een aangelegenheid die we hierboven reeds aanhaalden.

19. In hun verslag vermelden en rechtvaardigen de commissarissen ook nauwkeurig en duidelijk het voorbehoud en de bezwaren die zij menen te moeten maken.

(36) H. OLIVIER, “La fraude et le réviseur d’entreprises”, Skyroom conferentie van 9 februari 1995, 7.

(37) Door de raad van bestuur op de hoogte te brengen.

(38) Door de overtredingen aan te klagen in zijn verslag aan de algemene vergadering, indien de raad van bestuur niet heeft verholpen aan de door de commissaris ter kennis gebrachte onwettige situatie.

(39) In zoverre deze verplichting van opsporing specifieke controlewerkzaamheden impliceert die, zoals gepreciseerd, enkel worden vereist met betrekking tot in de jaarrekening weergegeven verrichtingen.

(40) Voortaan te lezen als: het Wetboek van Vennootschappen.

(41) Uiteraard onder voorbehoud van de strengere controle van de in de jaarrekening weer te geven verrichtingen.

Zo niet, dan vermelden zij uitdrukkelijk dat zij voorbehoud noch bezwaar te maken hebben. De wetgever verplicht de commissaris dus om een standpunt in te nemen (art. 144, *in fine* W. Venn.).

20. Ten slotte bevat het verslag een verklaring over de jaarrekening. Krachtens artikel 105 van het Wetboek van Vennootschappen moet hier een onderscheid worden gemaakt naargelang de goedkeurende verklaring is gegeven zonder voorbehoud (42), met voorbehoud (43) dan wel of er geen goedkeurende verklaring is gegeven. Een niet goedkeurende verklaring behelst twee volkomen verschillende situaties: de afkeurende verklaring en de onthoudende verklaring.

In het eerste geval verklaart de commissaris dat de jaarrekening zoals ze is vastgesteld een getrouw beeld geeft van het vermogen van de vennootschap en dat deze is opgesteld overeenkomstig de boekhoudkundige voorschriften. Deze verklaring verbindt de commissaris in die zin dat, als ze niet met de werkelijkheid blijkt overeen te stemmen, ze een fout in zijn hoofd uitmaakt en zijn aansprakelijkheid zou kunnen worden weerhouden, op voorwaarde uiteraard dat de schade en het oorzakelijk verband kunnen worden aangetoond.

In het tweede geval (verklaring met voorbehoud) oordeelt de commissaris dat, hoewel de jaarrekening de activa en passiva van de vennootschap op voldoende correcte wijze weerspiegelt, het zijn plicht is de aandacht van de algemene vergadering te vestigen op sommige aspecten van de jaarrekening die aanleiding zouden kunnen geven tot verwarring, of tot uiteenlopende interpretaties, of die werden opgevat volgens een boekhoudkundige doctrine die volgens de commissaris zelf aan kritiek onderhevig is. Hij moet in zijn verslag dus voorbehoud maken.

In het derde geval (afkeurende verklaring) daarentegen zijn de onvolkomenheden in de jaarrekening van die aard dat ze alleen maar afbreuk kunnen doen aan het beginsel van het getrouw beeld en dat ze een wezenlijke onregelmatigheid uitmaken. Ook in dit geval is het aan de commissaris om de algemene vergadering hierop te wijzen.

Volgens het Instituut der Bedrijfsrevisoren (44) zou er nog een vierde mogelijkheid bestaan: de onthoudende verklaring. Maar heeft men dan te maken met een reële stellingname, zoals de wetgever het wenst? Men kan dit sterk betwijfelen en de geldigheid van deze vierde mogelijkheid aanvechten.

(42) Met of zonder een toelichtende paragraaf (zie Studies IBR, Controle 5/98, Het controleverslag: principes en toepassingen, schema 16).

(43) Met of zonder een toelichtende paragraaf (zie Studies IBR, Controle 5/98, Het controleverslag: principes en toepassingen, schema 16).

(44) Zie Studies IBR, Controle 5/98, Het controleverslag: principes en toepassingen, 20: "Een onthoudende verklaring is slechts in de volgende twee gevallen mogelijk:

a) indien de door de onderneming verstrekte informatie dermate ontoereikend is dat het onmogelijk is om een gefundeerd oordeel te geven over het getrouwe beeld van het vermogen, de financiële positie en de resultaten van de onderneming of het geconsolideerd geheel.

Als voorbeeld kan worden geciteerd:

- de onmogelijkheid om bepaalde essentiële controleprocedures uit te voeren;
- de accidentele verdwijning van de verantwoordingsstukken en/of boeken van de boekhouding;
- een fundamentele zwakke interne controle die niet kan opgevangen worden door voldoendegevende alternatieve procedures;

b) wanneer de toestand van de onderneming gekenmerkt wordt door talrijke onzekerheden, die op betekenisvolle wijze de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening beïnvloeden, hetzij vanuit het oogpunt van de bedrijfscontinuïteit, hetzij wat de inhoud van bepaalde rekeningrubrieken betreft, zodanig dat de eenvoudige toevoeging van een toelichtende paragraaf onder de verklaring, niet als voldoende zou kunnen beschouwd worden".

IV. Aansprakelijkheid van de commissaris

21. Overeenkomstig de formulering in artikel 140 van het Wetboek van Vennootschappen (45) zullen wij een onderscheid maken tussen de aansprakelijkheid van de commissaris voor de tekortkomingen in de uitoefening van zijn taak (A) en de aansprakelijkheid wegens overtreding van de wet of de statuten (B). Tevens zal aandacht worden besteed aan de aansprakelijkheid uit onrechtmatige daad volgens het gemeen recht die op de commissaris zou blijven rusten (C) (46). De vraag rijst of het voor de commissaris mogelijk is om, geheel of gedeeltelijk, aan zijn aansprakelijkheid te ontsnappen en, zo ja, op welke manier (D).

A. Aansprakelijkheid voor tekortkomingen van de commissaris in de uitoefening van zijn taak

22. Volgens artikel 140, lid 1 van het Wetboek van Vennootschappen, “*zijn de commissarissen jegens de vennootschap aansprakelijk voor de tekortkomingen die zij in de uitoefening van hun taak begaan*”.

23. Maar hoe oordelen over de tekortkomingen van de commissaris, de professionele controleur bij uitstek? Het eerste lid van artikel 140 verwijst, in tegenstelling tot het tweede lid, niet naar de notie van “*het naar behoren vervullen van hun taak*”. Het zou de toepassing van het criterium trouwens niet makkelijker maken. Bijgevolg zal worden verwezen naar het behoorlijk gedrag van de eerlijke, bewame en zorgvuldige beroepsbeoefenaar.

Of de taken naar behoren worden vervuld, kan verder worden beoordeeld op basis van de “normen” uitgevaardigd door het Instituut der Bedrijfsrevisoren (47).

24. De commissarissen hebben, net als de bestuurders, het recht om een fout te begaan. Dient enkel te worden bestraft, het kennelijk onredelijk gedrag, rekening houdend met de concrete werkelijkheid van de gang van zaken in de ondernemingen.

Net als voor de bestuurders, zullen wij bijgevolg steunen op het criterium van de *marginale toetsing*: wanneer de commissaris de keuze had uit verschillende methodes en hij bijvoorbeeld heeft geopteerd voor een andere - op zich nochtans redelijke - methode dan die welke hem in staat zou hebben gesteld de later aangevoerde onregelmatigheid vast te stellen, dan zou hij niet aansprakelijk mogen worden gesteld.

25. Voor de tekortkomingen begaan in de uitoefening van hun taak, zijn de commissarissen enkel aansprakelijk jegens de vennootschap. Het gaat om een persoonlijke aansprakelijkheid; wel kunnen zij hoofdelijk of *in solidum* worden veroordeeld

(45) Oud art. 64octies Venn. W.

(46) Zie ook in verband met de aansprakelijkheid van de commissaris in de uitoefening van zijn algemene wettelijke taken: A. VAN OEVELEN, “De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris”, in *Handels-, Economisch en Financieel Recht, Postuniversitaire cyclus Willy Delva*, Gent, Mys & Breesch, 1995, 233 e.v.; K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Bibliotheek Handelsrecht Larcier, *Vennootschaps- en financieel recht*, Brussel, Gent, Larcier, 2002, 199 p.

(47) A. BENOIT-MOURY, “Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires”, *l.c.*, 39-40.

voor gemeenschappelijke of samenlopende fouten. In voorkomend geval, wordt deze aansprakelijkheid gedekt door de kwijting (zie *infra* randnr. 39).

B. Aansprakelijkheid van de commissaris bij overtreding van het vennootschapsrecht of van de statuten

1. Beginsel

26. Deze kwestie komt aan bod in artikel 140, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen, dat luidt: “[de commissarissen] zijn zowel jegens de vennootschap als jegens derden, hoofdelijk aansprakelijk voor alle schade die het gevolg is van overtreding van de bepalingen van dit wetboek of van de statuten”.

Deze specifieke aansprakelijkheid verbindt de commissaris, zelfs wanneer hij geen deel heeft gehad aan de betrokken overtreding (48).

Ter verduidelijking van het wettelijke voorschrift in dit verband, betogen P.-A. FORIERS en M. VON KUEGELGEN dat deze tekst zeker niet betekent dat de commissaris moet worden geacht persoonlijk de aan de bestuurders toerekenbare fouten te hebben begaan; de aansprakelijkheid die hij oploopt vloeit immers voort uit een andere tekortkoming, die erin bestaat dat hij de door het bestuursorgaan van de onderneming begane overtreding niet heeft vastgesteld of ze wel heeft vastgesteld maar niet heeft aangeklaagd (49).

Dezelfde gedachtegang wordt gevolgd door O. RALET, die in verband met de omkering van het vermoeden van aansprakelijkheid vastgelegd in artikel 140, tweede lid van het Wetboek schrijft: “de commissaris zal uiteraard niet kunnen ontsnappen aan de gevolgen van een overtreding die hij persoonlijk heeft begaan of waaraan hij deel heeft gehad” (50).

Ook dient gepreciseerd dat de commissaris, door het feit alleen dat hij de overtreding niet heeft vastgesteld of dat hij ze niet heeft aangeklaagd op de algemene vergadering, niet kan worden geacht er persoonlijk deel aan te hebben gehad, aangezien het hier precies gaat om een fout die te onderscheiden is van de eigenlijke overtreding. Een dergelijke interpretatie zou trouwens moeilijk te rijmen zijn met het algemeen aanvaarde beginsel van niet-inmenging in het beheer waardoor de commissaris gebonden is.

In een dergelijk geval kan de commissaris evenwel nog van zijn aansprakelijkheid worden ontheven, mits hij aan twee voorwaarden voldoet.

2. Ontheffingsvoorwaarden

27. Om te worden ontheven van alle aansprakelijkheid voor een overtreding waaraan hij geen deel heeft gehad, moet de commissaris aantonen dat hij de gewone con-

(48) Argt. artikel 64octies, tweede lid, tweede zin (thans art. 140, tweede lid, tweede zin W. Venn.).

(49) P.-A. FORIERS en M. VON KUEGELGEN, *l.c.*, nr. 72.

(50) O. RALET, *o.c.*, 219.

trolewerkzaamheden naar behoren heeft verricht (1°) en dat hij de overtreding heeft aangeklaagd bij de raad van bestuur en, indien daaraan geen passend gevolg werd gegeven, op de algemene vergadering (2°).

1° De gewone controlewerkzaamheden

28. Rekening houdend met de formulering van zijn opdracht (51), dient de commissaris maar specifieke controlewerkzaamheden te verrichten in het kader van de opstelling van de jaarrekening, ten aanzien waarvan, zoals we reeds zagen, hij de twee luiken van zijn exclusieve bevoegdheden moet toepassen (52).

29. Hiertoe beschikt hij over ruime bevoegdheden, die nader zijn bepaald in artikel 137 van het Wetboek van Vennootschappen.

Deze bevoegdheden kunnen nog worden uitgebreid door toepassing van andere voorschriften en, in het bijzonder, door toepassing van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven, die met name voorziet in de oprichting van ondernemingsraden en de artikelen 151 tot 164 W. Venn.

Ten slotte kan de uitoefening van deze controlebevoegdheden nader worden bepaald in de Algemene controlenormen (53).

30. De bedrijfsrevisor beslist zelf over de aard en de omvang van de te verrichten controlewerkzaamheden. Afhankelijk van de doeltreffendheid van het systeem van de interne controle van de te controleren onderneming, zal het nazicht gebeuren door middel van steekproeven. Overeenkomstig de Algemene controlenormen (2.3.3.) moeten deze steekproeven methodisch en beredeneerd worden bepaald.

De Raad van State had zich reeds gebogen over de wettelijkheid van deze techniek, naar aanleiding van de goedkeuring van de wet van 17 juli 1975 (54); de latere praktijk, met name, onder impuls van de beroepsinstanties (55), heeft dergelijke methoden bekrachtigd, voorzover zij een voldoende graad van betrouwbaarheid bieden (56).

(51) Art. 142 W. Venn.

(52) Zie, in dezelfde zin, IBR, *Jaarverslag*, 1994, 101.

(53) Zie in dit verband: H. OLIVIER, "Nouveau régime du contrôle et fonction du commissaire", *l.c.*, 57; I. VEROUGSTRATE, *l.c.*, 269; P.-A. FORIERS en M. VON KUEGELGEN, *l.c.*, nr. 25 e.v.; O. RALET, *o.c.*, 219.

(54) Advies van de Raad van State over het wetsontwerp met betrekking tot de boekhouding en de jaarrekeningen van de ondernemingen, *Parl. St. Kamer* 1974-75, nr. 36/1, 27.

(55) Zie noot: IBR, *Jaarverslag*, 1994, 99.

(56) Zie in dezelfde zin Frankrijk Rennes, 25 mei 1975, *Rev. Soc.* 1975, 120, noot Y. GUYON, *Rev. trim. dr. comm.* 1975, 561, noot HOUIN, *Gaz. Pal.*, 1975, II, 525, noot A.P.S. Rennes, 24 juni 1987, *Bull. CNCC*, nr. 67, p. 336; Cass. fr. (1ste burgerlijke kamer), 19 mei 1987, *Bull. CNCC*, 1987, 344, bevestigt Aix-en-Provence 1985, *Bull. CNCC* 1988, nr. 60, p. 487, noot E. DE PONTAVICE. Aansprakelijkheid van commissaris wegens niet ontdekken fraude boekhouder werd afgewezen omdat gebruik van verschillende methoden van steekproeven niet noodzakelijk tot het ontdekken van fraude zouden hebben geleid; DE PONTAVICE stelt dat de omvang van de steekproeven onder meer zal afhangen van de omvang van de onderneming en het al dan niet aanwezig zijn van een vermoeden van fraude; Cass. fr. 6 februari 1990, *Bull. CNCC* 1990, 359, noot E. DE PONTAVICE; *Bull. Joly* 1990, § 113, p. 367.

Zoniet zou de commissaris het verwijt kunnen oplopen dat hij de specifieke controlewerkzaamheden die hij moet verrichten in het kader van zijn opdracht, niet naar behoren heeft vervuld (57).

31. Men stelt vast dat het onderzoek van de specifieke controlewerkzaamheden in de praktijk maar reëel belang heeft wanneer de overtreding niet is vastgesteld: *“In feite moeten twee gevallen worden onderscheiden: ofwel heeft de commissaris, in het kader van zijn opdracht, de begane overtreding vrij snel vastgesteld en dan is de vraag vooral of hij ze naar behoren heeft aangeklaagd bij de raad van bestuur en in voorkomend geval, op de algemene vergadering; of hij heeft de overtreding niet vastgesteld, in welk geval de vraag of hij de gewone controlewerkzaamheden naar behoren heeft verricht belangrijker wordt: de commissaris zal als het ware moeten aantonen dat de overtreding niet van die aard is dat hij ze vroeger zou hebben vastgesteld had hij zijn controleopdracht nauwgezetter vervuld”* (58).

Het aan het licht brengen van de overtreding vormt dus in zekere zin een vermoeden dat de nodige werkzaamheden voor de uitoefening van de taak van de commissaris naar behoren werden vervuld.

2° Openbaarmaking aan de raad van bestuur en, in voorkomend geval, aan de algemene vergadering

a) Openbaarmaking aan de raad van bestuur

32. Artikel 140, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen verplicht de commissaris in de eerste plaats om de overtreding aan te klagen bij het bestuursorgaan.

Deze openbaarmaking speelt zich nog altijd af in de interne sfeer van de onderneming en geeft uitdrukking aan de “verplichte dialoog” tussen de commissaris en het bestuursorgaan van de vennootschap.

De wet legt in dit opzicht geen enkele plechtige formule op.

b) Openbaarmaking aan de algemene vergadering

33. Artikel 140, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen preciseert dat, indien geen passend gevolg is gegeven aan de vastgestelde overtredingen, de commissaris ze moet aanklagen op de eerste daaropvolgende algemene vergadering nadat hij er kennis van heeft gekregen.

Deze bepaling moet evenwel in samenhang worden gelezen met artikel 144, 6° van het Wetboek van Vennootschappen, dat bepaalt dat de commissaris, in het verslag dat

(57) Een arrest van het Hof van Cassatie van Frankrijk van 6 april 1990 vormt een duidelijk voorbeeld van de zware gebreken die de door de “*commissaire aux comptes*” toegepaste controles kunnen vertonen. De verduistering van aanzienlijke bedragen, gestort door de grootste klant van de vennootschap, kwam pas zeven jaar na het begin van de strafbare feiten aan het licht. Klaarblijkelijk was het door de “*commissaire aux comptes*” in de betrokken onderneming toegepaste controlesysteem absoluut ontoereikend, rekening houdend met de omvang van de gepleegde verduistering (Cass. fr. 6 april 1990, *Rev. Soc.*, 433 e.v., noot D. VIDAL).

(58) O. RALET, *o.c.* 219.

hij opstelt met het oog op de algemene vergadering die zich over de jaarrekening moet uitspreken, moet vermelden of hij kennis heeft gekregen van verrichtingen gedaan of beslissingen genomen met overtreding van het vennootschapsrecht of van de statuten, tenzij deze openbaarmaking aan de vennootschap onverantwoorde schade kan berokkenen, met name omdat de raad van bestuur gepaste maatregelen heeft genomen om de aldus ontstane onwettige toestand te herstellen.

De confrontatie van de teksten plaatst de commissaris duidelijk in een ongemakkelijke positie: bewaart hij het stilzwijgen, dan loopt hij het risico dat hij zich niet meer van zijn aansprakelijkheid overeenkomstig artikel 140, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen zal kunnen bevrijden; omgekeerd zou een openbaarmaking die aan de vennootschap onverantwoorde schade zou berokkenen, naast het feit dat ze definitief afbreuk dreigt te doen aan het wederzijdse vertrouwen dat nodig is voor de uitoefening van zijn controle-opdracht, zijn aansprakelijkheid jegens de vennootschap kunnen met zich meebrengen op grond van artikel 140, eerste lid (59) (60).

De hier beschouwde wetteksten kunnen dus niet eenvoudig worden gecombineerd en kunnen maar ontkomen aan de kritiek van onsamenhangendheid indien aan de commissaris een zekere beoordelingsbevoegdheid in de uitoefening van zijn opdracht wordt verleend (61). De commissaris heeft immers absoluut enige speelruimte nodig om de situatie tot in het detail te kunnen beoordelen. Deze mening wordt echter niet altijd gedeeld door de rechtspraak (62).

C. De aansprakelijkheid uit onrechtmatige daad volgens het gemeen recht

34. Vormt artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek een geldige rechtsgrond om de aansprakelijkheid van de commissarissen, zowel ten aanzien van derden als ten aanzien van de vennootschap, in te roepen? In feite kunnen hier, naar onze mening, de rechtsopvattingen die gelden voor de bestuurders worden toegepast.

In dit verband is het duidelijk dat de aansprakelijkheid voor bestuursfouten bedoeld in artikel 527 van het Wetboek van Vennootschappen slechts geldt ten aanzien van de vennootschap. Maar wanneer dergelijke bestuursfouten tegelijk misdrijven of oneigenlijke misdrijven uitmaken (63), zouden derden dan niet op hun beurt de vergoeding kunnen eisen van de schade die hen door die fouten is berokkend op grond van artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek?

Of nog, wanneer de bestuurders zich schuldig maken aan inbreuken op andere wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen dan die van het vennootschapsrecht, zou de vennootschap, die zich in dat geval niet rechtsgeldig kan beroepen op artikel 528 van

(59) Over deze dubbelzinnige situatie, zie: A. BENOIT-MOURY, *l.c.*, 45; O. RALET, *o.c.*, 221.

(60) In de Franse rechtspraak vinden we voorbeelden waar de “*commissaire aux comptes*” wordt bestraft voor de openbaarmaking van feiten die niet belangrijk genoeg waren (zie bijvoorbeeld, Besançon 18 december 1987, *Bull. CNCC*, nr. 69, maart 1988, 68 e.v. en noot).

(61) In die zin: P. KILESTE en M. CALUWAERTS, “La responsabilité du reviseur d’entreprises notamment en cas de fraude”, in *La révision des comptes annuels*, AEDBF, Yearbook 1995, Gent, Mys en Breesch, 190 e.v., i.h.b. 220-222.

(62) Zie in dit verband: Luik 25 januari 1996, *Rev. prat. soc.* 1997, 177 e.v., noot A. BENOIT-MOURY en N. THIRION.

(63) Dit geldt in het bijzonder op strafrechtelijk gebied.

het Wetboek van Vennootschappen (aansprakelijkheid voor overtredingen van de wet of van de statuten) dan niet haar toevlucht kunnen nemen tot artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek, wanneer zij door die inbreuk schade heeft geleden?

Gelijkaardige vragen kunnen worden gesteld in verband met de commissarissen, uiteraard binnen de grenzen van hun exclusieve bevoegdheden.

35. Onder impuls van een zekere rechtsleer, die vandaag tekenen van “berouw” toont als we het zo mogen uitdrukken (64), is de rechtspraak geleidelijk gaan aanvaarden dat de bestuurders, in bepaalde omstandigheden, ten aanzien van derden aansprakelijk kunnen worden gesteld voor bestuursfouten, in het bijzonder “wanneer de schending van de overeenkomst maar een louter bijkomstig element vormt ten aanzien van de begane onrechtmatige daad” of “wanneer uit de aard zelf van de overeenkomst volgt dat ze de algemene plicht van voorzichtigheid van de contractant ten gunste van derden verruimt” (65). Het blijkt in dit geval niet nodig dat de verweeten fouten ook strafbare feiten uitmaken.

Dit werd uiteindelijk duidelijk bevestigd door het Hof van Cassatie in een arrest van 29 juni 1989 (66), weliswaar met betrekking tot een vzw (de stelling vervat in dit arrest kan echter gemakkelijk worden toegepast op de situatie van de handelsvennootschap).

De vzw in kwestie had tot doel de organisatie van concerten. Ze werd gesteund door overheidssubsidies, met name om de verplaatsingen van de muzikanten te financieren. Vanuit dit oogpunt was de factuur ten opzichte van SABENA vrij gepeperd; maar toen de vzw, op eerste verzoek om betaling, aan de overheid de uitkering van de subsidies vroeg, stuitte ze op een resolute weigering, gerechtvaardigd door het feit dat de vzw de passende formulieren niet tijdig had ingediend (67). De vzw, die aldus in de onmogelijkheid verkeerde om SABENA te betalen, als gevolg van de nalatigheid van haar eigen bestuurders, werd voor de rechtbank gedaagd; niettemin stelde SABENA tegelijk een aansprakelijkheidsvordering in tegen de onvoorzichtige bestuurders.

Het Hof van Cassatie heeft de rechtsgeldigheid van een dergelijk initiatief bevestigd in de volgende bewoordingen: “*De onvoorzichtigheid van de bestuurders, hun schulddige inertie, hun onverschilligheid voor de belangen van de schuldeisers (...) vormen een geheel van gedragingen dat niet strookt met dat van een voorzichtig, bedachtzaam persoon die rekening houdt met de mogelijke ongelukkige gevolgen die zijn gedrag kan hebben voor een ander (...). De bestuurders hebben zich niet alleen schuldig gemaakt aan een bestuursfout maar ook aan een oneigenlijk misdrijf*”.

(64) Vgl. J.-L. FAGNART, “La responsabilité personnelle envers les tiers des organes de la société commerciale”, *R.G.A.R.* 1968, nr. 7995 en J.-L. FAGNART en M. DENEVE, “La responsabilité civile. Chronique de jurisprudence (1976-1984)”, *J.T.* 1986, 309, nr. 66.

(65) Zie Brussel 12 januari 1966, *Rev. prat. soc.* 1968, 95 en Brussel 28 september 1966, *J.T.* 1967, 97 en de noot van J.J. STRYCKMANS.

(66) *Rev. prat. soc.* 1989, nr. 6514, 175 e.v.

(67) Hierdoor was een administratieve bepaling overtreden.

Een aantal eminente rechtsgeleerden hebben zich aangesloten bij deze rechtspraak van het Hof van Cassatie (68), terwijl andere auteurs de beslissing als paradoxaal bestempelen (waarom heeft de wetgever een specifieke aansprakelijkheidsregeling opgezet, als het is om ten volle onderworpen te blijven aan het algemene stelsel van de buitencontractuele aansprakelijkheid?).

36. Kan men nog verder gaan en oordelen dat de vennootschap zelf artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek zou kunnen inroepen om haar eigen bestuurders te vervolgen wegens aansprakelijkheid? Als dit mogelijk is ten aanzien van derden, dan zien wij geen reden waarom een dergelijk mechanisme niet denkbaar zou zijn uit hoofde van de vennootschap zelf.

Wel moeten de algemene regels die voortvloeien uit de rechtsleer en de rechtspraak betreffende de samenloop van de aansprakelijkheid uit onrechtmatige daad en de contractuele aansprakelijkheid worden toegepast (69). De vennootschap zou haar vordering kunnen baseren op de bepalingen van het gemeen recht voor zover de aangevoerde fout niet bestaat in een schending van louter contractuele verbintenissen maar ze een tekortkoming uitmaakt aan de algemene plicht van voorzichtigheid, los van het mandaat dat de bestuurders aan de vennootschap bindt. Dit is met name het geval voor de strafrechtelijke inbreuken.

Een zelfde redenering kan *mutatis mutandis* worden gevolgd wat betreft de situatie van de commissarissen.

De kwestie heeft bijzonder belang, als men beschouwt dat de door de algemene vergadering verleende kwijting de mogelijkheid om een vordering in te stellen op grond van artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek onverlet laat. Ze is ook interessant op het vlak van de verjaringsregels (tien jaar in plaats van vijf voor de specifieke aansprakelijkheden van het vennootschapsrecht).

D. Middelen om zich te onttrekken aan de burgerrechtelijke aansprakelijkheid

37. In theorie bestaan er drie manieren om de concrete toepassing van de hierboven aangehaalde aansprakelijkheidsmechanismen, toch op zijn minst gedeeltelijk, te ontlopen: het opnemen van een contractuele bepaling dienaangaande in de overeenkomst tussen de commissaris en een bepaalde vennootschap (1); de kwijting door de algemene vergadering (2) en de verjaring (3).

(68) Zie J. VAN RYN en X. DIEUX, *J.T.* 1988, 401 e.v. en *Rev. prat. soc.* 1989, nr. 6511, 93 e.v. Deze auteurs eisen dan nog een wat bijzondere context, met name geconcretiseerd in de eis van een fout met een zeker specifiek karakter. Maar het is óf het een óf het ander: ofwel past men het gemeen recht toe op de aansprakelijkheid uit onrechtmatige daad, of men doet dat niet. De tussenweg ontbreekt het aan coherentie. Het Hof van Cassatie volgt nochtans een vergelijkbare gedachtegang. In plaats van in te spelen op de ernst van de fout, versoepelt ze de notie zelf van fout als het de aansprakelijkheid van bestuurders betreft: sommige gedragingen, die gewoonlijk als een fout worden beschouwd, zouden het niet zijn wanneer ze zich voordoen in het zakenleven.

(69) Cass. 14 oktober 1985, *Pas.* 1986, I, 155 e.v.

1. Bevrijdende clausules inzake aansprakelijkheid

38. Artikel 9bis van de wet van 22 juli 1953 stelt dat “*de bedrijfsrevisoren aansprakelijk zijn voor de uitoefening van hun beroepstaken overeenkomstig het gemeen recht. Het is hun verboden zich aan deze aansprakelijkheid, zelfs gedeeltelijk, door een bijzondere overeenkomst te onttrekken*”.

Deze bepaling werd speciaal opgevat vanuit het oogpunt van de wettelijke opdrachten van de bedrijfsrevisoren (70); bijgevolg is de mogelijkheid om de aansprakelijkheid te ontlopen door het opnemen van een contractueel beding in die zin, niet toepasselijk in het beschouwde geval. Natuurlijk kan de bedrijfsrevisor, om dit bijkomend risico te compenseren, een aansprakelijkheidsverzekering sluiten of moet hij die sluiten, maar dit verandert niets aan het principe dat hij aansprakelijk is.

Wij gaan dus snel over op de twee andere genoemde mogelijkheden.

2. Kwijting door de algemene vergadering

39. De kwijting door de algemene vergadering, voorzover ze wordt verleend met volledige kennis van zaken (71), biedt de commissaris het voordeel dat zijn *contractuele* aansprakelijkheid niet meer kan worden ingeroepen door de vennootschap waarvan hij de rekeningen heeft gecontroleerd.

De gevolgen van de kwijting zijn dus beperkt: enerzijds betreft ze enkel de verhouding tussen de commissaris en de vennootschap (en niet de betrekkingen met derden die, ondanks de kwijting, nog altijd een aansprakelijkheidsvordering kunnen instellen); anderzijds, voor zover is voldaan aan de toelaatbaarheidsvoorwaarden van een cumulatie van aansprakelijkheden (72), zou de vennootschap ondanks de verleende kwijting, zelf haar commissaris kunnen vervolgen op grond van een strafbaar feit.

3. Verjaring

40. De tegen de commissaris ingestelde aansprakelijkheidsvordering op grond van specifieke bepalingen van het vennootschapsrecht is onderworpen aan een verkorte verjaringstermijn bepaald in het Wetboek van Vennootschappen (73). Na het verstrijken van die termijn kan de aansprakelijkheid van de commissaris niet meer worden ingeroepen.

De procedures ingesteld op grond van het gemeen aansprakelijkheidsrecht, en meer bepaald op grond van artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek, verjaren daarentegen volgens de regels van dat gemeen recht (74). In dat geval moeten de voorwaarden zijn vervuld om deze rechtsgrond geldig te kunnen invoeren (75).

(70) P.-A. FORIERS en M. VON KUEGELGEN, *l.c.*, 33 e.v.

(71) Zoniet zal de kwijting verleend op basis van onjuiste of onvolledige informatie de vennootschap niet beletten om tegen haar commissaris een aansprakelijkheidsvordering in te stellen.

(72) *Supra*, C.

(73) Namelijk vijf jaar.

(74) Namelijk tien jaar.

(75) Aangaande dit punt, zie *supra*, C.

§ 2. SPECIFIEKE WETTELIJKE OPDRACHTEN VAN DE COMMISSARIS EN AANSPRAKELIJKHEIDSREGELING

41. Naast de algemene opdrachten van de commissaris, kan de wetgever hem ook andere, meer specifieke taken opdragen. Na een opsomming van deze verschillende taken, van de belangrijkste althans, zowel in het kader van het vennootschapsrecht als van het recht inzake ondernemingen in moeilijkheden (I), gaan wij na aan welke aansprakelijkheidsregeling de commissaris in die gevallen onderworpen is (II).

I. Specifieke wettelijke opdrachten

A. Vennootschapsrecht

42. Naast de opdrachten die het voorwerp uitmaken van een verslag dat samen met het verslag over de jaarrekening wordt neergelegd (76), kunnen wij de volgende specifieke opdrachten ten laste van de controleurs die de commissarissen zijn, onderscheiden:

1° de neerlegging van een verslag naar aanleiding van inbrengen in natura (77) of quasi-inbrengen (78) in een B.V.B.A., C.V.B.A., N.V., Comm.V.A. en E.S.V., ook wanneer deze verrichtingen plaatshebben in het kader van een splittingsprocedure (doch niet in het kader van een fusie (79) (80);

2° de neerlegging van een verslag dat ertoe sterkt de staat van openbare inschrijvingen, van aanvragen van conversie van obligaties in aandelen of uitoefening van warrants te certificeren (81);

3° de neerlegging van een verslag met het oog op de wijziging van het maatschappelijk doel van een B.V.B.A., een C.V.B.A., een N.V. of een Comm.V.A. (82);

4° de neerlegging van een verslag met het oog op de uitkering van een interimdividend (83);

(76) Namelijk de controle op het jaarverslag en de controle op de naleving van de regels inzake belangenconflicten (art. 523 en 524 van het Wetboek van Vennootschappen).

(77) Art. 219, 313, 395, 423, 602, 657 en 844 van het Wetboek van Vennootschappen.

(78) Art. 220, 396, 445 en 657 van het Wetboek van Vennootschappen.

(79) Art. 695 en 705 van het Wetboek van Vennootschappen.

(80) Zie in dit verband: G. BATS, "De bedrijfsrevisor en de inbreng van immateriële bestanddelen", *B.C.N.A.R.* 1990, boek 4, 51-77; M. CLAES, "Les apports en nature et le rapport du réviseur d'entreprises", *Rev. b. compt.* 1987, boek 3, 37-46; G., DELVAUX, "Aspects de contrôle à l'occasion de l'apport en société d'un fonds de commerce: mission du réviseur d'entreprises", in H. COUSY, B. TILLEMANN en A. BENOIT-MOURY (ed.), *Le fonds de commerce*, Brugge, La Charte, 2001, 425 e.v.; A. KILLESSE, "Les évolutions récentes de certaines missions particulières visées par le droit des sociétés", in *Liber Amicorum Henri Olivier*, 309 e.v.; M. VANDER LINDEN, "Le rapport révisoral en cas d'apport en nature", *Comptabilité et fiscalité pratique* 1994, 451 e.v.

(81) Art. 590 en 591 van het Wetboek van Vennootschappen.

(82) Art. 287, 413, 559 en 657 van het Wetboek van Vennootschappen.

(83) Art. 618 en 657 van het Wetboek van Vennootschappen.

5° de neerlegging van een verslag voor de controle van de ruilverhouding in geval van fusie of splitsing (84), behalve wanneer een moedervennootschap haar dochter voor 100 % opslorpt (85) en wanneer, in het kader van een splitsing, alle vennoten daar eenparig van afzien (86) (87);

6° de neerlegging van een verslag met het oog op de vrijwillige ontbinding van een B.V.B.A., een C.V.B.A., een N.V. of een Comm.V.A. (88) (89);

7° de neerlegging van een verslag met het oog op de omzetting van een vennootschap met rechtspersoonlijkheid beheerst door het Wetboek, met uitzondering van landbouwvennootschappen en E.S.V.'s (90) (91);

8° de neerlegging van een verslag bij uitgifte van aandelen zonder vermelding van nominale waarde beneden de fractiewaarde van de oude aandelen van dezelfde soort in een N.V. of een Comm.V.A. (92);

9° de neerlegging van een verslag bij beperking of opheffing van het voorkeurrecht in een N.V. of een Comm.V.A. (93).

In elk van de bovenstaande gevallen wordt de commissaris belast met de specifieke opdracht een verslag op te maken ter informatie van de bevoegde organen van de vennootschap en in het bijzonder, de algemene vergadering, naar aanleiding van zeer belangrijke beslissingen voor de onderneming of haar aandeelhouders (94).

Het vennootschapsrecht is echter niet de enige rechtstak die bijzondere taken oplegt aan de commissarissen. Wij bekijken dit van naderbij in wat volgt.

B. Recht inzake het gerechtelijk akkoord: verplichting van informatie bij bedreiging van de continuïteit van de onderneming

43. Artikel 58 van de wet van 17 juli 1997 betreffende het gerechtelijk akkoord heeft artikel 64*sexies* Venn.W. aangevuld met een § 2, thans, na de codificatie, artikel 138 van het Wetboek van Vennootschappen. Daarin wordt bepaald dat “*de commissarissen die ter gelegenheid van hun controlewerkzaamheden gewichtige en overeenstemmende feiten vaststellen die de continuïteit van de onderneming in het gedrang kunnen brengen, de bestuurders hiervan schriftelijk en op een omstandige wijze op de hoogte moeten brengen*”.

(84) Art. 695, 708, 731 en 746 van het Wetboek van Vennootschappen.

(85) Art. 719 e.v. van het Wetboek van Vennootschappen.

(86) Art. 734 en 749 van het Wetboek van Vennootschappen.

(87) Zie in dit verband: S. GOETHALS, “Les fusions et les scissions. Programme de contrôle et rapport du réviseur d’entreprises”, IBR, *Bull. d’Info*, 1995, nr. 1, 3 e.v. (deel 1) en nr. 2, 2 e.v. (deel 2); A. KILESSE, “Les évolutions récentes de certaines missions particulières visées par le droit des sociétés”, *l.c.*

(88) Art. 181 van het Wetboek van Vennootschappen.

(89) A. KILESSE, *o.c.*

(90) Art. 436, § 2 en 777 van het Wetboek van Vennootschappen.

(91) Zie in dit verband: A. KILESSE, *o.c.*

(92) Art. 582 en 657 van het Wetboek van Vennootschappen.

(93) Art. 596, 598 en 657 van het Wetboek van Vennootschappen.

(94) Over dit alles, zie: M. DE WOLF, “Droit comptable, rapports révisoraux et Code des sociétés”, *Rev. not. b.* 2001, 515 e.v., i.h.b. 533-535.

In dat geval moet de raad van bestuur beraadslagen over de maatregelen die moeten worden genomen om de continuïteit van de onderneming gedurende een redelijke termijn te vrijwaren.

Indien binnen een maand na de kennisgeving van de melding door de commissaris, deze niet werd ingelicht over de beraadslaging door de raad van bestuur over de in dit verband genomen of in het vooruitzicht gestelde maatregelen, of indien hij oordeelt dat deze maatregelen de continuïteit van de onderneming niet kunnen vrijwaren gedurende een redelijke termijn (95), heeft hij de *mogelijkheid* (96) om zijn vaststellingen mede te delen aan de voorzitter van de rechtbank van koophandel, zonder het risico te lopen veroordeeld te worden op grond van artikel 458 van het Strafwetboek, dat toepasselijk is gemaakt op het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor bij artikel 27, tweede lid van de wet van 22 juli 1953. Het lijkt geen twijfel dat het hier gaat om een bijkomende uiting van de wens om zo volledig mogelijke informatie te verstrekken ten voordele van de handelsrechtbanken, in hun taak van opsporing van ondernemingen in moeilijkheden.

Betekent het facultatieve karakter van een dergelijke mededeling dat de commissaris een grote bewegingsvrijheid geniet wat de openbaarmaking van de moeilijke situatie van de vennootschap betreft, waarvan hij de rekeningen controleert? Wij menen van niet.

44. Het is immers bekend dat de controle op de jaarrekening en op de financiële toestand, krachtens artikel 142 van het Wetboek van Vennootschappen, het eerste luik vormt van de exclusieve bevoegdheden van de commissaris (§ 1, II, A *supra*). Het is evenzeer bekend dat de commissaris, krachtens diezelfde wettelijke bepaling, de regelmatigheid, ten aanzien van het vennootschapsrecht (97) en van de statuten, van de in de jaarrekening weergegeven verrichtingen moet controleren (§ 1, II, B *supra*).

Bovendien is de commissaris, wat dit laatste punt betreft, gehouden de onregelmatigheden aan te klagen bij de raad van bestuur (98) en, indien daar geen gevolg aan wordt gegeven, bij de algemene vergadering (99).

Nu bestaat er niet de minste twijfel dat in het door artikel 138 van het Wetboek van Vennootschappen bedoelde geval, andere bepalingen die het statuut van de commissaris regelen, eveneens toepassing kunnen vinden.

Het is moeilijk denkbaar dat de onwillige raad van bestuur in dit geval, zonder zichzelf tegen te spreken, kan overwegen om over te gaan van een boekhouding in een optiek van *going concern* naar een boekhouding die veeleer is opgevat in een optiek

(95) Tegen de algemene oriëntatie gegeven aan de controlefunctie bij de wet van 21 februari 1985 in, verleent deze laatste hypothese de commissaris een recht van inmenging in het beheer zelf van de vennootschap.

(96) En niet de *verplichting* (zie de woorden: "... kunnen ze ... mededelen", in artikel 138).

(97) Met inbegrip uiteraard van het boekhoudrecht (aangaande dit punt, zie onder meer: P. VAN OMME-SLAGHE, "Droit des sociétés et droit comptable", in *Mélanges Pirson*, Brussel, Bruylant, 1989, 293 e.v.).

(98) Zoniet kan hij aansprakelijk worden gesteld op grond van art. 140, lid 2 W. Venn.

(99) Zie aangaande dit punt art. 144, 6° W. Venn., dat preciseerd dat de vermelding van de onregelmatigheden "*kan worden weggelaten wanneer de openbaarmaking van de overtreding aan de vennootschap onverantwoorde schade kan berokkenen, met name omdat het bestuursorgaan gepaste maatregelen heeft genomen om de aldus ontstane onwettige toestand te herstellen*".

van vereffening (100) of, toch op zijn minst, van discontinuïteit. Indien de raad van bestuur nalaat het boekhoudkundige perspectief aan te passen, zal de commissaris, krachtens het eerste luik van zijn exclusieve bevoegdheden, de jaarrekening van de vennootschap wellicht niet kunnen goedkeuren, omdat zij geen *getrouw beeld* geeft van het vermogen van de onderneming (101), waarvan hij als het ware de bewaker is (102).

Op dezelfde wijze dreigt het beschouwde geval vaak samen te vallen met de toepassing van artikel 633 van het Wetboek van Vennootschappen. Overigens erkent de wet betreffende het gerechtelijk akkoord dit zelf aangezien ze, in artikel 9, § 1, lid 2 preciseerd dat “*de continuïteit van de onderneming van een rechtspersoon in ieder geval geacht wordt bedreigd te zijn indien als gevolg van de verliezen het netto-actief is gedaald tot minder dan de helft van het maatschappelijk kapitaal*”: de link met artikel 633 van het Wetboek van Vennootschappen kan niet duidelijker zijn. Maar indien de raad van bestuur nalaat een algemene vergadering bijeen te roepen op grond van artikel 633 van het Wetboek – wat ongetwijfeld het geval zal zijn in de beschouwde hypothese –, is de commissaris, deze keer handelend in het kader van het tweede luik van zijn exclusieve bevoegdheden, gehouden om in zijn verslag aan de algemene vergadering – dat per definitie openbaar is (103) –, deze overtreding van het vennootschapsrecht aan te klagen.

Kortom, de openbaarmaking van de moeilijkheden waarin de vennootschap verkeert zal in ieder geval worden gewaarborgd door de commissaris, in documenten die hoe dan ook toegankelijk zijn voor de handelsrechtbanken.

45. Trouwens, indien hij een dergelijke situatie niet aanklaagt, loopt hij het risico om, in voorkomend geval, strafrechtelijk te worden vervolgd (104)! Hieruit blijkt hoezeer de schijnbare soepelheid van artikel 138 van het Wetboek van Vennootschappen een veel restrictievere werkelijkheid verhult voor de commissaris, door de toe-

(100) Zie aangaande dit punt artikel 28, § 2 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen.

(101) Het beginsel inzake een getrouw beeld, waarover sommigen hebben geschreven dat “[het] vandaag de inrichting van het boekhoudrecht overheerst” (F. PASQUALINI en V. PASQUALINI-SALERNO, “La nature de la faute justifiant le relèvement judiciaire des fonctions d’un commissaire aux comptes”, noot onder Cass. fr. 14 november 1995, *Rev. Soc.* 1996, 279 e.v., i.h.b. 284), is in België tot regel verheven door artikel 3 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen.

(102) Krachtens artikel 59 van de wet van 17 juli 1997 moet de raad van bestuur voortaan, wanneer uit de balans een overgedragen verlies blijkt, of wanneer uit de resultatenrekening gedurende twee opeenvolgende boekjaren een verlies van het boekjaar blijkt, de toepassing van de waarderingsregels in de veronderstelling van continuïteit verantwoorden in het in art. 95 e.v. W. Venn. bedoelde verslag. Deze situatie ontslaat de commissaris uiteraard niet van de naleving, in het kader van zijn bevoegdheden, van de verplichtingen die zijn statuut regelen, onafhankelijk van de – wettige of onwettige – houding die tegelijk door de raad van bestuur wordt aangenomen.

(103) Zie aangaande dit punt, art. 98 e.v. W. Venn.

(104) Zou bijvoorbeeld niet kunnen worden aangevoerd dat de commissaris, door te verzwijgen dat de jaarrekening, die tegen beter weten in systematisch is opgesteld in een optiek van continuïteit, geen getrouw beeld geeft van het vermogen van de vennootschap, medeplichtig, laat staan mededader wordt van het misdrijf van valsheid van de jaarrekening dat aldus door de bestuurders wordt begaan? De bijzondere strengheid van een arrest van het Hof van Beroep van Luik van 25 januari 1996 in een nochtans minder apert geval (*Rev. prat. soc.* 1997, 179 e.v. en opmerkingen A. BENOIT-MOURY en N. THIRION, “La responsabilité pénale du réviseur d’entreprises: Epée de Damoclès ou Tigre de papier?”) doet ons geloven dat een dergelijke redenering heel gemakkelijk zou kunnen worden gevolgd door een bepaalde rechtspraak.

passing van de andere bepalingen die de algemene inhoud van zijn opdracht vastleggen (105).

II. Aansprakelijkheid van de commissaris

46. In dit verband dienen achtereenvolgens twee vragen te worden onderzocht. Ten eerste, welke is de wettelijke grondslag van de burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris in het kader van geschillen die zouden optreden naar aanleiding van de uitoefening van een van de specifieke opdrachten vermeld in de voorgaande afdeling (A)? Ten tweede, nadat de wettelijke grondslag is bepaald, stelt zich de vraag welke concrete gevolgen dit heeft op het gebied van de toepasselijke aansprakelijkheidsregeling (B).

A. Wettelijke grondslag van de burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris

47. Is het hierboven bestudeerde artikel 140 van het Wetboek van Vennootschappen (106) eveneens van toepassing wanneer het gaat om de aansprakelijkheid van de commissaris in de uitoefening van de specifieke opdrachten die hem worden toevertrouwd door de wet? Of gelden dan eerder de burgerrechtelijke regels inzake de contractuele aansprakelijkheid en de aansprakelijkheid uit onrechtmatige daad? De rechtsleer is hierover verdeeld (107).

De vraag heeft weinig belang wat het eerste lid van artikel 140 van het Wetboek van Vennootschappen betreft, dat kan worden beschouwd als een loutere toepassing van de regels van gemeen recht inzake de contractuele aansprakelijkheid; de vraag is echter zeer belangrijk in het licht van het tweede lid, omdat dit – zeker voorzover het de situatie ten aanzien van derden beoogt –, een specifieke bepaling uitmaakt ten opzichte van de algemene voorschriften inzake de aansprakelijkheid uit onrechtmatige daad.

Wij sluiten ons aan bij de stelling voor een terugkeer naar het gemeen recht inzake aansprakelijkheid, vooral om overwegingen van exegetische orde, daar waar het gaat om de specifieke opdrachten die voortvloeien uit het vennootschapsrecht *sensu stricto*: rekening houdend met zijn plaats in het Wetboek van Vennootschappen (namelijk hoofdstuk 1 van titel VII van Boek IV, getiteld “De controle van de jaarrekening en van de geconsolideerde jaarrekening”), kan artikel 140 van het Wetboek *enkel* betrekking hebben op de aansprakelijkheid die voortvloeit uit de wettelijke opdrachten van de commissaris die zijn opgenomen onder die titel.

Maar van zodra men de sfeer van deze opdrachten verlaat en er sprake is van de specifieke taken die gericht aan de controleur worden opgedragen door het vennoot-

(105) Over de taken van de commissaris in de nieuwe reglementering betreffende het gerechtelijk akkoord, zie ook: H. OLIVIER, “L’entreprise en difficulté et le droit des sociétés après la nouvelle loi sur le concordat”, *DAOR* 1998, nr. 46, 9 e.v.

(106) *Supra*, §1, IV.

(107) Voorstander van de eerste oplossing lijkt: A. BENOIT-MOURY, “Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires”, *l.c.*, 43; voorstander van de tweede: P.-A. FORIERS en M. VON KUEGELGEN, “La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables”, *l.c.*, 58.

schapsrecht, zijn het de klassieke aansprakelijkheidsregels die van toepassing worden, aangezien de wetgever heeft nagelaten het toepassingsgebied van dit artikel 140 uit te breiden tot de bijzondere opdrachten van de commissaris krachtens het vennootschapsrecht. Niettemin blijven een aantal bijzonderheden verbonden aan het statuut van de commissaris. In B analyseren we in het kort de tweeslachtige regeling die hieruit voortvloeit.

Volgens het tekstargument dat wij voorstaan, dringt zich de bedenking op dat de mogelijkheid van mededeling aan de voorzitter van de rechtbank van koophandel bij economische en financiële moeilijkheden, bedoeld in artikel 138 van het Wetboek, rekening houdend met de plaats die het krijgt toegekend in hoofdstuk I van titel VII van Boek IV van het Wetboek, wel degelijk behoort tot de “taken” die vallen onder artikel 140 van het Wetboek van Vennootschappen. Zo kan een overhaaste bekendmaking de grondslag vormen voor een mogelijke aansprakelijkheid van de commissaris ten aanzien van de vennootschap, op grond van een fout begaan in de uitoefening van zijn taken. Omgekeerd kan bij gebreke aan bekendmaking, terwijl het vennootschapsrecht van de bestuurders een positieve actie zou hebben vereist (bv. het instellen van de “alarmbel”-procedure), de aansprakelijkheid van de controleur worden ingeroepen door derden uit hoofde van artikel 140, tweede lid. In dit verband verwijzen wij voor nadere details naar wat we hierboven reeds schreven over deze bepaling (108).

B. De aansprakelijkheidsregeling in de uitoefening van specifieke wettelijke opdrachten

48. In de betrekkingen met de vennootschap waarvoor hij zijn specifieke wettelijke opdrachten moet vervullen, is de commissaris onderworpen aan de klassieke beginselen van de contractuele aansprakelijkheid. De vennootschap zou niettemin ook kunnen optreden op grond van de buitencontractuele aansprakelijkheid, mits aan de voorwaarden van samenloop zoals vereist door het Hof van Cassatie, is voldaan. In dat geval moet het niet gaan om een louter contractuele tekortkoming, noch om louter contractuele schade: wij denken aan een geval, dat vaak als voorbeeld wordt aangehaald, waarbij de contractuele tekortkoming tevens een strafbaar feit uitmaakt (bijvoorbeeld valsheid in geschriften). Het belang houdt, zoals we reeds zagen (109), verband met de beperkte reikwijdte van de kwijting en met de verlenging van de verjaringstermijnen.

Ten aanzien van derden kunnen enkel de artikelen 1382 en volgende van het Burgerlijk Wetboek worden ingeroepen. Het gemeen recht inzake de buitencontractuele burgerrechtelijke aansprakelijkheid is dan onverkort van toepassing.

49. Wat de mogelijkheid betreft om te ontsnappen aan deze aansprakelijkheidsmechanismen, kunnen een punt van overeenstemming en twee verschillen worden onderstreept ten opzichte van de situatie van de commissaris in de uitoefening van zijn algemene wettelijke opdrachten.

Wij bekijken eerst het punt van overeenstemming. In zoverre het de wettelijke opdrachten betreft, ook al zijn ze specifiek, gebiedt het gezond verstand, net als voor de

(108) *Supra*, § 1, IV, A en B.

(109) *Supra*, nr. 36.

algemene taken van de commissaris, om, in toepassing van artikel 9bis van de wet van 22 juli 1953, de toelaatbaarheid van de bevrijdende clausules van aansprakelijkheid te weigeren.

Vervolgens de twee verschillen. Ten eerste is de vraag van de kwijting deliquer dan voor de algemene opdrachten, waar de bevoegdheid van de algemene vergadering buiten kijf staat (110). Alles zal afhangen van de vraag aan welk orgaan het specifieke verslag moet worden overgemaakt en wie bevoegd is om een beslissing te nemen op basis van dit verslag: de algemene vergadering of de raad van bestuur naargelang het geval. Ten tweede zouden, althans volgens een zekere rechtsleer (111), de door het vennootschapsrecht voorziene verkorte verjaringstermijnen niet van toepassing zijn op de bijzondere wettelijke opdrachten van de commissaris. De termijnen van het burgerlijk recht zouden dus voorrang moeten hebben. Vanuit dit perspectief is de vraag gerezen of artikel 2276ter van het Burgerlijk Wetboek, dat voorziet in verkorte verjaringstermijnen voor de vordering wegens beroepsaansprakelijkheid van deskundigen, bij ontstentenis, toepasselijk kon worden verklaard op de commissarissen, tenminste in het kader van hun betrekkingen met de vennootschap waarvoor ze hun verslag hebben opgesteld. Het in artikel 2276ter B.W. bedoelde begrip *deskundige* lijkt vrij strikt te moeten worden opgevat en het IBR heeft dan ook opgeroepen tot grote voorzichtigheid wat betreft de reikwijdte van dit artikel 2276ter B.W. (112). Het blijkt dus dat ook op het gebied van de verjaring het gemeen recht onverkort van toepassing is.

(110) *Supra*, nr. 39.

(111) P.-A. FORIERS en M. VON KUEGELGEN, *l.c.*, 59.

(112) IBR, *Jaarverslag*, 1990, 166.

§ 3. OVERIGE OPDRACHTEN VAN DE COMMISSARIS EN BURGERLIJKE AANSPRAKELIJKHEIDSREGELING

50. De revisoren spelen vaak een adviserende rol bij tal van bedrijven. Er zijn tal van taken die de bedrijfsrevisoren op zich kunnen nemen ten gunste van de vennootschappen waarvan ze, in voorkomend geval, ook de rekeningen controleren. Maar uiteraard dient de onafhankelijkheid van de commissaris bij de vervulling van zijn wettelijke opdrachten gewaarborgd te blijven.

Deze opdrachten zijn, bij gebreke van uitdrukkelijk afwijkende bepalingen, volledig onderworpen aan het gemeen recht inzake de burgerrechtelijke aansprakelijkheid. De laatste vaagheden van bijzonderheden eigen aan het vennootschapsrecht, aangehaald in het kader van de analyse van de specifieke wettelijke opdrachten van de commissaris (113), verdwijnen hier.

De traditionele mechanismen van de contractuele en buitencontractuele aansprakelijkheid, naargelang het geval, zijn dus ten volle van toepassing. Bovendien vervalt, volgens de beste doctrine, de toepasselijkheid van artikel 9*bis* van de wet van 22 juli 1953 (114), zodat de clauses van bevrijdende aansprakelijkheid volkomen toelaatbaar zijn binnen de grenzen van het gemeen recht, voor zover zij exclusief betrekking hebben op de extra-wettelijke taken van de revisor. Wat de verjaring betreft ten slotte, gelden alleen de termijnen van het burgerlijk recht.

(113) *Supra*, § 2, II.

(114) P.-A. FORIERS en M. VON KUEGELGEN, *l.c.*, 34.

HOOFDSTUK 2

ENKELE PERSPECTIEVEN OP DE STRAF- RECHTELIJKE AANSPRAKELIJKHEID VAN DE BEDRIJFSREVISOR

LIEVEN DUPONT

Gewoon hoogleraar Strafrecht K.U.Leuven

SILVIA VAN DYCK

Assistente Instituut voor Strafrecht K.U.Leuven

Deze tekst werd afgesloten op 1 maart 2002.

INLEIDING

1. Hij of zij die deelgenomen heeft aan de studiedag die op 7 mei 1996 werd georganiseerd door het Instituut der Bedrijfsrevisoren over de “*Bronnen van aansprakelijkheid van de revisor*” kan – bij de lezing van voorliggende tekst – de indruk hebben van wat de psychologen noemen het fenomeen “du déjà vu”. Men moet niet eens psycholoog te zijn om te weten dat deze indruk terecht is. Voorliggende tekst herneemt inderdaad, wetens en willens, in tal van opzichten de tekst die werd uitgeschreven over de strafrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor in het kader van voormelde studiedag (1). De *overeenkomsten* tussen de toenmalige tekst en de voorliggende tekst zijn echter niet minder significant dan de verschillen. De overeenkomsten wijzen op de relevant gebleven beschouwingen over deze thematiek. De *verschillen* hebben betrekking op de wijzigingen die zich inmiddels (o.m. in wetgeving en rechtspraak) hebben voorgedaan. Om er maar twee te noemen: 1° het nieuwe Wetboek van Vennootschappen (W. Venn.), ingevoerd door de wet van 7 mei 1999 houdende het Wetboek van Vennootschappen (B.S. 6 augustus 1999, tweede uitg.) dat in werking is getreden op 6 februari 2001, en dat tal van de bepalingen bevat die relevant zijn voor de problematiek van de strafrechtelijke aansprakelijkheid van wat toen de “commissaris-revisor” en thans kortweg de “*commissaris*” heet (2) grondig door elkaar heeft geschud (3); 2° de wet van 4 mei 1999 tot invoering van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen, die de juridische complexiteit van de toenmalige afwezigheid van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen heeft ingeruild voor de niet minder grote complexiteit van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen (4). Om één en ander simpel uit de drukken: voorliggende tekst is een actualisering en *up-to-date*-stelling van een oudere tekst die, conform de wens van de organisatoren van deze studiedag, afgesteld werd op de informatiebehoeften van commissarissen die in overeenstemming met actuele professionele normen willen functioneren en die minstens recht hebben op de invulling van een zorgvuldigheidsplicht vanwege diegenen die geacht worden vertrouwd te zijn met de scherpste tanden van het recht in de sector van het bedrijfsrecht: het bedrijfsstrafrecht.

2. Op een studiedag die gewijd is aan de aansprakelijkheid van de commissaris is de aandacht voor diens strafrechtelijke verantwoordelijkheid volkomen terecht. De commissaris opereert meer bepaald in een actieveld dat, door de steeds toene-

(1) L. DUPONT, “De strafrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor: enkele aspecten”, in Instituut der Bedrijfsrevisoren, *Bronnen van aansprakelijkheid van de revisor*, Studies IBR, Recht 2/96, 71-108.

(2) De controlefunctie als commissaris in een vennootschap is exclusief voorbehouden aan bedrijfsrevisoren. Dit is reeds zo sinds de W. 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat. Maar de wetgever bleef, ook na 1985, de terminologie van commissaris-revisor gebruiken. Het W. Venn. brengt hierin een uitdrukkelijke verandering: het maakt nog enkel gewag van “commissarissen” (wanneer aangesteld door de A.V.) en van “bedrijfsrevisoren”, belast met de taak van commissaris (wanneer aangesteld door de rechtbank van koophandel). Het is thans dan ook overbodig om te spreken van een “commissaris-revisor”, vermits elke commissaris noodzakelijkerwijze revisor is. Zie in deze zin: L. LIEVENS, *Wetboek van Vennootschappen. Een artikelsgewijze commentaar op Boek IV, Titel VI & Titel VIII: Jaarrekeningen en Controle*, Gent, Mys & Breesch, 2001, 60.

(3) Wetboek van Vennootschappen, ingevoerd bij art. 2. W. 7 mei 1999 (B.S. 6 augustus 1999, tweede uitgave), met ingang uiterlijk op 6 februari 2001 (art. 25).

(4) W. 4 mei 1999 tot invoering van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen (B.S. 22 juni 1999, eerste uitgave). In deze tekst verder geciteerd als Wet strafrechtelijke verantwoordelijkheid rechtspersonen.

mende strafwetgeving of door de toename van dwingende bepalingen die bij niet-naleving onder het bereik van strafbepalingen vallen, als het ware getransformeerd is tot een strafrechtelijk mijnenveld. Strafrechtelijke veroordelingen van een commissaris kunnen weliswaar tot op heden eerder exceptioneel genoemd worden (5), maar deze omstandigheid doet niets af aan de omvang van de risico's in hoofde van de commissaris om met het strafrecht in aanvaring te komen en aan het nut om hierop te wijzen door middel van preventieve informatie. De mogelijkheden van aanvaring met het strafrecht door de commissaris zijn overigens des te reëler geworden door de toename van grootschalige fiscale fraude en georganiseerde financieel-economische criminaliteit, die diep zijn doorgedrongen in de activiteiten van tal van schijnbaar legaal werkende bedrijven waarmee de commissaris in contact kan komen (6).

3. In tegenstelling tot de problematiek van de burgerlijke aansprakelijkheid, die reeds herhaaldelijk en grondig werd uitgespit (7), kwam de problematiek van de strafrechtelijke aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor in zijn hoedanigheid van commissaris (8) tot op heden veel minder of relatief minder uitgediept aan de orde, met

(5) Op een studiedag voor bedrijfsrevisoren die georganiseerd werd door het IBR op 14 december 1990 en die gewijd was aan de thematiek "Bedrijfsrevisor en het strafrecht", besloot J.P. BONTE zijn bijdrage met de woorden: "... dat ... het aantal situaties waar de bedrijfsrevisor een strafrechtelijke aansprakelijkheid kan oplopen niet gering zijn. Dit contrasteert scherp met de quasi-onbestaande rechtspraak over deze materie. De bedrijfsrevisoren kunnen zich enkel verheugen over deze (voorlopig) uiterst beperkte toepassing van deze strafbepalingen", (zie: J.P. BONTE, "Enkele strafrechtelijke inbreuken van het gemeen recht en de specifieke inbreuken op het vennootschapsrecht en boekhoudrecht", in Instituut der Bedrijfsrevisoren (ed.), *Bedrijfsrevisor en het Strafrecht*, B.C.N.A.R., 1991/1, 41-55. Persoonlijk zijn wij van oordeel dat de groeiende zorg voor de bestrijding van de economische en financiële criminaliteit, die onder meer tot uitdrukking komt in een toenemende specialisatie van de parketten, toelaat te vermoeden dat het tijdperk van het strafrechtelijk quasi ongemoeid laten van de commissaris, in de toekomst geleidelijk aan en definitief tot het verleden zal behoren. Zie o.a. Brussel 29 juni 1999 (*onuitg.*) betreffende o.a. valsheid in de jaarrekening en het gebruik van valse jaarrekeningen, waarbij een (commissaris) revisor werd veroordeeld als mededader (bevestigd in cassatie: Cass. 3 mei 2000, *Arr. Cass.* 2000, nr. 268). De casus had betrekking op een verzekeringsonderneming waarbij de commissaris-revisor, wetens en willens valse jaarrekeningen had gecertificeerd die hij in zijn hoedanigheid van door de Controledienst voor de Verzekeringen erkende commissaris-revisor verondersteld werd na te gaan.

(6) Zie hierover *in extenso*: *De accountant en de gerechtelijke overheid in de strijd tegen de georganiseerde financiële misdaad*. Verslag van een Colloquium georganiseerd in het Congressenpaleis van Brussel door het IDAC en de gerechtelijke overheid, Instituut der Accountants, sine dato, 136 p. De aldaar gehouden beschouwingen gelden *mutatis mutandis* eveneens voor de commissaris en zijn vandaag nog steeds actueel.

(7) Zie o.m. de uitvoerige bibliografische verwijzingen aangehaald in: P.-A. FORIERS en M. VON KUEGELGEN, "La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables", *Rev. dr. U.L.B.* 1992, afl. 6, 11-61; A. VAN OEVELEN, "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris", in X (ed.), *Handels-, Economisch en Financieel Recht, Postuniversitaire cyclus Willy Delva*, Gent, Mys & Breesch, 1995, 233-284; P. KILESTE en M. CALUWAERTS, "La responsabilité du réviseur d'entreprises, notamment en cas de fraude", in *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés, AEDBF Yearbook 1995*, Gent, Mys & Breesch, 1995, 190-232, en andere bijdragen in deze bundel.

(8) Ingevolge art. 130 W. Venn. (oud art. 64, § 1 Venn. W., zoals gewijzigd door de Wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat) worden de commissarissen door de algemene vergadering der aandeelhouders benoemd onder de leden, natuurlijke personen of rechtspersonen, van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Ingevolge art. 4 en *4bis* van de Wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, kunnen zowel natuurlijke personen als rechtspersonen (burgerlijke vennootschappen, zoals bedoeld in art. 33 van de Wet van 22 juli 1953) de hoedanigheid van lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren verwerven. De aanstelling van een commissaris ter controle van de financiële toestand, de jaarrekening en de in de jaarrekening weergegeven verrichtingen is verplicht voor alle rechtspersonen (art. 142 W. Venn.), met uitzondering van de vennootschappen onder firma, gewone commanditaire vennootschappen, coöperatieve vennootschappen met onbeperkte aansprakelijkheid waarvan alle onbeperkt aansprakelijke vennoten natuurlijke personen zijn, en kleine vennootschappen in de zin van art. 15 W. Venn. (zie ook de uitzonderingen op dit laatste in art. 141 W. Venn.).

uitzondering evenwel van de thematiek van het beroepsgeheim (9). Hiervoor bestaat een technische verklaring.

Bij beschouwingen over de burgerrechtelijke aansprakelijkheid kan men teruggrijpen naar de gemeenrechtelijke bepalingen in verband met de contractuele en extracontractuele aansprakelijkheid, preciseren in welke mate zij op de revisor van toepassing zijn, en verder de op de commissaris toepasselijk zijnde bijzondere bepalingen analyseren die van de gemeenrechtelijke regels afwijken; er zijn er vele, maar zij kunnen vrijwel exhaustief worden aangehaald (10).

Omwille van het legaliteitsbeginsel dient een strafrechtelijke benadering daarentegen altijd en noodzakelijkerwijze uit te gaan van wetsbepalingen die specifieke gedragingen strafbaar stellen. Een verkenning van de problematiek van de strafrechtelijke aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor, in zijn hoedanigheid van commissaris, impliceert dan ook een inventarisatie en commentaar van de meest uiteenlopende strafbepalingen die de professionele handel en wandel van de commissaris begeleiden binnen de specifieke handelingscontexten waarin deze opereert. De omvang en de technische complexiteit van een dergelijke opgave is echter dermate groot, dat wij ons binnen het bestek van deze bijdrage noodzakelijkerwijze moeten beperken tot een exemplatieve benadering, die elke aanspraak op volledigheid laat varen.

Hierna worden, in § 1, eerst enkele basisbeginselen met betrekking tot de strafrechtelijke aansprakelijkheid in het algemeen in herinnering gebracht. Indien nuttig of nodig zullen deze beginselen nader worden geconcretiseerd bij de verdere bespreking van de specifieke problematiek van de strafrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris. In § 2 wordt een korte analyse doorgevoerd van de strafbepalingen in het nieuwe Wetboek van Vennootschappen waarmee de commissaris in aanvaring kan komen. In § 3 worden enkele andere misdrijven behandeld waaraan een commissaris zich plichtig kan maken. In dat hoofdstuk worden ook de door recente wetgeving strafbaar gestelde informaticamisdrijven kort voorgesteld. § 4 is, gelet op het belang ervan, een – verhoudingsgewijs – relatief uitvoerige bespreking van het strafrechtelijk leerstuk van de valsheid in geschriften, met bijzondere aandacht voor de relatie tussen dit gemeenrechtelijk misdrijf en de misdrijven die verband houden met de schriftelijke verslaggeving door de commissaris. § 5 brengt de problematiek aan de orde van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon, inzonderheid de problematiek van de draagwijdte van artikel 132 W. Venn.

Om het onvermijdelijk exemplarisch karakter van deze bijdrage enigszins te compenseren, wordt als bijlage een volledig overzicht gegeven van de strafbepalingen die in het Wetboek van Vennootschappen werden opgenomen.

(9) Zie hierover o.m.: P. BERNARD, "Het beroepsgeheim: de visie van de magistraat", in *Bedrijfsrevisor en het Strafrecht*, o.c., 73-86; M. FRANCHIMONT, "Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor", *St. Acc. Bedr.* 1986, afl. 2, 1-51; L. HUYBRECHTS., "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", *T.B.H.* 1995, 664-681; J. LIEVENS, "Beroepsgeheim en zwijgplicht van de bedrijfsrevisor, de accountant en de belastingsconsulent", in *Bedrijfsrevisor en het Strafrecht*, o.c., 87-102; R. PRIOUX en C. BERTSCH, "Le secret professionnel du réviseur d'entreprises face au souci croissant d'information et de transparence", in *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés*, Yearbook 1995, Cahiers AEDBF, Gent, Mys & Breesch, 1995, 67-85, en de aldaar aangehaalde verwijzingen; R. PRIOUX, "Les exceptions au secret professionnel du réviseur d'entreprises", in *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés*, Cahiers AEDBF/EVBFR, Brussel, Bruylant, 2000, 49-70.

(10) Zie bijvoorbeeld de voortreffelijke studie van K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Bibliotheek Handelsrecht Larcier, *Vennootschaps- en financieel recht*, Brussel-Gent, Larcier, 2002, 199 p.

§ 1. ENKELE BASISBEGINSELEN M.B.T. DE STRAFRECHTELIJKE AANSPRAKELIJKHEID IN HET ALGEMEEN

I. Het begrip “strafrechtelijke aansprakelijkheid” (11)

4. Het strafrecht is een rechtsdiscipline waarin de thematiek van de aansprakelijkheid centraal staat. Dit kan niet gezegd worden van enige andere rechtstak, zoals bijvoorbeeld het staatsrecht of het familierecht, waarin andere accenten de overhand hebben. Alvorens enkele basisbeginselen met betrekking tot de strafrechtelijke aansprakelijkheid voor te stellen, lijkt het dan ook nuttig om eerst het begrip “strafrechtelijke aansprakelijkheid” nader te omschrijven. Dit begrip wordt immers in het juridische maar ook in het gewone taalgebruik in zoveel verschillende contexten en betekenissen gebruikt, dat het gevaar bestaat dat wij niet meer weten waarover wij het precies hebben, wanneer wij van strafrechtelijke aansprakelijkheid gewag maken.

5. Ontdaan van elke wijsgerige of ideologisch speculatieve beschouwing, betekent *aansprakelijkheid* “de mogelijkheid om aangesproken te worden”, “de verplichting om in te staan voor ... of de gevolgen te dragen van ...”. “*Strafrechtelijke aansprakelijkheid*” betekent dan: de verplichting om de effecten te ondergaan die het strafrecht aan een strafrechtelijke normschending verbindt (12), of nog: de verplichting voor iemand aan wie een strafbaar feit kan worden toegerekend en aangerekend, om er de strafrechtelijke gevolgen van te ondergaan, meer bepaald de aan het misdrijf verbonden strafrechtelijke sancties (13). *Strafbaarheid* is een uitdrukking die beschouwd kan worden als de sanctionele vertaling van het begrip strafrechtelijke aansprakelijkheid (14).

6. Uit bovenstaande begripsverheldering blijkt dat de strafrechtelijke aansprakelijkheidsproblematiek minstens drie probleemcomplexen omvat: 1° de problematiek van het misdrijf, dat de strafrechtelijke aansprakelijkheid doet ontstaan en derhalve het *object* van de strafrechtelijke aansprakelijkheid genoemd kan worden (II); 2° de problematiek van het *subject* van de strafrechtelijke aansprakelijkheid: de personen of instanties die strafrechtelijk aansprakelijk gesteld kunnen worden (III); en ten slotte 3° de *gevolgen* van de strafrechtelijke aansprakelijkheid; de strafrechtelijke sancties (IV).

(11) Als wij onder synoniemen verstaan: woorden met een (bijna) gelijke betekenis, dan kunnen de woorden “aansprakelijkheid” en “verantwoordelijkheid” synoniemen worden genoemd. De Nederlandstalige uitdrukking “verantwoordelijkheid” kan naadloos in het Frans vertaald worden met “responsabilité” en in het Engels met “responsibility”. Voor de uitdrukking “aansprakelijkheid” kunnen wij geen betere Franse vertaling vinden dan wederom het woord “responsabilité”. Eén en ander wijst erop dat “aansprakelijkheid” en “verantwoordelijkheid” geen 24-karaatsynoniemen zijn, en dat deze termen in het Nederlands een nuancering toelaten, waarvoor in het Frans geen equivalente uitdrukkingen beschikbaar zijn. De Nederlandse uitdrukking “verantwoordelijkheid” verwijst eerder naar de subjectzijde van diegene die strafrechtelijk aansprakelijk gesteld kan worden: met name naar de verplichting om zich te verantwoorden voor ... rekenschap af te leggen van ... een strafrechtelijke normschending. De uitdrukking “aansprakelijkheid” daarentegen verwijst eerder naar de gevolgen die aan de strafrechtelijke verantwoordelijkheid voor een strafrechtelijke norminbreuk verbonden kunnen zijn: het moeten instaan voor de gevolgen, wat in het Engels tot uitdrukking gebracht wordt in de term “liability”, die dan ook een aanvaardbare vertaalterm is voor aansprakelijkheid.

(12) A.C. DANA, *Essai sur la notion d'infraction pénale*, Paris, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1982, nr. 15.

(13) In deze zin: J. PRADEL, *Droit pénal*, 4^e éd., Paris, Ed. Cujas, 1984, 367. Of ook nog: “... l'obligation de répondre de ses actes délictueux et en cas de condamnation, d'exécuter la sanction pénale prévue pour cette infraction”, aldus: G. STEFANI, G. LEVASSEUR, B. BOULOC, *Droit pénal général*, 14^e éd., Paris, Dalloz, 1992, nr. 305.

(14) In deze zin: W. NIEBOER, *Schets materieel strafrecht*, Arnhem, Gouda Quint BV, 1991, 19.

II. Het object van de strafrechtelijke aansprakelijkheid: het misdrijf

7. Ingevolge het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel (artikel 12 en 14 G.W. en artikel 2 Sw.), kan de strafrechtelijke aansprakelijkheid alleen ontstaan naar aanleiding van een specifieke in de strafwet omschreven gedraging (handeling of onthouding), juridisch technisch *misdrijf* genoemd, waarop wettelijk bepaalde straffen zijn gesteld. Een misdrijf kan kortweg gedefinieerd worden als een wettelijk strafbaar gestelde, delictstypische, wederrechtelijke en schuldige gedraging (15).

A. Delictstypiciteit (*nullum crimen sine lege*)

8. Niet elke onrechtmatige daad kan de strafrechtelijke aansprakelijkheid doen ontstaan. De niet-naleving van een contract, of het foutief veroorzaken van schade aan derden, die krachtens het burgerlijk recht de burgerlijke aansprakelijkheid in het gedrang brengen, kunnen strafrechtelijk gezien irrelevant zijn.

Gelet op het *legaliteitsbeginsel* kan een gedraging (handeling of onthouding) slechts aanleiding geven tot strafrechtelijke aansprakelijkheid wanneer zij rubriceerbaar is onder één of andere wettelijke delictsommschrijving en wanneer zij voldoet aan alle daarin voorkomende delictsbestanddelen: de delictstypische onrechtsbestanddelen (in de klassieke leer: het materieel element) en de delictstypische schuldbestanddelen (in de klassieke leer: de tot het moreel element behorende schuldvormen van opzet en/of onachtzaamheid). De eerste voorwaarde voor de strafrechtelijke aansprakelijkheid is derhalve het bestaan van een delictstypische gedraging.

9. Onder de *delictstypiciteit* van een gedraging kan worden verstaan het geheel van de voor een specifiek misdrijf typische voorwaarden voor de strafbaarheid van die gedraging, zoals deze expliciet of impliciet blijken uit een wettelijke delictsommschrijving of incriminatie. Voor de problematiek van de strafrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris betekent dit, dat deze alleen in het geding kan zijn wanneer gerefereerd kan worden aan strafrechtelijke wetsbepalingen waarin specifieke vormen van opzettelijk, onopzettelijk of onachtzaam handelen of nalaten, strafbaar gesteld zijn. Een commissaris in een B.V.B.A. bijvoorbeeld, die (opzettelijk) door enig middel op kosten van de vennootschap geldstortingen op aandelen doet of geldstortingen als gedaan erkent die niet werkelijk gedaan zijn op de voorgeschreven wijze en tijdstippen, stelt een delictstypische gedraging die aan de delictsommschrijving beantwoordt van artikel 347, 3° W. Venn. (16) (oud artikel 206, eerste lid, *in fine* Venn.W). Deze bepaling legt een geldboete op van vijftig frank tot tienduizend frank (17) en stelt dat de dader bovendien kan gestraft worden met een gevangenisstraf van één maand tot een jaar (*nvdr*: legistiek gezien een uiterst eigenaardige formulering van de straffen!).

(15) Zie hierover *in extenso*: L. DUPONT, "De constitutieve elementen van het misdrijf", in X (ed.), *Om deze redenen. Liber Amicorum A. Vandeplas*, Gent, Mys & Breesch, 1994, 201-228.

(16) Zie ook: art. 387 (C.V.); 648, 5° (N.V.) W. Venn.

(17) In de strafwet werden de bedragen met de invoering van de euro behouden doch dienen zij met een wiskundige formule worden omgerekend naar het thans geldende bedrag in euro, zie J. ROZIE, "De euro en de geldboete: nieuwe wiskundige regels vanaf 1 januari 2002", *Tijdschrift voor Strafrecht* 2000, 201-204.

De delictstypiciteit *indiceert* wederrechtelijkheid en schuld. In het wederrechtelijkheidsoordeel en het schuldordeel worden deze indicaties op hun juridische houdbaarheid getoetst.

B. Wederrechtelijkheid (*nullum crimen sine iniuria*)

10. Strafrechtelijke aansprakelijkheid vooronderstelt niet alleen dat een bepaalde gedraging aan een wettelijke delictsomschrijving beantwoordt. Er wordt bovendien vereist dat deze gedraging onrechtmatig, in strijd met het recht, of nog anders gezegd, dat deze gedraging wederrechtelijk is.

De delictstypiciteit *indiceert* de *wederrechtelijkheid*. In het wederrechtelijkheidsoordeel wordt de door de delictstypiciteit geïndiceerde wederrechtelijkheid op haar juridische houdbaarheid getoetst. Er zal besloten kunnen worden dat een delictstypische gedraging wederrechtelijk is wanneer blijkt dat alle concrete, feitelijke en juridische omstandigheden in acht genomen de gedraging niet geoorloofd, toelaatbaar of duldbaar was. Er is derhalve wederrechtelijkheid wanneer blijkt dat de in de delictsomschrijving geïmpliceerde verbods- of gebodsnorm, ook onverkort gold in de concreet te beoordelen handelingssituatie.

11. Er is echter geen wederrechtelijkheid wanneer de in de delictsomschrijving besloten verbods- of gebodsnorm, gelet op de bijzonderheden van de specifieke handelingssituatie, werd opgeheven door een veroorlovene of gebiedende tegennorm, in het strafrecht *rechtvaardigingsgrond* genoemd. In dat geval is het gedrag rechtens geoorloofd en derhalve niet wederrechtelijk (18). Noodtoestand bijvoorbeeld, waarbij een strafrechtelijk beschermd rechtsgoed geschonden wordt als onontkoombaar middel om een rechtsgoed van een hoger belang te vrijwaren, rechtvaardigt delictstypisch gedrag en verhindert de kwalificatie van dit gedrag als wederrechtelijk. Zo zijn er situaties denkbaar waarbij de commissaris gerechtigd kan zijn op grond van noodtoestand zijn beroepsgeheim te schenden, en zich derhalve delictstypisch te gedragen, zonder dat gewag gemaakt kan worden van wederrechtelijkheid (19).

C. Schuld (*nullum crimen sine culpa*)

12. Delictstypiciteit en wederrechtelijkheid volstaan niet om tot strafrechtelijke aansprakelijkheid te kunnen besluiten. Strafrechtelijke aansprakelijkheid impliceert schuld. Anders dan het civiele recht, kent het strafrecht immers geen schuldloze aansprakelijkheid. Strafrecht is schuldstrafrecht (20).

(18) Zie hierover *in extenso*: L. DUPONT, "De situering van het begrip wederrechtelijkheid in de theorie van het misdrijf", in X (ed.), *Liber Amicorum J. D'Haenens*, Gent, Mys & Breesch, 1993, 127-145.

(19) De noodtoestand werd door een arrest van het Hof van Cassatie als een autonome rechtvaardigingsgrond erkend in een arrest van 13 mei 1987. Dit zogenaamde onthulde boevenschuilplaatsarrest had betrekking op een geneesheer die, zich beroepend op noodtoestand, zijn beroepsgeheim had geschonden door aan de rijkswacht de schuilplaats te onthullen van een gevaarlijke, voortvluchtige gangster die hij had verzorgd. In dit arrest precificeert het Hof van Cassatie onder welke voorwaarden noodtoestand delictstypisch gedrag rechtvaardigt. Zie: Cass. 13 mei 1987, *Arr. Cass.* 1986-87, 1203 en *R.C.J.B* 1989, noot A. DE NAUW, "La consécration jurisprudentielle de l'état de nécessité" (597-630); zie ook de annotaties bij dit arrest door Y. HANNEQUART, *J.L.M.B* 1987, 1169-1174.

(20) Zie hierover een beginselarrest van het Hof van Cassatie, waarbij het Hof aanneemt dat een in de tenlastelegging vermeld misdrijf niet strafbaar is alleen maar doordat het feit materieel is gepleegd. Zie: Cass. 12 mei 1987, *Arr. Cass.* 1986-87, 1194, met conclusie van advocaat-generaal J. DU JARDIN, *Pas.* 1987, I, 1056, *R.W.* 1987-88, 538, *J.T.* 1988, 439 en *Rev. dr. pén.* 1988, 711.

Ongeacht de andere betekenissen die het woord schuld in het strafrecht kan hebben, heeft het woord schuld of schuldigheid (*culpabilité*) als voorwaarde voor strafrechtelijke aansprakelijkheid de betekenis van *verwijtbaarheid*. Schuld in de zin van verwijtbaarheid impliceert een rechtens negatief gekwalificeerde subjectieve dispositie van de dader ten opzichte van zijn handeling of onthouding, dit is een dispositie die niet was zoals van strafrechtswege van hem verwacht of gevergd mocht worden. Van strafrechtswege wordt van eenieder die weet of kan weten wat mag of moet, en die zich overeenkomstig dit inzicht kan of moet kunnen gedragen, strafrechtsnormconformiteit verwacht. Het schuldverwijt als rechtsgrond voor strafrechtelijke aansprakelijkheid bestaat in wezen hierin, dat iemand rechtens kwalijk genomen wordt dat hij een delictstypische gedraging, waarvan hij wist of moest weten dat zij wederrechtelijk was, niet heeft vermeden, alhoewel hij dit had kunnen en moeten vermijden. Schuldigverklaring in deze zin staat dan gelijk met een rechtens gefundeerde morele toerekening (*imputatio moralis*): een delictstypische, wederrechtelijke gedraging die iemand materieel of feitelijk wordt toegerekend (*imputatio facti*), wordt hem ook rechtens aangerekend; ze wordt op zijn strafrechtelijke debetrekking gezet. In het schuldoordeel wordt tot het afsluitend oordeel besloten dat tot aansprakelijkheid leidt.

13. Aangezien het strafrecht uitgaat van de tweevoudige presumptie, enerzijds dat in beginsel eenieder geacht wordt de wetten te kennen of althans de rechtsplicht heeft deze te kennen, en anderzijds dat eenieder in staat is om zich normconform te gedragen, indiceert een delictstypische en wederrechtelijke gedraging de schuld of de verwijtbaarheid. In het schuldoordeel worden deze presumpties op hun houdbaarheid getoetst, rekening houdend met de concrete dader binnen zijn concrete handlingscontext. Bij de beoordeling hiervan kan echter blijken dat er *schulduitsluitingsgronden* voorhanden zijn, zoals overmacht of onoverkomelijke dwaling, die schuld en derhalve de strafrechtelijke aansprakelijkheid uitsluiten.

III. Het subject van de strafrechtelijke aansprakelijkheid

14. Het civiele recht kent de aansprakelijkheid van de rechtspersoon en de aansprakelijkheid voor andermans daden. Sinds de wet van 4 mei 1999 tot invoering van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen, kunnen niet enkel meer, zoals voorheen, natuurlijke personen, maar ook rechtspersonen strafrechtelijk aansprakelijk gesteld worden (21). Terwijl de rechtspersonen vroeger konden genieten van het welbekende adagium "*delinquere potest, sed non puniri*", geldt nu voor hen, net zoals voor natuurlijke personen: "*dura lex, sed lex: delinquere potest, ergo et puniri*".

Gelet op de omstandigheid, enerzijds dat de commissaris per definitie opereert in het kader van de werking van rechtspersonen en anderzijds dat de commissaris een bedrijfsrevisorenvennootschap met rechtspersoonlijkheid kan zijn (art. 4bis juncto art. 33, § 1 W. 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren; zie ook art. 130 W. Venn., oud art. 64, § 1, tweede lid Venn. W.) of dat de commissaris er deel kan van uitmaken, lijkt het ons gepast om – voorzover dit nodig is voor de verdere uiteenzetting – in kort bestek enkele krachtlijnen van de wet van 4 mei 1999 toe te lichten. De specifieke problematiek van de strafrechtelijke aansprakelijkheid

(21) Wet van 4 mei 1999 tot invoering van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen, B.S. 22 juni 1999 (verder: Wet strafrechtelijke verantwoordelijkheid rechtspersonen).

van de commissaris als rechtspersoon of van de commissaris die deel uitmaakt van een revisorenvennootschap met rechtspersoonlijkheid, in het licht van de Wet strafrechtelijke verantwoordelijkheid rechtspersonen, zal behandeld worden in een afsluitende paragraaf (§ 5).

A. Strafrechtelijke aansprakelijkheid en rechtspersoon

15. Met de Wet strafrechtelijke verantwoordelijkheid rechtspersonen kwam een belangrijke verandering in de strafrechtelijke immuniteit van de rechtspersoon. De rechtspersoon kan sinds de inwerkingtreding van de wet op 2 juli 1999 niet alleen misdrijven begaan, maar kan hiervoor ook als rechtssubject worden vervolgd en bestraft. Aangezien, volgens het Belgisch recht, de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon een *zelfstandige* en geen afgeleide verantwoordelijkheid betreft, is niet vereist dat een natuurlijke persoon wordt geïdentificeerd wiens gedrag toegerekend kan worden aan de rechtspersoon (22). Het basisartikel voor de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen werd ingevoegd als artikel 5 in het Strafwetboek.

16. *Ratione personae* is het toepassingsgebied van de wet *algemeen*. In beginsel zijn zowel privaatrechtelijke als publiekrechtelijke rechtspersonen verantwoordelijk onder door de wet bepaalde voorwaarden (23). Artikel 5, lid 3 Sw. voorziet in een uitbreiding van het toepassingsgebied van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid *ratione personae*. Een aantal groeperingen die juridisch gezien geen rechtspersoonlijkheid hebben, worden inzake strafrechtelijke verantwoordelijkheid met rechtspersonen gelijkgesteld: 1° de tijdelijke handelsvennootschappen en stille handelsvennootschappen; 2° de vennootschappen bedoeld in het huidige artikel 2, § 4 W. Venn. (maatschappen met handelsdoel) en de handelsvennootschappen in oprichting; 3° burgerlijke vennootschappen die niet de vorm hebben aangenomen van een handelsvennootschap (maatschappen met burgerlijk doel). Anderzijds voorziet artikel 5, laatste lid Sw. ook in een beperking: bepaalde publiekrechtelijke rechtspersonen worden uitgesloten uit het toepassingsgebied van de wet.

17. *Ratione materiae* blijkt uit de wettekst (de aanhef van art. 5 Sw.) dat een rechtspersoon in principe strafrechtelijk verantwoordelijk kan worden gesteld voor *alle* mogelijke misdrijven. Er bestaat geen beperking op grond van de aard of op grond van de categorie van het misdrijf.

18. Opdat een rechtspersoon strafrechtelijk aansprakelijk zou zijn, dient het misdrijf uiteraard *toegerekend* te kunnen worden aan de rechtspersoon. De wijze van *materiële* toerekening wordt bepaald in artikel 5, lid 1 Sw.: een rechtspersoon is strafrechtelijk verantwoordelijk voor de misdrijven die hetzij een intrinsiek verband hebben met de verwezenlijking van zijn doel of de waarneming van zijn belangen, of die, naar blijkt uit de concrete omstandigheden, voor zijn rekening zijn gepleegd. Wat de morele toerekening betreft, bevat artikel 5 Sw. geen specifieke bepalingen. Het is de feitenrechter die in elk concreet geval moet vaststellen of het schuldbestanddeel aan-

(22) Voorstel van wet tot invoering van de strafrechtelijke aansprakelijkheid van rechtspersonen, *Parl. St.* Senaat 1998-99, nr. 1217/1, 2 en nr. 1271/6, 6; *Hand.* Senaat 1998-1999, 16 maart 1999, 7352 (verder: Wetvoorstel strafrechtelijke aansprakelijkheid rechtspersonen).

(23) Voor wat de privaatrechtelijke rechtspersonen betreft, zie: S. VAN DYCK, "De (privaatrechtelijke) rechtspersoon als strafbare dader van een misdrijf. Het toepassingsgebied *ratione societatis privati iuris* van de wet van 4 mei 1999", *T. Straf.* 2001, 227-260.

wezig is in hoofde van de rechtspersoon. Volgens de Memorie van Toelichting dient te worden aangetoond dat het misdrijf voortkomt uit een binnen de rechtspersoon genomen opzettelijke beslissing, of uit een aan de rechtspersoon te wijten nalatigheid (24). Dit luik van de toerekening dient dus verder te worden uitgewerkt in de rechtspraak (25).

Het kan zijn dat de wetgever zelf de persoon of de categorieën van personen aanduidt die, in beginsel met uitsluiting van anderen, strafrechtelijk aansprakelijk gesteld kunnen worden. Men spreekt dan van *wettelijke* toerekening. Het kan ook zijn dat ingevolge de complexiteit van een onderneming of om andere redenen een delegatie van bevoegdheden dient te geschieden, die in bepaalde gevallen aanleiding kan geven tot wat doorgaans genoemd wordt een *conventionele* toerekening. M.b.t. deze gevallen rijst de vraag naar de repercussie op de problematiek van de strafbaarheid van de rechtspersoon bij dergelijke vormen van toerekening. Op deze problematiek wordt verder ingegaan in § 5. Het artikel 132 W. Venn. (oud art. 33, § 2 W. 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren) confronteert ons immers met een bijzonder geval van een combinatie tussen de *wettelijke* en de *conventionele toerekening*, meer bepaald wanneer de controle-opdracht van de jaarrekening en van de geconsolideerde jaarrekening aan een revisorenvennootschap wordt vertrouwd.

Voor de bedrijfsrevisor die zich in zijn hoedanigheid van commissaris dikwijls door medewerkers zal moeten laten bijstaan (26) is ook de vraag naar de strafrechtelijke mogelijkheden en beperkingen van delegatie en taakverdeling, en de invloed hiervan op strafrechtelijke toerekeningsproblematiek, uiteraard van belang (zie *infra*, nr. 36).

19. Een belangrijk en veel besproken aspect van de nieuwe wetgeving is de *combinatie* van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de natuurlijke persoon en de rechtspersoon. Indien zowel een rechtspersoon als een natuurlijke persoon als dader van een misdrijf kunnen worden geïdentificeerd, ontstaat de vraag of beiden ook kunnen worden gestraft. De rechtsleer vertaalt het antwoord gegeven in artikel 5, lid 2 Sw. als volgt: werd door de natuurlijke persoon een misdrijf *in concreto* opzettelijk gepleegd (27), dan kunnen in principe zowel de rechtspersoon als de natuurlijke persoon worden gestraft (systeem van *cumul*). Gaat het daarentegen om een misdrijf gepleegd uit onachtzaamheid, dan kan enkel die dader worden gestraft die de zwaarste fout heeft begaan (systeem van *decumul*) (28).

20. Aangezien een vrijheidsberovende straf per definitie niet kan opgelegd worden aan een rechtspersoon wegens het ontbreken van een fysieke hoedanigheid, is de

(24) Wetvoorstel strafrechtelijke aansprakelijkheid rechtspersonen, *Parl. St.* Senaat 1998-99, nr. 1217/1, 5.

(25) H. VAN BAVEL, "De wet van 4 mei 1999 tot invoering van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen", *A.J.T.* 1999-2000, 218.

(26) Artikel 139 W. Venn. (oud artikel 64*sexies*, laatste lid Venn. W.) bepaalt dat de commissarissen zich bij de uitoefening van hun taak, op hun kosten, doen bijstaan door aangestelden of andere personen voor wie zij instaan.

(27) Dit betekent: handelde de natuurlijke persoon *in concreto* wetens en willens (algemeen opzet) of met een bijzonder opzet.

(28) A. DE NAUW en F. DERUYCK, "De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen", *R.W.* 1999-2000, 906; P. TRAEEST, "De wet van 4 mei 1999 tot invoering van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen", *T.R.V.* 1999, 465; H. VAN BAVEL, "De wet van 4 mei 1999 tot invoering van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen", *A.J.T.* 1999-2000, 214.

voor de rechtspersoon bepaalde hoofdstraf de *geldboete*. Artikel 41bis Sw. bevat een conversiemechanisme op grond waarvan de in het strafrecht bestaande vrijheidsbenemende straffen worden omgezet in een corresponderende geldboete (29). Naast de geldboete voorziet artikel 7bis Sw. nog in een aantal andere mogelijke bijkomende straffen voor de rechtspersoon, gaande van de ontbinding van de rechtspersoon, het verbod een bepaalde werkzaamheid te verrichten die deel uitmaakt van het maatschappelijk doel of de sluiting van één of meer inrichtingen van de rechtspersoon, tot en met de verbeurdverklaring, en het bekendmaken of de verspreiding van de rechterlijke beslissing.

B. (Geen) Aansprakelijkheid voor andermans daden

21. Het burgerlijk recht kent, benevens de burgerlijke aansprakelijkheid voor de eigen daad (artikel 1382 en 1383 B.W.), de aansprakelijkheid voor andermans daad (artikel 1384 B.W.).

Wat daarentegen het strafrecht betreft, heeft het Hof van Cassatie in tal van arresten het persoonlijk karakter van de straffen een algemeen beginsel genoemd, dat geacht wordt geschonden te zijn wanneer de rechter de beklaagde tot een straf veroordeelt en daarbij aanneemt dat het bestrafte feit door iemand anders gepleegd kon zijn, of zonder te vermelden dat naar het oordeel van de rechter de beklaagde het hem ten laste gelegde feit heeft gepleegd, of nog wanneer de rechter te kennen geeft, niet dat naar zijn oordeel die beklaagde het hem ten laste gelegde feit heeft gepleegd, maar dat hij hem strafbaar acht bij toepassing van een beweerd wettelijk schuldvermoeden (30). Deze regel is *mutatis mutandis* ook van toepassing op de rechtspersoon, zelfs al zou hij uitsluitend verantwoordelijk gesteld worden wegens het optreden van een geïdentificeerde natuurlijke persoon (formulering ontleend aan art. 5, eerste lid Sw.); ook in dat geval kan de rechtspersoon immers slechts aansprakelijk gesteld worden op grond van zijn eigen verantwoordelijkheid voor het gepleegde misdrijf.

Wanneer wij de strafbaarheid de *sanctionele vertaling* van strafrechtelijke aansprakelijkheid hebben genoemd, dan blijkt uit de geciteerde rechtspraak ten overvloede dat, anders dan in het burgerlijk recht, er geen strafrechtelijke aansprakelijkheid bestaat voor andermans daden. De strafrechtelijke aansprakelijkheid is een *persoonlijke aansprakelijkheid*, een aansprakelijkheid voor het eigen handelen of voor het eigen nalaten te handelen, minstens de niet-naleving van een eigen *zorgvuldigheidsplicht*.

Het ontbreken van strafrechtelijke aansprakelijkheid voor andermans gedraging belet evenwel niet dat iemand aansprakelijk gesteld kan worden voor een misdrijf, waarvan de materialiteit van de feiten door een derde tot stand werd gebracht. In tal van gevallen, meer bepaald bij wettelijke toerekening, stelt de strafwet immers rechts-subjecten strafrechtelijk aansprakelijk voor de naleving of het doen naleven van strafrechtelijk gesanctioneerde voorschriften. Dat alsdan de materialiteit van een strafbaar feit door toedoen van een derde totstandkwam, is geen wezenlijk beletsel om tot een strafrechtelijke aansprakelijkheid te besluiten van de rechtssubjecten op wie de strafrechtelijk gesanctioneerde zorgvuldigheidsplicht berustte tot naleving of tot het

(29) Zie hierover: R. VERSTRAETEN en B. SPRIET, "De rechtspersoon en zijn geldboete", in Y. POULET en H. VUYE (ed.), *Liber amicorum Jean Du Jardin*, Antwerpen, Kluwer, 2001, 321-340.

(30) Cass. 4 februari 1992, *Arr. Cass.* 1991-92, 514; Cass. 3 november 1992, *Arr. Cass.* 1991-92, 1275; Cass. 26 oktober 1994, *Arr. Cass.* 1994, 882, met verwijzing naar eerdere arresten.

doen naleven van de strafrechtelijk voorgeschreven handeling of onthouding. Er zou in deze gevallen hoogstens gewag gemaakt kunnen worden van een pseudo-aansprakelijkheid voor andermans daad (31); maar deze pseudo-aansprakelijkheid voor andermans daden blijft wezenlijk een aansprakelijkheid voor de eigen fout, met name de schending van een persoonlijke zorgvuldigheidsplicht.

IV. De gevolgen van de strafrechtelijke aansprakelijkheid

22. Strafrechtelijke aansprakelijkheid legitimeert de mogelijkheid om straffen (en maatregelen) uit te spreken, de typische strafrechtelijke gevolgen van strafrechtelijke aansprakelijkheid. Naar Belgisch recht kunnen alleen die straffen (en maatregelen) uitgesproken worden die bepaald zijn voor het misdrijf of de misdrijven waarvoor men schuldig wordt verklaard. Ook de straffen zijn gebonden aan het reeds geciteerde legaliteitsbeginsel: (*nullum crimen*) *nulla poena sine lege*.

Voor de toepassing van de straffen is de wettelijke kwalificatie van het misdrijf waarvoor men veroordeeld wordt van kapitaal belang. Zo zal een veroordeling voor valsheid in private geschriften (artikel 196 Sw.) aanleiding kunnen geven tot een verplichte (artikel 32 Sw.) of facultatieve (artikel 84 Sw.) veroordeling tot een ontzetting uit de burgerlijke en politieke rechten. Een fiscale valsheid in geschriften (bijvoorbeeld artikel 450 W.I.B.) daarentegen laat een dergelijke veroordeling niet toe, maar wel de mogelijkheid tot het uitspreken van een verbod om bijzondere categorieën van beroepen uit te oefenen (bijvoorbeeld artikel 455 W.I.B.).

Zowel bij een veroordeling wegens een gemeenrechtelijke als wegens een fiscale valsheid in geschriften kan door de rechter een verbod worden uitgesproken tot het uitoefenen van de functie van commissaris voor een termijn van minimum drie en maximum tien jaar op grond van artikel 1 van het K.B. nr. 22 van 24 oktober 1934 (zoals gewijzigd bij de wet van 2 juni 1998) betreffende het rechterlijk verbod aan bepaalde veroordeelden en gefailleerden om bepaalde ambten, beroepen of werkzaamheden uit te oefenen. Aangezien het K.B. nr. 22 geen expliciete bepaling bevat inzake de valsheid in de jaarrekening of het gebruik van een dergelijk vals stuk, valt te betwijfelen of de rechter die iemand wegens de schending van artikel 127 W. Venn. (oude artikels 207 tot 210 Venn. W.) veroordeelt een beroepsverbod kan opleggen. Ten aanzien van een overtreding van artikel 171, § 2 W. Venn. (32) geldt dezelfde bedenking. In geen van beide gevallen is er sprake van een beroepsverbod.

23. Uit een en ander volgt dat het niet onverschillig is op grond van welke strafbepaling iemand veroordeeld wordt. Deze beschouwing geldt ook voor de *burgerlijke* gevolgen die uit strafrechtelijke veroordelingen kunnen voortvloeien. Bij een veroordeling wegens valsheid in private geschriften (artikel 196 Sw.) bestaat geen mogelijkheid om de burgerlijk aansprakelijke persoon te veroordelen tot betaling van de boeten en de gerechtskosten die tegen hun gemachtigden, bestuurders, zaakvoerders of vereffenaars zijn uitgesproken, bij gebreke aan een bijzondere wettekst. In het geval van fiscale fraude is dit wel het geval (zie bijvoorbeeld artikel 458 W.I.B.). De wettekst zal hier telkens bepalend zijn voor de mogelijkheid tot burgerlijke veroordelingen van anderen dan de strafrechtelijk veroordeelden voor een specifiek misdrijf.

(31) In deze zin: W. JEANDIDIER, *Droit pénal général*, 2^o éd., Paris, Montchrestien, nr. 306.

(32) Oud artikel 17, lid 3 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van ondernemingen, hierna "wet van 17 juli 1975".

§ 2. STRAFBEPALINGEN IN HET NIEUWE WETBOEK VAN VENNOOTSCHAPPEN, WAARMEE DE COMMISSARIS IN AANVARING KAN KOMEN: EEN EXEMPLATIEF OVERZICHT

I. Algemene beschouwingen

24. Over de structuur en de opbouw van het Wetboek van Vennootschappen is al heel wat inkt gevloeid. In een heldere uiteenzetting hierover bespreekt K. GEENS de lokalisatie van de strafbepalingen in het nieuwe Wetboek en de onderliggende *ratio* daarvan (33). Terecht wijst hij erop dat, gelet op de omstandigheid dat de strafbepalingen in de oude Venn. W. in een afsluitende Afdeling XIII waren samengebracht, vele lezers er niet of nauwelijks van op de hoogte waren dat de meeste bepalingen van die wet wel ergens met een strafsanctie gepenaliseerd werden. Bij de codificatie bestond dan ook de opvatting dat het handiger was de talrijke strafbepalingen onmiddellijk te laten aansluiten bij de bepalingen die zij sanctioneerden. De gevolgde hoofdindeling – aldus K. GEENS – is of de strafbepaling gemeenschappelijk is aan *alle* rechtspersonen of niet. In het eerste geval vindt ze haar plaats in Boek IV (Bepalingen gemeenschappelijk aan de rechtspersonen geregeld in dit wetboek), Boek XI (herstructurering) en Boek XIII (omzetting). Anders wordt ze opgenomen (en eventueel herhaald) in de boeken betreffende de afzonderlijke vennootschapsvormen met rechtspersoonlijkheid (Boek VI, Boek VII, Boek VIII en Boek XIV). Vermelden wij ten slotte ook nog dat in Boek I (Inleidende bepalingen) onder Titel III (Algemene strafbepaling) een artikel 17 is opgenomen dat bepaalt dat Boek I van het Strafwetboek, Hoofdstuk VII (strafbare deelneming) en artikel 85 (verzachtende omstandigheden bij wanbedrijven) mede van toepassing zijn op de misdrijven in het Wetboek van Vennootschappen omschreven.

In voorliggende paragraaf worden die strafbepalingen van het nieuwe Wetboek aan de orde gesteld waarin de commissaris *expressis verbis* (al dan niet met anderen) als de geadresseerde van een strafrechtsnorm wordt vernoemd. Het betreft telkens gevallen van wettelijke toerekenbaarheid, zoals verder nog zal worden uitgelegd. Andere relevante strafbepalingen i.v.m. de commissaris worden behandeld in de op deze paragraaf volgende paragrafen.

II. De commissaris als expliciete normadressaat van het vennootschapsstrafrecht

25. In de strafwetgeving (vooral in het kader van het Wetboek van Vennootschappen) (34) worden een aantal misdrijven omschreven waarbij de hoedanigheid van commissaris een constitutief element van het misdrijf is.

(33) Zie K. GEENS, “De codificatie van het vennootschapsrecht: algemene bepalingen uit het Wetboek van Vennootschappen”, in Jan Ronse Instituut (ed.), *Nieuw vennootschaps- en financieel recht 1999*, Verslagboek van de Leuvense vennootschapsdagen van 14, 21 en 28 oktober, Kalmthout, Biblo, 277-309. Zie hierover ook, in dezelfde bundel: F. HELLEMANS, “Terminologische en inhoudelijke vernieuwingen ingevolge het Wetboek van Vennootschappen”, *o.c.*, 311-347.

(34) Voor een beknopt overzicht van de strafbepalingen in de oude vennootschappenwet, zie: F. DE BAUW, “De strafbepalingen van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen”, *T.R.V.* 1996, 15-36.

Omdat bij dergelijke strafbepalingen de commissaris *qualitate qua*, naargelang het geval al dan niet samen met anderen, rechtstreekse normadressaat is van de strafwet, is het passend om deze strafbepalingen in het kort onder de aandacht te brengen (35).

A. Niet-naleving van de regels m.b.t. de bezoldiging van de commissarissen

26. Artikel 170, 1° W. Venn. (oud artikel 204, 5° Venn. W.) stelt strafbaar met een gevangenisstraf van een maand tot een jaar en met geldboete van vijftig tot tienduizend frank of met één van die straffen alleen, “de bestuurders, zaakvoerders en commissarissen die artikel 134 overtreden”.

Dit misdrijf heeft betrekking op de miskennis van de dwingende bezoldigingsregels die in artikel 134 W. Venn. (oud artikel 64^{ter} Venn. W.) worden vooropgesteld ter vrijwaring van de onafhankelijkheid van de commissarissen ten aanzien van de vennootschap.

De in artikel 134 W. Venn. uitgewerkte bezoldigingsregeling, en de bijhorende strafbepaling in artikel 170 W. Venn., gelden voor alle rechtspersonen die een commissaris aanstellen.

B. Niet-naleving van verplichting tot bijeenroeping van de algemene vergadering

27. Artikel 345 W. Venn. (oud artikel 201, 5° Venn. W.) betreffende de B.V.B.A. stelt strafbaar met een geldboete van vijftig tot tienduizend frank, “de zaakvoerders, en commissarissen (...) die verzuimen een algemene vergadering van vennoten of obligatiehouders bijeen te roepen binnen drie weken na het hun gedane verzoek”. Er bestaan analoge bepalingen voor de N.V. (art. 647, 1° W. Venn.) en de Comm.V.A. (art. 657 W. Venn.).

Wanneer de commissarissen daartoe verzocht worden door aandeelhouders die één vijfde van het maatschappelijk kapitaal vertegenwoordigen, zijn zij krachtens artikel 268 W. Venn. (oud artikel 136 Venn. W.), artikel 532 W. Venn. (oud artikel 73, tweede lid Venn. W.) of artikel 657 W. Venn. (oud artikel 107 Venn. W.) verplicht de algemene vergadering van respectievelijk de B.V.B.A., N.V. of Comm.V.A. bijeen te roepen. Dezelfde verplichting geldt ook wanneer het verzoek uitgaat van de obligatiehouders die één vijfde van het bedrag van de in omloop zijnde effecten vertegenwoordigen (artikel 293 W. Venn., oud artikel 131 Venn. W.) (B.V.B.A.); artikel 569 W. Venn. (oud artikel 91, tweede lid Venn. W.) (N.V.) en artikel 657 W. Venn. (oud artikel 107 Venn. W.) (Comm.V.A.).

Het misdrijf is een onmissiedelict dat erin bestaat om een termijn van drie weken te laten verstrijken, zonder aan de bijeenroepingsplicht te voldoen. Het is dus niet vereist dat de algemene vergadering daadwerkelijk bijeenkomt binnen die termijn. Enkel de akt van de bijeenroeping dient te gebeuren binnen de termijn van drie weken na het verzoek daartoe.

(35) Zie terzake ook de bespreking in: K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Brussel, Larcier, 2002, 93 e.v.

C. Verkrijgen (door aankoop of ruil) of in pand nemen door de vennootschap van eigen aandelen in strijd met het vennootschapsrecht

28. Artikel 347, 2° W. Venn. (oud artikel 206 Venn. W.) betreffende de B.V.B.A. stelt strafbaar met een geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank en met een gevangenisstraf van een maand tot een jaar “de commissaris of zaakvoerder die het voorschrift overtreden van de artikelen 321 tot 327 of van artikel 330”. De artikelen waarnaar wordt verwezen bevatten respectievelijk de regeling inzake de verkrijging van eigen aandelen of certificaten en de inpandneming van dergelijke effecten.

Eenzelfde strafbepaling geldt voor de commissaris in een N.V., waarvoor artikel 648, 3° W. Venn. (oud artikel 206 Venn. W.) bepaalt: “Met een geldboete van vijftig tot tienduizend frank worden gestraft en met een gevangenisstraf van één maand tot een jaar kunnen bovendien worden gestraft: de bestuurders of de commissarissen die de voorschriften van de artikelen 620 tot 623, 625 en 630 overtreden”. Ook hier wordt verwezen naar de verkrijging en inpandneming van eigen effecten, weze het dat de kring van beoogde effecten ruimer is aangezien naast aandelen en certificaten uiteraard ook winstbewijzen worden bedoeld (36).

D. Verbod van geldstorting op aandelen op kosten van de vennootschap en fictieve geldstorting op ingeschreven aandelen

29. In een B.V.B.A. en C.V. worden gestraft met een geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank en kunnen bovendien worden gestraft met gevangenisstraf van één maand tot een jaar: de commissaris of zaakvoerder/bestuurder die door enig middel op kosten van de vennootschap storting op aandelen doet of storting als gedaan erkent die niet werkelijk gedaan zijn op de voorgeschreven wijze en tijdstippen (artikel 347, 3° en 387, 1° W. Venn., oud artikel 206, eerste lid Venn. W.).

Eenzelfde strafmaat wordt voorzien ten aanzien van de bestuurder of commissaris in een N.V. die door enig middel op kosten van de vennootschap geldstorting op de aandelen doet of geldstorting als gedaan erkent die niet werkelijk gedaan zijn op de voorgeschreven wijze en tijdstippen (artikel 648 W. Venn., oud artikel 206, eerste lid Venn. W.).

Volgens F. DE BAUW worden met ‘geldstorting’ bedoeld, deze die werden gedaan (of die beweerdelijk werden gedaan) als gevolg op inschrijvingen, ongeacht of ingetekend werd in geld of door een inbreng in natura (37).

E. Wederrechtelijke attestaties en goedkeuringen (inclusief art. 16, derde lid Boekhoudwet)

30. De strafbaarstelling van het gekwalificeerd wederrechtelijk attesteren of goedkeuren van (geconsolideerde) jaarrekeningen, balansen en resultatenrekeningen, vi-

(36) Zie, over de verkrijging van eigen aandelen, de bibliografische verwijzingen aangehaald door F. DE BAUW, “De strafbepalingen van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen”, *T.R.V.* 1996, (15), 33, onder voetnoot 75.

(37) F. DE BAUW, *o.c.*, 18.

seert de commissaris in de kern van zijn opdracht. Voor de inwerkingtreding van het Wetboek van Vennootschappen, stond dit misdrijf ingeschreven in het oud artikel 17, derde lid van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen (38) dat strafbaar stelde met een geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank “hij die als commissaris, commissaris-revisor, revisor of onafhankelijk deskundige rekeningen, jaarrekeningen, balansen en resultatenrekeningen of geconsolideerde rekeningen van ondernemingen attesteert of goedkeurt, terwijl niet is voldaan aan de in het eerste lid genoemde bepalingen, en hij daarvan kennis heeft of niet heeft gedaan wat hij had moeten doen om zich te vergewissen of aan die bepalingen is voldaan. Hij wordt gestraft met gevangenisstraf van een maand tot een jaar en met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank of met één van die straffen alleen, als hij met bedrieglijk opzet heeft gehandeld”.

De in navolging van het eerste lid van hogervermeld artikel 17 in acht te nemen bepalingen hadden o.m. betrekking op de adequaatheid van de boekhouding, de op te nemen vermeldingen, het stelsel van boekhouding, de verantwoordingsstukken, de inventaris en de *jaarrekening*, de inhoudelijke eisen van de boeken, de bewaringstijd, en tot slot ook verplichtingen voortvloeiende uit de besluiten tot uitvoering van de Jaarrekeningenwet, zoals bijvoorbeeld betreffende de maatstaven voor de waardering van de inventaris, de vorm en de inhoud van de *jaarrekening* en de vorm en de inhoud van de *balans*, de *resultatenrekening* en de *toelichting*.

31. Tijdens de parlementaire voorbereiding van de wet van 7 mei 1999 houdende het Wetboek van Vennootschappen werd ervoor geopteerd om, in navolging van de meeste ons omringende landen, het jaarrekeningenrecht te integreren in het vennootschapsrecht (39). Tot op dat moment waren de betreffende wetsbepalingen immers op een intransparante wijze verspreid over verschillende wetteksten. Zo volgde de jaarrekeningplicht voor vennootschappen met volkomen rechtspersoonlijkheid uit de Vennootschappenwet (artikel 77 Venn. W.), die zelf verwees naar de wet van 17 juli 1975 en diens uitvoeringsbesluiten, terwijl dit voor de onvolkomen rechtspersonen werd geregeld door een boekhoudrechtelijke bepaling (artikel 10, § 2 wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen). De nieuwe door de wetgever uitgewerkte oplossing liet de wetgeving inzake de boekhouding van ondernemingen bestaan als een zelfstandig onderdeel van het handelsrecht (de wet van 17 juli 1975 werd herdoopt als de “wet op de boekhouding van de ondernemingen”, hierna verder geciteerd als “Boekhoudwet”) en hevelde de wetgeving op

(38) Door de commentatoren uitvoerig besproken. Zie bv. A. DE BUTS en A. RUTTIENS, “Aspect pénal de la Loi relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises”, *R.B.S.C.* 1977, nr. 4, 195 e.v.; F. DERUYCK, “De strafbepalingen in de Wet van 17 juli 1975 m.b.t. de boekhouding en de jaarrekening van ondernemingen”, in X (ed.), *Liber Amicorum Paul de Vroede*, Antwerpen, Kluwer, 1994, 609-629; J.L. DUPLAT, “Aspects nouveaux du droit de la banqueroute, du droit pénal comptable et du droit des sociétés commerciales”, in Jeune Barreau (ed.), *L'évolution récente du droit commercial et économique*, Brussel, 1978, 367-377; L. DUPONT, “De strafrechtelijke aansprakelijkheid van boekhouders, hulpboekhouders en accountants, en de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding en de jaarrekeningen van de ondernemingen”, *T. Acc.* 1979, 23-34; P. TROISFONTAINES, “La responsabilité des dirigeants d'entreprise: aspects du droit pénal comptable”, *Ann. Dr. Louvain* T. XLIII, 12/1983, 53-58; P. TROISFONTAINES, “Les dispositions pénales de la Loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises”, in X (ed.), *Droit comptable*, Brugge, die Keure, 1985, 76-111; W. VAN HORENBEEK, “De penale aansprakelijkheid wegens overtreding van de wet met betrekking tot de boekhouding en de jaarrekeningen van de ondernemingen”, *R.W.* 1975-76, 1966-1975.

(39) L. LIEVENS, *Een artikelsgewijze commentaar op Boek IV, Titel VI & Titel VII: Jaarrekeningen en Controle*, Gent, Mys & Breesch, 2001, 2-3.

de jaarrekening over naar het Wetboek van Vennootschappen en zijn uitvoeringsbesluit (40). De (minder talrijke) niet-vennoetschappelijke ondernemingen (die dus niet onder het Wetboek van Vennootschappen ressorteren), die toch onderworpen zijn aan de jaarrekeningenplicht (41), worden door de Boekhoudwet naar het Wetboek van Vennootschappen verwezen, waardoor het bestaande verwijzingsstelsel werd omgekeerd (42).

32. Zoals hoger gezien, werd in het oude artikel 17 van de wet van 17 juli 1975 o.a. strafbaar gesteld: het wederrechtelijk attesteren van (geconsolideerde) jaarrekeningen die niet voldeden aan de verplichtingen inzake de jaarrekening, zoals deze werden voorzien in de Jaarrekeningenwet en de uitvoeringsbesluiten. Nu het *jaarrekeningenrecht* werd overgeheveld naar het Wetboek van Vennootschappen, moest deze strafbepaling volgen. Aangezien de bij de wederrechtelijke attestering niet nageleefde *boekhoudrechtelijke* normen in de nieuwe Boekhoudwet achterbleven, werd het oude artikel 17 van de wet van 17 juli 1975 ontdubbeld (43).

Deze eerder uitgebreide wetshistoriek helpt dan ook te verklaren waarom sinds de inwerkingtreding van de Wet houdende het Wetboek van Vennootschappen op 6 februari 2001, twee onderscheiden wetsbepalingen de wederrechtelijke attestering door de commissaris strafrechtelijk betugelen.

Enerzijds stelt het nieuwe artikel 171, § 2 W. Venn. (44) het wederrechtelijk attesteren van (geconsolideerde) jaarrekeningen strafbaar die niet voldoen aan de bepalingen betreffende de controle van de jaarrekening en van de geconsolideerde jaarrekening zoals voorzien in het Wetboek van Vennootschappen (45). Anderzijds wordt

(40) Voor een op de commissaris toegespitste bespreking van deze integratie-oefening, zie: B. CALLENS, "Le droit comptable et le commissaire-réviseur dans le Code des sociétés", in X (ed.), *Liber amicorum Henri Olivier*, Brugge, die Keure, 2000.

(41) Onder 'ondernemingen' voor de toepassing van de Boekhoudwet wordt o.a. verstaan: de natuurlijke personen die koopman zijn, de openbare instellingen die een statutaire opdracht vervullen van commerciële, financiële of industriële aard en andere instellingen waarop de Boekhoudwet bij wege van koninklijk besluit wordt toepasselijk verklaard (artikel 1, 1°, 3° en 4° Boekhoudwet. Zie ook A. BENOIT-MOURY, "L'insertion du droit comptable dans le droit des sociétés", in X (ed.), *Liber amicorum Henri Olivier*, die Keure, 2000, nr. 4).

(42) Wetsontwerp houdende invoering van het Wetboek van vennootschappen, *Parl. St. Kamer* 1998-99, nr. 1838/1, 11-12.

(43) Hoewel deze ontdubbeling in een eerste versie van het wetsontwerp werd vergeten. In deze eerste versie werd enkel het *eerste* en *vijfde* lid van artikel 17 van de wet van 17 juli 1975 ingeschreven in artikel 171 W. Venn. Het misdrijf van de wederrechtelijke attestering – in de oude wet van 17 juli 1975 voorzien in artikel 17, *derde* lid – werd niet ingeschreven in het nieuwe artikel 171 W. Venn. en bleef enkel behouden in het hernummerde artikel 16 Boekhoudwet (zie: Wetsontwerp houdende invoering van het Wetboek van Vennootschappen, *Parl. St. Kamer* 1998-99, nr. 1838/1, 55 en nr. 1838/2, 52). Pas in een latere versie van het wetsontwerp werd deze lancune vastgesteld en gecorrigeerd, waardoor ook het Wetboek van Vennootschappen zijn eigen, met de (geconsolideerde) jaarrekening gerelateerde misdrijf van wederechtelijke attestering kreeg (zie Wetsontwerp houdende invoering van het Wetboek van Vennootschappen, *Parl. St. Kamer* 1998-99, nr. 1838/3, 70).

(44) Oud artikel 17, derde lid wet van 17 juli 1975.

(45) Zie o.a. commentaren bij: K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Brussel, Larcier, 2002, 94; A. BENOIT-MOURY, "L'insertion du droit comptable dans le droit des sociétés", in X (ed.), *Liber amicorum Henri Olivier*, Brugge, die Keure, 2000, nr.17; K. GEENS, M. DENEF, F. HELLEMANS, R. TAS en J. VANANROYE, "Overzicht van rechtspraak vennootschappen 1992-1998", *T.P.R.* 2000, nrs. 363-364; J. ROZIE, "Commentaar bij art. 171 W. Venn. (oud art. 17 Boekhoudwet)", in X (ed.), *Vennootschappen. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtsleer en rechtspraak*, 4 p.; G. VAN DE VELDE, "Forensische accountancy", *Acc. Bedr.* 1999, afl. 5, 16; X, "(Controleverslag) Houding commissaris-revisor bij inbreuk op vennootschapsrecht", *Balans* 2000, afl. 411, 5-6.

deze strafbepaling ‘aangevuld’ door het nieuwe artikel 16 Boekhoudwet (46) dat in de strafrechtelijke betoegeling voorziet van het wederrechtelijk attesteren van (geconsolideerde) jaarrekeningen die niet voldoen aan bepaalde boekhoudrechtelijke vereisten uit de Boekhoudwet. Waar de meeste auteurs bij het bespreken van de wederrechtelijke attestering, deze laatste strafbepaling over het hoofd lijken te zien of minstens onbesproken laten (47), komt het ons voor dat ze in het kader van dit bestek alle aandacht verdient. Beide bepalingen worden hieronder dan ook kort besproken.

33. Artikel 171, § 2 W. Venn. (48) bepaalt dat “zij die als commissaris, bedrijfsrevisor of onafhankelijk deskundige rekeningen, jaarrekeningen, balansen en resultatenrekeningen of geconsolideerde jaarrekeningen van vennootschappen attesteren of goedkeuren, terwijl niet is voldaan aan de bepalingen bedoeld in § 1 en zij daarvan kennis hebben, of, niet hebben gedaan wat zij hadden moeten doen om zich te vergewissen of aan die bepalingen is voldaan, worden gestraft met een geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank. Zij worden gestraft met gevangenisstraf van een maand tot een jaar en met een geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank of met een van die straffen alleen, als zij met bedrieglijk opzet hebben gehandeld”.

De bepalingen van artikel 171, § 1 waarnaar wordt verwezen, betreffen de bepalingen van hoofdstuk II en hoofdstuk III van Titel VII, Boek IV van het W. Venn. inzake de controle van de jaarrekening en van de geconsolideerde jaarrekening (artikels 92-171 W. Venn.).

Wat de controle op de jaarrekening betreft, is daarbij vooral artikel 144 W. Venn. (oud artikel 65 Venn. W.) belangrijk, dat een overzicht geeft van de vermeldingen die de commissaris in zijn controleverslag opneemt. Dit verslag vermeldt onder meer of de boekhouding is gevoerd en de jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die daarop van toepassing zijn (artikel 144, 2° W. Venn.), of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële toestand en de resultaten van de onderneming, rekening houdend met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die daarop van toepassing zijn (artikel 144, 3° W. Venn.), of het jaarverslag de vereiste inlichtingen bevat en in overeenstemming is met de jaarrekening (artikel 144, 4° W. Venn.), of de winstbestemming reglementair is (artikel 144, 5° W. Venn.) en of de commissarissen kennis hebben gekregen van verrichtingen gedaan of beslissingen genomen met overtreding van de statuten of de bepalingen van het W. Venn. (artikel 144, 6° W. Venn.) (49).

Gelijkaardige vereisten gelden ook voor het controleverslag betreffende de geconsolideerde jaarrekening, zoals bepaald in artikel 148 W. Venn. (50).

34. Artikel 16, derde lid Boekhoudwet (51) bepaalt dat gestraft wordt met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank, “hij die als commissaris, commissaris-

(46) Oud artikel 17, derde lid wet van 17 juli 1975.

(47) Zie bijvoorbeeld: K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Brussel, Larcier, 2002, 94; J. ROZIE, “Commentaar bij art. 171 W. Venn. (oud art. 17 Boekhoudwet)”, in X (ed.), *Vennootschappen. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtsleer en rechtspraak*, 2.

(48) Oud artikel 17, derde lid wet van 17 juli 1975.

(49) Zie over dit laatste: X, “(Controleverslag) Houding commissaris-revisor bij inbreuk op vennootschapsrecht”, *Balans* 2000, afl. 411, 5-6.

(50) Gebaseerd op oud artikel 75 K.B. 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen, *B.S.* 27 maart 1990.

(51) Hernummerd en gewijzigd artikel 17, derde lid wet van 17 juli 1975.

revisor of onafhankelijk deskundige rekeningen, jaarrekeningen, balansen en resultatenrekeningen of geconsolideerde rekeningen van ondernemingen attesteert of goedkeurt, terwijl niet is voldaan aan de in het eerste lid genoemde bepalingen, en hij daarvan kennis heeft of niet heeft gedaan wat hij had moeten doen om zich te vergewissen of aan die bepalingen is voldaan. Hij wordt gestraft met gevangenisstraf van een maand tot een jaar en met een geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank of met één van die straffen alleen, als hij met bedrieglijk opzet heeft gehandeld.”

De in het eerste lid bedoelde in acht te nemen bepalingen hebben o.m. betrekking op de verplichting om een boekhouding te voeren, aangepast aan de aard en de omvang van de activiteiten van de onderneming (artikel 2 Boekhoudwet); de verplichting een boekhouding te voeren die een aantal vermeldingen dient te bevatten (artikel 3, eerste en derde lid Boekhoudwet); de verplichting om een bepaald stelsel van boekhouding te voeren (artikel 4 en 5 Boekhoudwet); verplichtingen i.v.m. verantwoordingsstukken (artikel 6 Boekhoudwet); verplichtingen i.v.m. de wijze waarop de boeken moeten worden gehouden (52); verplichtingen i.v.m. de chronologische volgorde van de boeken en de verplichte bewaringstijd (53) en verplichtingen i.v.m. het opstellen van een jaarlijkse inventaris (54). De in het eerste lid bedoelde in acht te nemen bepalingen hebben verder ook betrekking op de besluiten tot uitvoering van de Boekhoudwet, en meer bepaald op de besluiten betreffende de minimumindeling, de inhoud en het gebruik van het rekeningenstelsel (artikel 4, zesde lid Boekhoudwet), de maatstaven voor de waardering van de inventaris (55), de nadere regels i.v.m. het houden en bewaren van de boeken (56); en bepalingen betreffende de jaarrekening en geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen die niet zijn onderworpen aan het Wetboek van Vennootschappen enerzijds en de openbare instellingen anderzijds (artikels 10 en 11 Boekhoudwet).

35. De delictstypiciteit van de in artikel 171, § 2 W. Venn. en artikel 16, derde lid Boekhoudwet (57) beteelde misdrijven bestaat erin, de wettelijk bepaalde, niet-normconforme geschriften te attesteren of goed te keuren (58), hetzij met kennis van zaken, hetzij uit een onwetendheid die voortvloeit uit een tekortkoming aan een zorgvuldigheidsplicht (59). De omstandigheid dat zij met bedrieglijk opzet hebben gehandeld is een verzwarende omstandigheid.

De vereiste dat de commissaris “met kennis van zaken” handelde, betekent strafrechtelijk gezien, dat hij met algemeen opzet handelde. De delictsbepaling wordt op het vlak van het moreel bestanddeel echter aanzienlijk uitgebreid doordat ook strafbaar worden gesteld, de commissarissen die “niet hebben gedaan wat zij hadden moeten doen om zich te vergewissen of aan die bepalingen is voldaan”. Dit impliceert dat

(52) Artikel 7 Boekhoudwet, oud artikel 8 wet van 17 juli 1975.

(53) Artikel 8 Boekhoudwet, oud artikel 9 wet van 17 juli 1975.

(54) Artikel 9 Boekhoudwet, onderdeel van oud artikel 7 wet van 17 juli 1975.

(55) Artikel 9, § 2 Boekhoudwet, oud artikel 7, vierde lid wet van 17 juli 1975.

(56) Artikel 7, § 2 Boekhoudwet, oud artikel 8, § 2 wet van 17 juli 1975.

(57) Beide oud artikel 17, derde lid wet van 17 juli 1975.

(58) In de rechtsleer wordt er op gewezen dat de wetgever nagelaten heeft te preciseren wat onder “attesteren of goedkeuren” dient verstaan te worden. Volgens W. VANHORENBEECK kan “attesteren” gelijkgesteld worden met certifiëren, waarmerken of voor juist en oprecht verklaren, en dient onder “goedkeuren” verstaan te worden: een goedkeurende verklaring afgeven (zonder voorbehoud). Attestatie houdt volgens hem niet alleen de goedkeuring in van de onderzochte stukken, doch ook de bevestiging dat zij zonder voorbehoud juist zijn. Zie: W. VANHORENBEECK, *o.c.*, 1971.

(59) Zie hierover ook: B. MORSELLI, “Les faux et usage de faux et écritures”, *C & FP* 1998, afl. 1, 20.

onachtzaamheid volstaat opdat het schuldbestanddeel zou vervuld zijn (60). Dit betekent eveneens dat, tenminste wat het vereiste schuldelement betreft, de delictsbepalingen *ex* artikel 171, § 2 W. Venn. en artikel 16, derde lid Boekhoudwet betreffende de commissaris in een ruimere bestraffingsmogelijkheid voorzien dan de bepalingen inzake valsheid in geschriften, waarbij enkel kan gestraft worden wanneer er welbepaald bijzonder opzet aanwezig is (bedrieglijk opzet of oogmerk om te schaden bij de gemeenrechtelijke valsheid en de valsheid in de jaarrekening, bijzonder opzet *in fiscalibus* bij fiscale valsheid, zie *infra* randnr. 77).

Deze strafbepalingen zullen derhalve van toepassing kunnen zijn in vele situaties waarbij de commissaris in gebreke gebleven is de zorgvuldigheidsnormen in acht te nemen waarvan de schending trouwens tevens zijn burgerrechtelijke aansprakelijkheid in het gedrang kan brengen (61). Sommige auteurs nemen er genoegen mee te stellen dat de commissaris zijn controlewerkzaamheden derwijze uitvoert dat er “een redelijke waarschijnlijkheid bestaat op het opsporen van vergissingen of fraude” (62). Hoewel de controle niet tot doel heeft *elke* mogelijke fraude van, in of tegen de vennootschap op te sporen, wijst L. HUYBRECHTS er nochtans op dat de opsporing tot de essentie van de opdracht van de commissaris behoort (63). De gouden richtlijn hierbij is dat de controle uiteraard moet uitgevoerd worden volgens de professionele regels terzake opgesteld door het IBR. Daarnaast dient de commissaris elke onregelmatigheid die hij op een andere wijze, bijvoorbeeld door toevallige ontdekking, op het spoor komt, te verifiëren en eventueel te rapporteren (64).

36. Artikel 171, § 2 W. Venn. en artikel 16, derde lid Boekhoudwet (65) zijn ter illustratie van de problematiek van de strafbaarheid van de rechtspersonen, pertinent voorbeelden van de hoger ter sprake gebrachte en verder nog toe te lichten wettelijke toerekening.

Wettelijke toerekening impliceert echter geenszins dat de natuurlijke persoon aan wie een misdrijf wettelijk kan worden toegerekend, zoals *in casu* de commissaris, noodzakelijkerwijze strafrechtelijk aansprakelijk gesteld zal kunnen worden. Er zal altijd dienen bewezen te worden dat hij een zorgvuldigheidsnorm heeft gekrenkt. Zo kan aangenomen worden, op grond van artikel 139 W. Venn. (oud artikel 64*sexies*, laatste lid Venn. W.), dat bepaalt dat commissarissen zich bij de uitoefening van hun

(60) J. ROZIE, “Commentaar bij art. 171 W. Venn. (oud art. 17 Boekhoudwet)”, in X (ed.), *Vennootschappen. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtsleer en rechtspraak*, 3. Opmerkelijk is de vaststelling van een auteur dat, aangezien onachtzaamheid volstaat, er helemaal *geen intentioneel element* zou vereist zijn om een commissaris strafrechtelijk aansprakelijk te stellen o.g.v. art. 171, § 2 W. Venn. (K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Brussel, Larcier, 2002, 94). Dit is uiteraard niet correct. Zoals het adagium zegt: “*nullum crimen sine culpa*” (Cass. 12 mei 1987, R.W. 1987-88, 538 concl. Adv.-gen. DU JARDIN). Er zal dus minstens onachtzaamheid moeten aangetoond worden in hoofde van de commissaris opdat het subjectieve delictselement zou vervuld zijn en hij strafrechtelijk aansprakelijk kan geacht worden.

(61) Over de identiteit tussen het strafrechtelijk en civielrechtelijk foutbegrip bestaat in de huidige stand van het Belgisch recht een zeer uitvoerige literatuur. Zie hiervoor o.m. de literatuur aangehaald door P.H. DELVAUX en G. SCHAMPS, “Les enjeux d’une dissociation des fautes pénale et civile”, in X (ed.), “Le défaut de prévoyance à l’épreuve des faits et du droit” (themanummer), *Rev. dr. pén.* 1994, 3-4, 237-249; zie ook: P.H. DELVAUX en G. SCHAMPS, “Unité ou dualité des fautes pénales et civiles: les enjeux d’une controverse”, *R.G.A.R.* 1991, 1795.

(62) Waarbij de auteur erop wijst dat de commissaris een ‘professioneel scepticisme’ aan de dag moet leggen (G. VAN DE VELDE, “Forensische accountancy”, *Acc. Bedr.* 1999, afl. 5, 16).

(63) L. HUYBRECHTS, “Fraudebestrijding (deel 1)”, *A.F.T.* 1996, 441.

(64) *Idem*.

(65) Beide oud artikel 17, derde lid wet van 17 juli 1975.

taak, op hun kosten, kunnen doen bijstaan door aangestelden of andere personen voor wie zij instaan, dat de commissaris controletaken die aan de attestatie of de goedkeuring van de kwestieuze geschriften voorafgaan, kan delegeren. In het geval dat aangetoond kan worden dat de delegatie oordeelkundig is gebeurd, met kennis van de bevoegdheid en de bekwaamheid van de gedelegeerde, en op grond van een legitiem vertrouwen in diens zorgvuldig optreden, zal in geval van onzorgvuldigheid van de gedelegeerde, de commissaris zelf zijn strafrechtelijke aansprakelijkheid kunnen betwisten door te pogen aan te tonen dat hijzelf geen enkele zorgvuldigheidsplicht heeft geschonden. Zelfs al zou hij civielrechtelijk aansprakelijk blijven voor daden van zijn aangestelde, dan blijft de basisregel van het strafrecht overeind, dat men strafrechtelijk niet aansprakelijk kan zijn voor andermans daad, minstens dat men een persoonlijke zorgvuldigheidsplicht moet hebben geschonden.

37. *In fine* van artikel 171, § 2 W. Venn. en artikel 16, derde lid Boekhoudwet (66) wordt bepaald dat hij (de commissaris ...) gestraft wordt met gevangenisstraf van een maand tot een jaar en met geldboete van vijftig tot tienduizend frank of met één van deze straffen alleen, als hij met *bedrieglijk opzet* gehandeld heeft.

Bij een inbreuk op deze strafbepaling kan, in de vele denkbare hypotheses, gewag gemaakt worden van valsheid in geschriften, zodat in dat geval de vraag rijst of wij alsdan voor een geval van eendaadse samenloop staan (inbreuk op artikel 196 Sw. én artikel 171, § 2 *in fine* W. Venn. of artikel 16, derde lid Boekhoudwet (67)), dan wel voor een situatie waarbij aangenomen moet worden dat artikel 171, § 2 W. Venn. of artikel 16, derde lid Boekhoudwet de toepassing van artikel 196 Sw. uitsluit (zie hierover *infra*, nrs. 75-76).

(66) Beide oud artikel 17, derde lid wet van 17 juli 1975.

(67) Beide oud artikel 17, derde lid wet van 17 juli 1975.

I. Schending beroepsgeheim

38. Aangezien krachtens het Wetboek van Vennootschappen de commissaris een bedrijfsrevisor moet zijn, is artikel 27, tweede lid van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren (zoals vervangen bij artikel 61 wet van 21 februari 1985, *B.S.* 28 februari 1985) uiteraard van toepassing op de commissaris. Dit artikel stelt dat artikel 458 Sw. (dat de schending van het beroepsgeheim strafbaar stelt) van toepassing is op de bedrijfsrevisoren, de stagiairs en de personen voor wie ze instaan en voorziet verder in een aantal uitzonderingsbepalingen waarin (onverminderd de uitzonderingen die reeds in art. 458 Sw. worden bepaald) de in artikel 458 Sw. vervatte geheimhoudingsplicht niet geldt voor de bedrijfsrevisoren. Deze uitzonderingen zijn: de mededeling van een attest of van een bevestiging verricht met de schriftelijke toestemming van de onderneming waar zij hun taak uitoefenen, of gericht – binnen het kader van de hun toevertrouwde controle over de (geconsolideerde) jaarrekening – tot een commissaris of een persoon die in een onderneming naar buitenlands recht een gelijkaardige taak uitoefent als deze van de commissaris.

Zoals reeds eerder werd betoogd werd de problematiek van dit beroepsgeheim reeds herhaaldelijk en uitvoerig behandeld. Wij beperken ons hierna dan ook tot enkele krachtlijnen van de juridische regeling van deze problematiek en verwijzen voor een grondiger benadering naar de geciteerde literatuur (68), en naar de desbetreffende informatie verstrekt in het *Vademecum van de bedrijfsrevisor – Deontologie en controlenormen* van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

De basisregel is dat de commissaris op grond van artikel 458 Sw. in beginsel een absolute zwijgplicht heeft met betrekking tot alle informatie die hij in de uitoefening van zijn controletaak verwerft. Artikel 458 Sw. laat twee uitzonderingen toe: 1° het geval waarin men geroepen wordt om in rechte getuigenis af te leggen; 2° het geval van een wettelijke meldingsplicht. Voorbeelden van deze laatstgenoemde uitzondering zijn uiteraard de door het Wetboek van Vennootschappen voorgeschreven informatieverplichtingen ten aanzien van de algemene vergadering van de gecontroleerde vennootschap. Een ander voorbeeld is de meldingsplicht aan de Cel voor Financiële Informatieverwerking, die ten aanzien van de bedrijfsrevisoren geldt sedert 25 oktober 1998 (69).

De uitzonderingen bepaald door geciteerd art. 27, tweede lid W. 22 juli 1953, spreken voor zich (70).

Door niet te zwijgen in omstandigheden waarin geen uitzonderingen bestaan op de geheimhoudingsplicht, maakt de commissaris zich schuldig aan een inbreuk op artikel 458 Sw.

(68) Zie de verwijzingen aangehaald in voetnoot 9; L. HUYBRECHTS, "Fraudebestrijding (deel 1)", *A.F.T.* 1996, 443 e.v.; K. AERTS, *o.c.*, 145-147 en de aldaar aangehaalde verwijzingen.

(69) W. 10 augustus 1998 tot wijziging van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen (*B.S.* 15 oktober 1998). Zie hierover: J.V.D., "Meldingsplicht: ook voor bedrijfsrevisoren en accountants", *Fiscoloog* 1998, afl. 647, 1-3.

(70) Zie hierover o.m. K. AERTS, *o.c.*, 147.

II. Gemeenrechtelijke misdrijven

39. *Legio* zijn de gemeenrechtelijke en andere misdrijven waaraan een commissaris zich, zonder de expliciete normadressaat te zijn van de strafwet, bij de uitoefening van zijn professionele activiteiten schuldig kan maken, hetzij als dader, hetzij als deelnemer. Wij beperken ons hierna tot de opsomming van enkele van de belangrijkste.

A. Valsheid in geschriften en gebruik ervan (art. 193 e.v. Sw.)

40. Valsheid in geschriften door een commissaris, als dader of deelnemer, kan, naargelang de casus, te kwalificeren zijn als een bijzondere vorm van valsheid in geschriften, zoals bijvoorbeeld (deelneming aan) valsheid in de jaarrekeningen en gebruik van de valse akte (artikel 127 W. Venn., oud artikel 207-209 Venn. W.), of fiscale valsheid in geschriften en gebruik (artikel 450 W.I.B. en overeenkomstige bepalingen in de andere fiscale wetboeken). Op deze problematiek wordt verder ingegaan in § 4.

B. (Deelneming aan) Heling en witwassen

41. (Deelneming aan) Heling en witwassen van geld en illegale vermogensvoordelen (artikel 505 Sw., zoals laatstelijk vervangen bij artikel 7 W. 7 april 1995, *B.S.* 10 mei 1995) zijn misdrijven die niet buiten het bereik van de commissaris liggen. Gelet op de overvloedige literatuur i.v.m. deze misdrijven moge het in het kader van deze bijdrage volstaan te verwijzen naar enige rechtsleer (71).

C. (Deelneming aan) Misdrijven die verband houden met de staat van faillissement

42. De oude bepalingen i.v.m. eenvoudige en bedrieglijke bankbreuk werden door een recente wet grondig geherformuleerd en uitgebreid (zie de artikelen 489-490 Sw., zoals gewijzigd of ingevoegd bij W. 8 augustus 1997, *B.S.* 28 oktober 1997, met ingang van 1 januari 1998). Men hoeft niet veel verbeelding te hebben om in te zien dat een *malafide* commissaris zich daaraan mede schuldig kan maken. Het is binnen het bestek van deze bijdrage niet mogelijk hier dieper op in te gaan (72), evenmin als op misdrijven zoals misbruik van vertrouwen en oplichting. Zoals eerder betoogd dringt zich immers een selectie op van de te behandelen materie.

(71) Hierover bestaan vele recente commentaren, zie o.m. de bibliografie op p. 285 e.v. in het boek van A. VAN ROOSBROECK, *Voorkoming en bestrafing van witwassen van geld en illegale vermogensvoordelen*, Antwerpen, ETL, 1995; F. DERUYCK, "Witwassen" in X (ed.), *Strafrecht en strafvordering. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtsleer en rechtspraak*, Antwerpen, Kluwer, losbl., 28 p. en de aldaar aangehaalde verwijzingen; F. HELLEMANS, "Het witwassen van geld en de beroepsbeoefenaar", in M. STORME e.a. (ed.), *Handels-, Economisch en Financieel Recht*, Postuniversitaire cyclus Willy Delva, Gent, Mys & Breesch, 1995, 483-518; H. BERCKMOES, R. VANDAELE en B. DE BIE, *Misdaad loont niet (meer). Over de bijzondere verbeurdverklaring van vermogensvoordelen en de bestrijding van het witwassen*, Brussel, Politeia, 1994, 173 p. Zie vooral ook: G. STESENS, *De nationale en internationale bestrijding van witwassen. Onderzoek naar een meer effectieve bestrijding van de profijtgerichte criminaliteit*, Antwerpen-Groningen, Intersentia uitgevers NV, 1997, 652 p.

(72) Zie hierover o.m. J.P. COLLIN, "Aspects répressifs de la réforme des lois sur les faillites et le concordat judiciaire", *Rev. dr. pén.* 1999, 434 e.v.; F. ROGGEN, "Les dispositions pénales sur les faillites du 8 août 1997", *Rev. dr. pén.* 1999, 394 e.v.

D. (Deelneming aan) Informaticacriminaliteit

43. Door de wet van 28 november 2000 inzake informaticacriminaliteit (B.S. 3 februari 2001) werden, behoudens procedurele vernieuwingen (zoals o.m. databeslag (nieuw art. 39*bis* Sv.), netwerkzoekling (nieuw art. 88*ter* Sv.) en de invoering van een medewerkingsplicht (nieuw art. 88*quater* Sv.)), vier nieuwe misdrijven in het Strafwetboek ingevoerd: valsheid in informatica (nieuw artikel 210*bis* Sw.), informatica-bedrog (nieuw art. 504*quater* Sw.), hacking (nieuw art. 550*bis* Sw.) en de datasabotage (nieuw art. 555*ter* Sw.). Aangezien de commissaris, in hoofde van zijn functie, vrijwel systematisch geconfronteerd wordt met geïnformateerde data, is de nieuwe wetgeving betreffende de informaticacriminaliteit voor hem uiteraard van bijzonder belang. Doch ook hier laat het bestek van deze bijdrage niet toe deze problematiek dieper uit te spitten en kan terzake enkel verwezen worden naar recente literatuur over deze thematiek (73).

(73) Zie hierover o.m.: P. DE HERT, "De wet van 28 november 2000 inzake informaticacriminaliteit en het materieel strafrecht. Een wet die te laat komt of een wet die er nooit had moeten komen?", *T. Strafr.* 2001, 286-334; F. DE VILLENFAGNE en S. DUSOLLIER, "La Belgique sort enfin ses armes contre la cybercriminalité: à propos de la loi du 28 novembre 2000 sur la criminalité informatique", *Auteurs & Media* 2001, 60-81; J. KEUSTERMANS en F. MOLS, "De wet van 28 november 2000 inzake informaticacriminaliteit: een eerste overzicht", *R.W.* 2002, 721-732; C. MEUNIER, "La loi du 28 novembre 2000 relative à la criminalité informatique ou le droit pénal et la procédure pénale à l'ère numérique", *Rev. dr. pén.* 2001, 611-690; T. LAUREYS, *Wet op de Informaticacriminaliteit. Actuele Wetgeving. Tekst, analyse en bronnen*, Gent, Mys & Breesch, 2001, 117 p.

§ 4. DE SCHRIFTELIJKE VERSLAGGEVING DOOR DE COMMISSARIS EN VALSHEID IN GESCHRIFTEN

I. Situering

44. Sedert de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat (B.S. 28 februari 1985) is – zoals eerder reeds werd gesteld – de functie van vennootschapscommissaris exclusief voorbehouden aan de leden, zowel natuurlijke personen als rechtspersonen, van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (artikel 130 W. Venn., oud artikel 64, § 1, tweede lid Venn. W.).

De opdrachten en de taken van de commissaris (bedrijfsrevisor) werden reeds herhaaldelijk en op velerlei wijzen omschreven. Hoe verscheiden de formuleringen hiervan ook mogen zijn, steeds weer wordt de nadruk gelegd op de in de wet of krachtens de wet gefundeerde roeping van de bedrijfsrevisor om in zijn hoedanigheid van commissaris, als *onafhankelijk deskundige*, in de ondernemingen waarin hij wordt aangesteld, controle-opdrachten uit te voeren en hierover ten aanzien van derden verslag uit te brengen, doorgaans door het formuleren van een oordeel over, of bij wijze van een (geschreven) attestatie of een certificatie van de getrouwheid van de door hem gecontroleerde, boekhoudkundige of financiële informatie.

Een en ander blijkt ten overvloede uit de samenlezing van het eerste lid van artikel 142 W. Venn. (oud artikel 64, § 1 Venn. W.) (74) en artikel 146 W. Venn. (gebaseerd op oud artikel 73 K.B. 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen, B.S. 27 maart 1990), die de belangrijkste *algemene opdracht* formuleert die aan de commissaris door het vennootschapsrecht wordt toevertrouwd; uit de artikels 143 en 144 W. Venn. (oud artikel 65 Venn. W.) (75) en artikel 148 W. Venn. (gebaseerd op oud artikel 75 K.B. 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen, B.S. 27 maart 1990), dat de *inhoud* van het door hem uit te brengen omstandig *schriftelijk verslag* nader preciseert en uit artikel 133 W. Venn. (oud artikel 64bis Venn. W.), dat het beginsel van de *onafhankelijkheid* garandeert, overeenkomstig de regels die gelden voor het beroep van bedrijfsrevisor. Behoudens de artikels 143 en 148 W. Venn. zijn er nog tal van andere vennootschapsrechtelijke of andere wettelijke bepalingen die aan de commissaris een algemene (76) of bijzondere (77) schriftelijke verslaggevingsplicht opleggen.

In het licht van deze bepalingen kan de commissaris o.m. gekwalificeerd worden als “een professionele verslaggever die op grond van zijn onafhankelijke deskundigheid geroepen is om het vertrouwen van derden in de geloofwaardigheid of betrouwbaar-

(74) Zoals vervangen door artikel 9 W. 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat, B.S. 28 februari 1985.

(75) Zoals gewijzigd door artikel 22 W. 5 december 1984 (B.S. 12 december 1984) en artikel 17 W. 21 februari 1985 (B.S. 28 februari 1985).

(76) Zie in het bijzonder artikel 15bis van de wet van 20 september 1948 houdende de organisatie van het bedrijfsleven, zoals ingevoegd door artikel 1 en 2 van de wet van 21 februari 1985 (B.S. 28 februari 1985) en artikels 151 e.v. W. Venn.

(77) Voor een opsomming van bijzondere verslaggevingsopdrachten die door het Wetboek van Vennootschappen aan de commissaris worden toevertrouwd, zie A. VAN OEVELEN, “De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor”, o.c., 265-270.

heid van bedrijfsfinanciële informatie of van boekhoudkundige stukken te ondersteunen óf te versterken” (78).

45. Er lijkt dan ook een verrassende overeenkomst te bestaan tussen de functie van de vennootschapscommissaris, in zoverre hij geroepen is om als onafhankelijk deskundige het maatschappelijk vertrouwen in bepaalde bedrijfsfinanciële en boekhoudkundige informatie te ondersteunen of te versterken enerzijds, en de grondslag voor de strafbaarstelling van valsheid in geschriften anderzijds.

Naar Belgisch recht is valsheid in geschriften immers een misdrijf dat door de strafwetgever gerangschikt werd onder de misdrijven tegen de openbare trouw (79). Openbare trouw klinkt als een oubollig woord. Het betekent gewoon: het vertrouwen (in de geloofwaardigheid van geschriften) dat voor een behoorlijk functioneren van de rechtsbetrekkingen in de samenleving noodzakelijk is. Het Hof van Cassatie heeft overigens van het woord “openbaar”, in de uitdrukking “openbare trouw”, een uitstekende moderne vertaling gegeven: “in het gewone maatschappelijke verkeer” (80) of “het normale maatschappelijke leven” (81). En ook het “vertrouwen” waar het om gaat m.b.t. geschriften werd door het Hof van Cassatie herhaaldelijk in eigentijdse woorden toegelicht, waarbij uitdrukkingen gebruikt worden als: “het vermoeden van waarachtigheid”, “geloofwaardigheid” (82), of nog: “van aard om te overtuigen van de juistheid of de echtheid” (83). Dat een geschrift zich aan het openbaar vertrouwen opdringt, impliceert volgens het Hof kortweg dat “de overheid of de particulieren die er kennis van nemen of aan wie het (geschrift) wordt voorgelegd, kunnen overtuigd worden van de waarachtigheid van de akte of het juridisch feit dat in het geschrift is vastgelegd of kunnen gerechtigd zijn daaraan geloof te hechten” (84), of nog korter: dat geschriften “wegens hun vorm of inhoud door de gemeenschap als waar mogen worden beschouwd” (85).

De grondslag voor de strafbaarstelling van valsheid in geschriften is het voor het rechtsverkeer noodzakelijk vertrouwen in de echtheid en de juistheid van bepaalde geschriften of van de handelingen of feiten die zij vaststellen.

Het spreekt dan ook vanzelf dat wanneer de schriftelijke verslaggeving door de commissaris ertoe moet bijdragen het vertrouwen in de geloofwaardigheid van bepaalde bedrijfseconomische of boekhoudkundige informatie te ondersteunen, deze verslag-

(78) “De bedrijfsrevisor is door de wetgever (derhalve) gekwalificeerd als een vertrouwenspersoon, die aan deze stukken een geloofwaardigheid hecht die vergelijkbaar is met die welke verbonden is aan de certificering door een beëdigd deskundige”, aldus: A. VAN OEVELEN, “De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor”, *o.c.*, 235. Of nog: “De functie van bedrijfsrevisor is te definiëren als: een onafhankelijk deskundige die een getrouwheidsoordeel uitbrengt omtrent door ondernemingen verstrekte informatie van financieel-economische aard”, aldus: W. GROFFILS en H. VAN PASSEL, “De bedrijfsrevisor en zijn controletaak”, A & a 1993/4, 16.

(79) “Valsheid in geschriften, in informatica en in telegrammen”, is het opschrift van hoofdstuk IV, dat deel uitmaakt van Titel III van Boek II Sw., dat strafbaar stelt “Misdaden en wanbedrijven tegen de openbare trouw”. Zie hierover *in extenso*: J. VANHALEWIJN, “Valsheid in geschriften, misdrijf tegen de openbare trouw”, in X (ed.), *Liber amicorum R. Victor*, II, Antwerpen, Kluwer, 1973, 1185-1190.

(80) Cass. 5 oktober 1982, *Arr. Cass.* 1982-83, 185; Cass. 25 september 2001, www.cassatie.be (rolnr. P000005N).

(81) Cass. 23 december 1998, *Arr. Cass.* 1998, 1166.

(82) Cass. 18 juni 1985, *Arr. Cass.* 1984-85, 1445.

(83) Cass. 27 maart 1985, *Arr. Cass.* 1984-85, 1037.

(84) Cass. 27 september 1988, *Arr. Cass.* 1988, 105. Zie ook: Cass. 23 december 1998, *Arr. Cass.* 1998, 1166 en Cass. 16 juni 1999, *Arr. Cass.* 1999, 845.

(85) Cass. 16 december 1997, *Arr. Cass.* 1997, 1372 en *Bull.* 1997, 1448.

geving zelf vertrouwenswaardig moet zijn. Is dat niet het geval dan dreigt de verslaggever terecht te komen in – onverminderd mogelijke andere strafwetsbepalingen – de schietbaan van de sancties waarmee de valsheid in geschriften strafbaar wordt gesteld tot bescherming van het vertrouwen dat in bepaalde geschriften noodzakelijkerwijze moet kunnen worden gesteld.

II. Valsheid in geschriften: een summiere voorstelling (86)

46. Valsheid in geschriften, en gebruik van valse stukken worden strafbaar gesteld door de artikelen 193 e.v. Sw., die de gemeenrechtelijke bepalingen in verband met de valsheid in geschriften bevatten.

Daarnaast bestaan tal van bijzondere strafwetten, die bepaalde vormen van valsheid in geschriften of valsheden in bijzondere geschriften strafbaar stellen. Zo kunnen bijvoorbeeld de valsheden in vennootschapsgeschriften, nargelang het geval exclusief of cumulatief, onder de toepassing vallen van de gemeenrechtelijke bepalingen van de artikelen 193 e.v. Sw., de bepalingen i.v.m. de fiscale valsheden in geschriften (87), artikel 127 W. Venn. (de oude artikelen 207-210 Venn. W.) in verband met de valsheid in de jaarrekening, artikel 650 W. Venn. (oud artikel 204, 1^o Venn. W.) of artikel 171, § 2 W. Venn. (88).

Strafrechtelijk ontstaat dan het relatief complexe probleem van de juridische kwalificatie, waarbij bepaald moet worden of men staat voor een geval van eendaadse samenloop (artikel 65 Sw.: één feit en meerdere kwalificaties) dan wel voor een geval waarbij de bijzondere wet de algemene wet uitsluit: *generi per speciem derogatur*. In VI. gaan wij dieper in op deze problematiek (*infra* randnr. 74 e.v.). Doch eerst maken wij kennis met de constitutieve bestanddelen van de gemeenrechtelijke valsheid in geschriften, die de genus is van de valsheid in geschriften waarvan andere modaliteiten een species zijn.

47. Bij gebreke aan een wettelijke definitie van de gemeenrechtelijke valsheid in geschriften werd door de rechtsleer op grond van de bepalingen van de artikelen 193 e.v. Sw., steunend op de parlementaire voorbereiding van deze wetsartikelen en voortbouwend op de rechtspraak, een definitie van valsheid in geschriften uitgewerkt die door een arrest van het Hof van Cassatie van 18 juni 1985 integraal werd overgenomen (89). Bij ons weten was dit het eerste arrest waarin het Hof van Cassatie het misdrijf van valsheid in geschriften volledig omschrijft en in één volzin alle constitu-

(86) Voor een uitvoerige analyse, zie: L. DUPONT, "Valsheid in geschriften", in J. DE PEUTER, e.a. (ed.), *Bijzonder strafrecht voor rechtspractici*, Leuven, Acco, 1990, 137-188; A. MARCHAL, "Faux commis dans les écritures et les dépêches télégraphiques", in *Novelles*, Droit pénal, II, Brussel, Larcier, 1967, 399-623; M. RIGAUX en P.E. TROUSSE, "Le faux en écritures", in *Les crimes et les délits du Code pénal*, II, Brussel, Bruylant, 1957, 541 p.; A. MARCHAL en J.P. JASPAR, *Droit criminel. Traité théorique et pratique*, Brussel, Larcier, 1975, 3de uitg., 124-236; J. VANHALEWIJN en L. DUPONT, *Valsheid in geschriften*, in *A.P.R.*, Gent/Leuven, Story-Scientia, 1975, 252 p.

(87) Artikel 450 W.I.B., artikel 3 W.I.G.B., artikel 73bis W.B.T.W., artikel 207bis W.Z.G.T., artikel 206bis W.Reg., artikel 133bis W. Succ. en artikel 66bis W.Reg. Zie hierover: L. DUPONT, "Fiscale valsheid in geschriften", in L. DUPONT en F. VANISTENDAEL (ed.), *Strafrecht en belastingrecht*, Acta Falconis, Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, nr. 83/5, 1983, 87-137.

(88) Oud artikel 17, derde lid wet van 17 juli 1975.

(89) Cass. 18 juni 1985, *Arr. Cass.* 1984-85,1445 en *Pas.* 1985, I, 1335.

tieve bestanddelen, die de delictstypiciteit ervan bepalen, opsomt. Volgens de letterlijke bewoordingen van dit arrest bestaat de valsheid in geschriften erin “in een door de wet beschermd geschrift, met bedrieglijk oogmerk of met het oogmerk om te schaden, de waarheid te vermommen op een door de wet bepaalde wijze, terwijl hieruit een mogelijk nadeel kan ontstaan” (90). Uit deze definitie blijkt dat valsheid in geschriften het bestaan van vier constitutieve bestanddelen vereist:

- 1) een strafrechtelijk beschermd geschrift;
- 2) de vermommening van de waarheid op een wettelijk bepaalde wijze;
- 3) een bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden;
- 4) een mogelijke benadeling of schade.

Hierna worden deze constitutieve bestanddelen van de valsheid in geschriften verder toegelicht in het perspectief van het controleverslag van de commissaris, zoals voorgeschreven door artikel 143 W. Venn. (oud artikel 65 Venn. W.) voor de jaarrekening. De basisprincipes van deze analyse kunnen *mutatis mutandis* toegepast worden op het controleverslag betreffende de geconsolideerde jaarrekening zoals voorgeschreven in 148 W. Venn. (gebaseerd op oud artikel 75 K.B. 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen, B.S. 27 maart 1990). Dit controleverslag inzake de geconsolideerde jaarrekening wordt verder niet expliciet behandeld.

III. De constitutieve bestanddelen van valsheid in geschriften en het door artikel 143 W. Venn. (oud artikel 65 Venn. W.) voorgeschreven controleverslag

48. Artikel 142 W. Venn. (oud artikel 64, § 1 Venn. W.) geeft aan de commissaris als basisopdracht: de controle op de financiële toestand, op de jaarrekening en op de regelmatigheid, vanuit het oogpunt van het Wetboek van vennootschappen en van de statuten, van de verrichtingen weer te geven in de jaarrekening.

De belangrijkste operationalisering van deze basisopdracht ligt besloten in artikel 143 W. Venn. (oud artikel 65 Venn. W.) dat bepaalt dat de commissarissen, naar aanleiding van de controle van de jaarrekening, een omstandig *schriftelijk verslag* opstellen, dat in het bijzonder de door artikel 144 W. Venn. (oud artikel 65 Venn. W.) gepreciseerde vermeldingen dient te bevatten.

(90) Later volgden nog uitgebreidere definities. Zo o.a. in een arrest van 27 september 1988: “Voor het bestaan van valsheid in geschriften en gebruik ervan is vereist, eensdeels dat het geschrift enigermate tot bewijs strekt van datgene wat erin is opgenomen en vastgesteld, zodat het zich aan de openbare trouw opdringt, dit wil zeggen dat de overheid of particulieren die er kennis van nemen of aan wie het wordt voorgelegd, kunnen overtuigd worden van de waarachtigheid van de akte of van het juridisch feit in het geschrift vastgelegd of kunnen gerechtigd zijn daaraan geloof te hechten, anderdeels, dat door het met bedrieglijk opzet of met het oogmerk te schaden verdraaien van de waarheid op een bij wet bepaalde wijze een nadeel kan worden berokkend; niet vereist is dat het geschrift enige bewijswaarde zou hebben tot het tegendeel noch dat de valsheid of het gebruik effectief nadeel zou hebben berokkend” (Cass. 27 september 1988, *Arr. Cass.* 1988-89, 105 en *Pas.* 1989, I, 93). Ook overgenomen in een arrest van 16 juni 1999, waaraan nog werd toegevoegd dat de verdraaiing van de waarheid kan gebeuren en het nadeel kan worden berokkend “hetzij door onjuiste vermeldingen, hetzij door het opzettelijk verzwijgen van bepaalde gegevens in het geschrift” waar ook de veinzing uitdrukkelijk als een valselijke vermommening van de waarheid wordt erkend (Cass. 16 juni 1999, *Arr. Cass.* 1999, 845). Zie ter volledigheid ook de definitie gegeven in een arrest van 16 december 1997: “Private geschriften vallen onder toepassing van de art. 193 en 196 Sw. wanneer ze in een zekere mate tot bewijs kunnen dienen van wat erin wordt vermeld of vastgesteld, en in rechte gevolgen kunnen hebben, dit is dat ze door het gebruik waarvoor ze werden geredigeerd derden nadeel kunnen berokkenen, en wegens hun vorm of inhoud door de gemeenschap als waar mogen worden beschouwd” (Cass. 16 december 1997, *Arr. Cass.* 1997, 1372).

Hierna wordt op exemplatieve wijze onderzocht onder welke voorwaarden gewag gemaakt kan worden van een strafbare valsheid in dit verslag, aan de hand van een analyse van de constitutieve bestanddelen van valsheid in geschriften toegepast op de verschillende elementen die dat verslag krachtens artikel 144 W. Venn. (oud artikel 65 Venn. W.) dient te bevatten.

Het spreekt vanzelf dat het bestek van deze bijdrage niet toelaat stil te staan bij vragen als: welke de omvang is van de verslaggevingsplichten van de commissaris, hoe hij dit verslag dient op te stellen teneinde zijn burgerlijke aansprakelijkheid niet in het gedrang te brengen en meer bepaald hoe hij precies dient te werk te gaan, met inachtneming van welke wettelijke normen en algemene en bijzondere normen en aanbevelingen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren bij de controle die aan de redactie van zijn verslag voorafgaat.

A. Een strafrechtelijk beschermd geschrift

49. De meest specifieke begrenzing van het misdrijf van valsheid in geschriften is gelegen in het begrip “wettelijk of strafrechtelijk beschermd geschrift” (91). Niet elk geschrift en niet elke vermelding in een geschrift is strafrechtelijk beschermd. De strafrechtelijke bescherming wordt enkel geboden aan een

- 1) geschrift *sensu stricto* (een grafisch tekensysteem, dat door derden gelezen en verstaan kan worden) (92);
- 2) waarin uitdrukking wordt gegeven aan een gedachte met een *juridische draagwijdte*;
- 3) en voor zover het geschrift of het geschrevene zich aan de *openbare trouw* opdringt.

1. Een geschrift *sensu stricto* met *juridische draagwijdte*

50. Het strafrecht bemoeit zich niet met alles wat geschreven is. Een geschrift wordt strafrechtelijk enkel beschermd wanneer het betrekking heeft op een rechtens relevant feit; dit is een feit dat op zichzelf beschouwd of in relatie tot andere feiten van aard is om het bestaan, de wijziging, het tenietgaan of de vaststelling van een recht te bepalen (93).

Vereist wordt derhalve “dat het geschrift m.b.t. de handeling of het feit waarvan het gewag maakt, elkeen aan wie het wordt voorgelegd, kan overtuigen en bewegen een standpunt in te nemen aangaande een *belang* dat juridisch beschermd is” (94). Het is enkel in de mate dat het geschrevene (95), zoals het Hof van Cassatie op verschillende wijzen heeft geformuleerd, “juridische effecten of rechtsgevolgen kan hebben”

(91) Zie hierover *in extenso*: F. WILLIO (Advocaat-generaal) “Het begrip ‘beschermd geschrift’ in artikel 193 e.v. Sw.”, Rede uitgesproken op de plechtige openingszitting van het Hof van Beroep te Antwerpen op 1 september 1995, *R.W.* 1995-96, 793-820, en de aldaar aangehaalde rechtsleer en rechtspraak.

(92) Zie hierover: L. DUPONT, “Valsheid in geschriften”, in J. DE PEUTER, e.a. (ed.), *Bijzonder strafrecht voor rechtspractici*, Publicaties van het Instituut voor Strafrecht, nr. 5, Leuven, Acco, 1990, (137), 145.

(93) M. RIGAUX en P.E. TROUSSE, *Les crimes et les délits du Code pénal*, III, Brussel, Bruylant, 1957, 82; J. VAN HALEWIJN en L. DUPONT, *Valsheid in geschriften*, in *A.P.R.*, Gent, Story-Scientia, 1975, nrs. 64-66; L. DUPONT, *o.c.*, 147; F. WILLIO, *o.c.*, 797, nr. 17.

(94) F. WILLIO, *o.c.*, 797, nr. 17.

(95) Valse mondelinge verklaringen, zoals het publiekelijk afkondigen op een openbare veiling dat bepaalde loten zijn toegewezen, terwijl de bewuste loten aan valse kopers zijn toegewezen, kunnen geen valsheid in geschriften zijn (Cass. 8 december 1999, *Arr. Cass.* 1999, 1594).

(96), “van aard is in rechte gevolgen te hebben” (97) of betrekking heeft op “een rechtshandeling of rechtsfeit” (98), dat het strafrechtelijk beschermd is.

51. Het lijkt geen twijfel dat het door artikel 143 en 144 W. Venn. (oud artikel 65 Venn. W.) voorgeschreven verslag, in al zijn door de wet vereiste vermeldingen een geschrift *sensu stricto* is, dat betrekking heeft op rechtens relevante feiten. In al zijn vermeldingen strekt dit verslag er immers toe de algemene vergadering van de aandeelhouders in de gelegenheid te stellen de haar door het Wetboek van vennootschappen voorgeschreven verplichtingen uit te voeren en al de haar toegekende bevoegdheden uit te oefenen. Via de bekendmaking van dit verslag, voorgeschreven door artikel 100, 4° W. Venn. (oud artikel 80, tweede lid, 5° Venn. W.), kunnen ook belanghebbende derden, leveranciers, schuldeisers, concurrentie, werknemers, enz. de relevantie beoordelen van de bekendgemaakte vennootschapsinformatie in het perspectief van de door hen behartigde rechtsbelangen (99). De artikels 181, § 3, 222 *in fine*, 287, tweede lid, 396, *in fine*, 423, *in fine*, 447 *in fine*, 559, derde lid, 560, derde lid, 602 *in fine*, 633, derde lid en 780 W. Venn. (oud artikel 190bis Venn. W.) betreffende de nietigheid van de besluiten van de algemene vergadering wegens ontbreken van bepaalde verslagen van de commissarissen – eerder behandeld door H. LAGA (100) – leveren een doorslaggevend bewijs van de juridische relevantie van vele door de commissaris op te stellen verslagen.

2. Een geschrift waarvan de inhoud zich aan de *openbare trouw* opdringt

52. Er werd reeds op gewezen dat naar Belgisch recht valsheid in geschriften een misdrijf is tegen de *openbare trouw*. Wat strafbaar gesteld wordt, is niet de leugen als instrument van bedrog, maar de leugen als een aanslag op een legitiem, in het maatschappelijk verkeer geldend of voor het maatschappelijk verkeer noodzakelijk vertrouwen in de geloofwaardigheid en de waarachtigheid van een geschrift en van de handelingen of feiten die zij vaststellen.

In rechtsleer en rechtspraak werd op velerlei wijzen gepoogd te bepalen wanneer een geschrift zich al dan niet aan het openbaar vertrouwen opdringt. Het criterium van

(96) Cass. 11 mei 1982, *Pas.* 1982, I, 1042.

(97) Cass. 9 februari 1982, *Arr. Cass.* 1981-82, 720.

(98) Cass. 5 oktober 1982, *Arr. Cass.* 1982-83, 185. Zie ook: Cass. 19 september 1984, *Arr. Cass.* 1984-85, 105.

(99) Civilisten beschouwen bepaalde verslaggevingsplichten van de commissaris, zoals het controleverslag over de inbreng in natura bij de oprichting van een vennootschap (artikel 444 W. Venn., oud artikel 29bis, eerste tot derde lid Venn. W.) of bij kapitaalsverhogingen (artikel 602 W. Venn., oud artikel 34 Venn. W.), of het door hem op te stellen jaarverslag (artikel 143 W. Venn., oud artikel 65 Venn. W.) als beoordelingsdaden die worden verricht met het oogmerk de rechtsgevolgen teweeg te brengen die daaraan door de wet verbonden zijn, met name de rechtmatigheid of de rechtsgeldigheid van bepaalde rechtshandelingen, en beschouwen het vervullen van deze verslaggevingsplichten zelf dan ook als *rechtshandelingen*. Zie: A. VAN OEVELEN, *o.c.*, nr. 44, en diens verwijzingen in voetnoot 116. In dezelfde zin ook P.-A. FORIERS, in Instituut der Bedrijfsrevisoren (ed.), *Bronnen van aansprakelijkheid van de revisor*, Studies IBR, Recht 2/96, 9.

(100) H. LAGA, “De verslaggevingsplicht van de commissaris-revisor: sancties in geval van ontbreken of van onvolledig verslag”, in Instituut der Bedrijfsrevisoren (ed.), *o.c.*, 33-39.

het openbaar vertrouwen werd door het Hof van Cassatie juridisch hanteerbaar gemaakt door het in verband te brengen met de *bewijswaarde* van een geschrift en het hiermede als het ware te identificeren. Volgens de rechtspraak van het Hof van Cassatie worden geschriften geacht zich aan het openbaar vertrouwen op te dringen wanneer zij “in zekere mate tot bewijs kunnen strekken”, dat wil zeggen wanneer zij van aard zijn “in het gewone maatschappelijke verkeer” hen die er kennis van nemen, “te overtuigen van de waarachtigheid (van de juistheid of de echtheid) van de in dat geschrift vastgestelde handeling of het daarin vermelde feit, of wanneer zij gerechtigd kunnen zijn daaraan geloof te hechten”.

Er is niet vereist dat een geschrift in rechte als bewijs kan dienen. Een maatschappelijke bewijswaarde volstaat (101). Evenmin wordt vereist dat het geschrift bewijswaarde heeft tot bewijs van het tegendeel (102).

De strafrechtelijk beschermde vermeldingen in een geschrift zijn niet alleen de verklaringen of feiten die een akte kan of moet vaststellen krachtens een wettelijke bepaling, maar ook alle vermeldingen in een akte die enigermate een bewijs kunnen vormen van de vastgestelde verklaringen of feiten (103).

53. Hanteert men het criterium van de “maatschappelijke bewijswaarde”, dan blijkt dat vrijwel alle door artikel 144 W. Venn. (oud artikel 65 Venn. W.) voorgeschreven vermeldingen zich aan het openbaar vertrouwen opdringen en als zodanig strafrechtelijk beschermd zijn. Mede gelet op de reeds eerder omschreven opdracht van de commissaris, die precies geroepen is om verslag uit te brengen tot ondersteuning van het vertrouwen in de geloofwaardigheid van de door hem te controleren vennootschapsinformatie, dient immers aangenomen te worden dat eenieder die kennis neemt van diens verslag als onafhankelijke deskundige, gerechtigd is diens als waarvoor gehouden affirmaties als geloofwaardig te beschouwen (104).

54. In het licht van het criterium van het openbaar vertrouwen werd traditioneel aangenomen dat vermeldingen in geschriften waarvan de inhoud slechts voor waar wordt aangenomen onder voorbehoud van controle enerzijds, en loutere beweringen of persoonlijke appreciaties anderzijds, in de regel strafrechtelijk niet worden beschermd (105).

Er zou dan ook enige twijfel kunnen rijzen in verband met de strafrechtelijke bescherming van de door artikel 144, 3° W. Venn. (oud artikel 65, 3° Venn. W.) (zie ook artikel 148, 3° W. Venn. betreffende de geconsolideerde jaarrekening (gebaseerd op

(101) Vergelijk: Cass. 11 mei 1982, *Arr. Cass.* 1981-82, 1118; Cass. 5 oktober 1982, *Arr. Cass.* 1982-83, 185; Cass. 27 maart 1985, *Arr. Cass.* 1984-85, 1037; Cass. 18 juni 1985, *Arr. Cass.* 1984-85, 1445; Cass. 27 september 1988, *Bull.* 1989, 93; zie de commentaar bij deze arresten van L. DUPONT, *o.c.*, (137), 148-150. Zie ook: Cass. 16 december 1997, *Arr. Cass.* 1997, 1372 en Cass. 23 december 1998, *Arr. Cass.* 1998, 1166.

(102) Cass. 27 september 1988, *Arr. Cass.* 1988-89, 105. Zie ook: M. GELDERS, “Deelneming, motiveering, valsheid in geschriften”, noot onder Cass. 19 september 1995, *R.W.* 1995-96, 1209-1211.

(103) Cass. 19 mei 1981, *Arr. Cass.* 1980-81, 1091.

(104) Zie, in dezelfde zin: L. HUYBRECHTS, “Fraudebestrijding (deel 1)”, *A.F.T.* 1996, 431.

(105) L. DUPONT, “Valsheid in geschriften”, *o.c.*, nrs. 21-22; J. VAN HALEWIJN en L. DUPONT, *o.c.*, 68-71 en de aldaar aangehaalde verwijzingen naar andere rechtsleer. Zie o.a. ook: Cass. 5 februari 1997, *Arr. Cass.* 1997, 167 en *Bull.* 1997, 173; Cass. 19 september 1995, *Arr. Cass.* 1995, 798 en *R.W.* 1995-96, 1209 met noot M. GELDERS; H.D.B., noot onder *Corr.* Brussel 19 maart 1992, *Rev. dr. pén.* 1992, 809-810.

oud artikel 75, 2° K.B. 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen)) voorgeschreven verklaring, volgens dewelke de commissarissen dienen te vermelden of *naar hun oordeel* de jaarrekening een getrouw beeld geeft van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de vennootschap, rekening houdend met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die daarop van toepassing zijn, en of een *passende verantwoording* is gegeven in de *toelichting*.

Naar ons oordeel heeft een mogelijke twijfel omtrent de strafrechtelijke bescherming van de in artikel 144, 3° W. Venn. (oud artikel 65, 3° Venn. W.) voorgeschreven vermelding geen bestaansreden. De door de commissaris uit te spreken beoordeling kan immers niet beschouwd worden als een persoonlijke appreciatie in de zin van een louter subjectieve beoordeling waaraan geen vermoeden van waarachtigheid kan worden gehecht.

Als professionele beoordeling, waarbij – behoudens wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften – ook deontologisch voorgeschreven algemene en bijzondere controlenormen en aanbevelingen dienen in acht genomen te worden, overstijgt deze beoordeling in verregaande mate het niveau van een subjectivistische appreciatie (106). Zoals het Hof van Cassatie eerder besliste inzake een geheel van losstaande beweringen die echter samengenomen een geheel vormden met documenten die een juridische draagwijdte hebben, gaat het ook hier immers niet om “beweringen zonder meer, maar om geschriften die aan deze beweringen een schijn van waarachtigheid moeten geven” (107). In dit verband moge verwezen worden naar een interessant arrest van het Hof van Beroep te Antwerpen van 22 januari 1988. Hierin werd beslist dat een taxatieverslag van een private deskundige (omtrent de waarde van een binenschip), ook al is het een privaatschrift in de zin van artikel 196 Sw., niet kan worden beschouwd als een loutere bewering of een persoonlijke appreciatie indien een beroep werd gedaan op de kunde en de ervaring van de deskundige om het vertrouwen te wekken van de kredietverleners die op basis van dit verslag leningen toestonden. Deze taxatieverslagen zijn dan te beschouwen als private geschriften die in zekere mate tot bewijs gelden en waarvan de vervalsing de openbare trouw krenkt (108).

In een recent arrest van 25 september 2001 stelde ook het Hof van Cassatie uitdrukkelijk dat een door een private deskundige opgesteld expertiseverslag een strafrechtelijk beschermd geschrift kan uitmaken: “dat als een privaatschrift in de zin van de artikelen 193 en 196 Sw. moet worden aangemerkt elk geschrift dat van aard is in het maatschappelijk verkeer enigszins als bewijs van een rechtshandeling of van een rechtsfeit te dienen. Dat een door een privaats deskundige opgesteld expertiseverslag een dergelijk verslag kan uitmaken. Dat de appèlrechters die oordelen dat het door eiser opgestelde expertiseverslag een dergelijk geschrift is omdat het moest worden aangewend tot het verhogen van het verzekerd risico en dat het geschrift onder meer gelet op eisers hoedanigheid van expert, van belang was om de verzekeringsmaatschappij te overtuigen van de waarde van de te verzekeren goederen, de aangehaalde wetbepalingen niet schenden” (109).

(106) Zie bijvoorbeeld de desbetreffende onmisverstaanbare norm 3.3. (1997) van de Algemene controle-normen van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

(107) Cass. 16 december 1997, *Arr. Cass.* 1997, 1372 (1376).

(108) Antwerpen 22 januari 1988, *R.W.* 1987-88, 1031.

(109) Cass. 25 september 2001, *www.cass.be* (rolnr. P000005N).

Overigens dient er op gewezen te worden dat in de recentere rechtspraak een tendens bestaat om deze uitzonderingen op de strafrechtelijke bescherming van geschriften, voortvloeiend uit het controlevoorbehoud of hun karakter van appreciatie van feiten, steeds restrictiever op te vatten (110). Het is de verdienste van F. WILLIO om als een van de eersten op deze nieuwe tendens te hebben gewezen (111). De gesignaleerde tendens in de rechtspraak vindt zijn oorsprong in de cassatierechtspraak die voor de beoordeling van de strafrechtelijke bescherming van geschriften refereert aan een begrip van “bewijs” dat volledig ontkoppeld is van de juridische waardencriteria bepaald door de privaatrechtelijke bewijsleer (112).

Of een geschrift of een vermelding in een geschrift het openbaar vertrouwen raakt, dient in beginsel enkel getoetst te worden aan datgene wat in het maatschappelijk verkeer als bewijs wordt beschouwd (of legitiemerwijze als bewijs mag worden beschouwd) van de rechtens relevante feiten of handelingen waarvan het geschrift gewag maakt (113), meer bepaald of het “enige maatschappelijke bewijswaarde” heeft.

B. Vermomming van de waarheid op een wettelijk bepaalde wijze

55. Het vermommen (verdraaien, verdichten, vervalsen) van de waarheid is een grondvoorwaarde voor de valsheid in geschriften, zonder dewelke het misdrijf onbestaande is. Valsheid in geschriften impliceert een geschreven leugen of een leugenachtig geschrift.

(110) Eén van de eerste ons bekende arresten van het Hof van Cassatie inzake valsheid in geschriften die slechts voor waar worden gehouden na controle is dat van 25 oktober 1988 en had betrekking op een factuur. In dat arrest werd er door het Hof van Cassatie, in de lijn van de traditie, eerst aan herinnerd dat “in de regel valse vermeldingen in een door de verkoper opgestelde factuur geen strafbare valsheid in geschriften opleveren ten aanzien van de koper, nu de factuur op haar juistheid moet worden gecontroleerd door de koper en slechts bewijswaarde verkrijgt na controle en aanvaarding”. Vervolgens wijst het Hof op het relatieve karakter van deze regel: “zodanige factuur, zo vervolgt het arrest, levert evenwel een strafbare valsheid in geschriften op onder meer wanneer de rechter op grond van de door hem aangewezen feitelijke gegevens vaststelt dat de koper door toedoen van de verkoper in de onmogelijkheid was controle uit te oefenen op de in de factuur voorkomende vermeldingen en derhalve de factuur als waarheidsgetrouw moest beschouwen” (zie Cass. 25 oktober 1988, *Arr. Cass.* 1988-89, 226; zie ook, in dezelfde zin: Cass. 15 juni 1994, *Arr. Cass.* 1994, 618 en Cass. 19 september 1995, *Arr. Cass.* 1995, 798 en *R.W.* 1995-96, 1209 met noot M. GELDERS; Cass. 24 april 2001, www.cass.be (rolnr.: 991247N)). Zie ook Cass. 5 december 2000: “Zo in de regel de valse vermelding in een geschrift dat door de bestemming moet worden nagezien vooraleer hij de inhoud daarvan aanvaardt, geen strafbare valsheid in geschriften oplevert, levert de vervalsing van een vermelding in een van een derde uitgaand geschrift [...] een strafbare valsheid in geschriften op wanneer de bestemming gerechtigd is geloof te hechten aan de waarachtigheid van het feit dat de valse vermelding uitgaat van een derde” (Cass. 5 december 2000, www.cass.be (rolnr.: 9990245N)). Ook inzake de uitzondering gebaseerd op het (subjectieve) appreciatiekarakter van het geschrift, neemt het Hof van Cassatie een meer genuanceerde houding aan. Zie o.a. het arrest van 16 december 1997: “Indien weliswaar alleenstaande beweringen geen strafbare valsheid in geschriften opleveren, is zulks anders wanneer die beweringen een geheel uitmaken met documenten die een juridische draagwijdte hebben. Dat te dezen [...] het] niet gaat om beweringen zonder meer, doch om geschriften die aan deze beweringen een schijn van waarachtigheid moesten geven en werden opgesteld en gebruikt om van eiseres de kredietopeningen te bekomen” (Cass. 16 december 1997, *Arr. Cass.* 1997, 1372. Zie ook: Cass. 18 juni 1985, *Arr. Cass.* 1985, 1445). Zie terzake ook het eerder geciteerde arrest van 25 september 2001, www.cass.be (rolnr. P000005N).

(111) Zie: F. WILLIO, *o.c.*, *passim*.

(112) F. WILLIO, *o.c.*, 819, nrs. 110-111.

(113) *Ibid.*

Alle mogelijke vormen van vermomming van de waarheid kunnen herleid worden tot twee archetypes: de materiële en de intellectuele valsheid (114). Bij de *materiële* valsheid is het instrumentum vals: hetzij doordat het vanaf het begin werd opgesteld door een persoon die daartoe de bevoegdheid niet had, hetzij doordat de materialiteit van het geschrift werd vervalst door schrapping, overschrijving, inlassing achteraf van letters, cijfers, woorden, of door het plaatsen van een valse handtekening. Bij de *intellectuele* valsheid is het instrumentum zelf waarheidsgetrouw en werd het door bevoegden opgesteld maar de inhoud is vals doordat het vaststellingen, verklaringen of bedingen bevat die in strijd zijn met de waarheid (115).

56. Niet elke vermomming van de waarheid in een geschrift kan als strafrechtelijke valsheid gekwalificeerd worden. Op grond van het legaliteitsbeginsel is vereist dat de waarheid werd vermoed op een door de wet bepaalde wijze.

57. In het perspectief van de voor de strafrechtelijke aansprakelijkheid vereiste delictstypiciteit is derhalve van belang te weten door welke strafbepaling het door artikel 143 W. Venn. (oud artikel 65 Venn. W.) bedoelde verslag strafrechtelijk beschermd wordt, en welke de wettelijk bepaalde valsheidsprocédé's zijn die door deze strafbepaling worden gevisieerd.

Gelet op de aard en de inhoud van het door artikel 143 W. Venn. (oud artikel 65 Venn. W.) voorgeschreven verslag, kan dit verslag gekwalificeerd worden als een privaatschrift, waarvan de valsheid strafbaar gesteld wordt behalve in geval van toepassing van de hierna te bespreken regel dat de bijzondere strafwet de algemene strafwet uitsluit door artikel 196 Sw., dat als valsheidsprocédé's vernoemt: de valsheid hetzij door valse handtekeningen, hetzij door namaking of vervalsing van geschriften of handtekeningen, hetzij door overeenkomsten, beschikkingen, verbintenissen of schuldbevrijdingen valselijk op te maken of achteraf in de akten in te voegen; *hetzij door toevoeging of vervalsing van bedingen, verklaringen of feiten die deze akten ten doel hadden op te nemen of vast te stellen.*

De nomenclatuur van valsheidsprocédé's is in artikel 196 Sw. zo breed opgesteld, dat weinig technieken van waarheidsvermomming eraan ontsnappen.

Een voorbeeld hiervan is het hoger geursiveerde laatste lid van artikel 196 Sw. Volgens de interpretatie van het Hof van Cassatie volgt uit de bewoordingen van deze bepaling "dat niet alleen als vals beschouwd kunnen worden verklaringen of feiten die krachtens de wet in de akte moeten worden opgenomen, maar dat eveneens een valsheid in geschriften kan opleveren een vermelding die uit vrije wil door de steller van de akte daarin wordt opgenomen, indien de vermelding enigermate een bewijs kan vormen van de vastgestelde verklaringen of feiten" (116). Het begrip "verval-

(114) "De verdraaiing van de waarheid, wezenlijke voorwaarde van de valsheid in geschriften, kan niet alleen worden verwezenlijkt door de materiële vervalsing van een geschrift, maar ook door de vervalsing van de inhoud van het geschrift zonder dat dit in zijn materialiteit wordt vervalst" (Cass. 22 juli 1970, *Arr. Cass.* 1970, 1032).

(115) Het Hof van Cassatie heeft de intellectuele valsheid onlangs nog gedefinieerd als volgt: "Intellectuele valsheid bestaat erin dat in een materieel onaangeroerd instrumentum feiten en akten in strijd met de waarheid worden vastgesteld" (Cass. 21 juni 1994, *Arr. Cass.* 1994, 648. Zie ook: Cass. 9 november 1999, *Arr. Cass.* 1999, 1404). Of, nog eenvoudiger gesteld: "Er is sprake van strafbare intellectuele valsheid wanneer een document een toestand als waar bestempelt welke dat niet is op het ogenblik van het opstellen ervan" (Corr. Luik 10 november 1989, *J.L.M.B.* 1991, 245 met noot).

(116) Cass. 19 mei 1981, *Arr. Cass.* 1980-81, 1090.

sing” in artikel 196, laatste lid Sw. wordt dan ook zeer extensief opgevat en omvat zowel de materiële als de intellectuele valsheid.

Deze modaliteit van valsheid kan zowel door een positieve daad als door omissie gepleegd worden, met name wanneer de omissie voor gevolg heeft dat als waar worden voorggehouden feiten die het niet zijn, zodat er zodoende een schijn van waarheid ontstaat (117). Zoals door L. HUYBRECHTS opgemerkt, bepalen het Wetboek van Vennootschappen en de fiscale wetgeving wat bepaalde vennootschaps- en ondernemingsgeschriften moeten bevatten. Het weglaten van de verplicht te vermelden verichtingen uit de boekhouding, zoals bijvoorbeeld de ontvangsten wegens zwarthandel, maakt dan ook een intellectuele valsheid door omissie uit (118).

58. Doorgaans zal de vraag of het door artikel 143 W. Venn. (oud artikel 65 Venn. W.) voorgeschreven verslag al dan niet waarheidsgetrouw is en of een door de wetgever bepaald procédé van waarheidsvermomming werd gebruikt, na enig onderzoek vrij eenvoudig te beantwoorden zijn (119). Artikel 144 W. Venn. (oud artikel 65 Venn. W.) nodigt de commissaris immers uit dominant descriptieve of affirmatieve uitspra-

(117) Cass. 2 oktober 1973, *Pas.* 1974, I, 1073; Cass. 29 oktober 1973, *Pas.* 1974, I, 221, concl. Advocaat-generaal P. MAHAUX. Zie ook Cass. 21 december 1971: “De in artikel 196, alinea 5 Sw. voorziene intellectuele valsheid kan voortvloeien uit weglatingen of onvolledige inlichtingen in een akte die de bedoeling en het resultaat hebben om aan een leugenachtig feit de schijn van waarheid te geven” (Cass. 21 december 1971, *Pas.* 1972, I, 405). Zie meer recent met betrekking tot een strafbaar verzuim in de jaarrekening, het cassatie-arrest van 3 mei 2000: “Wanneer een verzekeringsonderneming verzuimt financiële steun, die zij aan een verwante onderneming heeft verleend, in haar resultatenrekening op te nemen, met het bedriegelijke opzet de werkelijke toestand van de boekhouding en van het vermogen van beide vennootschappen voor derden verborgen te houden, is dat verzuim een verdraaiing van de waarheid die een valsheid oplevert in de zin van art. 207 Venn. W., aangezien de jaarrekening, voor het afgesloten boekjaar, de aard en het bedrag van de kosten van de ondernemingen getrouw en stelselmatig moet weergeven” (Cass. 3 mei 2000, *Arr. Cass.* 2000, www.cass.be (rolnr. P991197Fv.)).

(118) L. HUYBRECHTS, “Fraudebestrijding (deel 1)”, *A.F.T.* 1996, 434.

(119) Dit is echter niet steeds het geval. Het waarheidsbegrip is immers lang niet zo eenduidig als wel eens wordt voorgesteld. Er zijn tal van handelingscontexten waarin niet onmiddellijk duidelijk is op grond van welke normen de waarheidswaarde van een geschrift beoordeeld dient te worden. De waarheidswaarde van één en hetzelfde geschrift kan verschillend zijn, naargelang de gehanteerde waarheidsnorm. De waarheidsproblematiek stelt zich voornamelijk in het geval van simulering of *veinzing*, waarbij achter de juridische waarheid van de juridische akte een andere waarheid wordt verhuld of verborgen gehouden, zoals bijvoorbeeld een als inbreng in een vennootschap vermomde verkoop (zie hierover, *in extenso*: L. MATRAY, “Simulation de droit privé et faux criminel”, *Rev. dr. pén.* 1968-69, 581-624; P.E. TROUSSE, “La simulation en droit privé et le faux criminel”, *Rev. dr. pén.* 1968-69, 625-651; F. ROGGEN, “La responsabilité à base documentaire en droit pénal”, *Rev. dr. U.L.B.* 1992, afl. 2, 175-192; J. DEFOORT, “De simulatie voorbij”, in X, *Liber amicorum Albert Tiberghien*, Brussel, Kluwer, 1984, 111-130). De waarheidsproblematiek komt dan ook voortdurend aan de orde in het fiscale strafrecht, waarin geoordeeld moet worden over de legitimiteit van tal van juridische constructies die worden opgezet om belastingen te vermijden, zo niet te ontduiken. In vele gevallen gaat het daarbij zelfs niet eens om juridische veinzing, een sluier om feiten verborgen te houden of te maskeren, maar om de voordelige juridische effecten verbonden aan één waarheid, ook al zou die waarheid buiten het juridische gebied wortels hebben in de werkelijkheid. Sinds een arrest van 12 december 1927 wordt in de Belgische rechtspraak aangenomen dat geveinsde overeenkomsten een valsheid in geschriften kunnen opleveren, met name wanneer zij door de (een) waarheid te verhullen, met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, van aard zijn om nadeel te berokkenen door het gebruik waartoe zij werden opgesteld (constante rechtspraak sinds Cass. 12 december 1927, *Pas.* 1928, I, 45, concl. Advocaat-generaal GESCHE). Als vuistregel geformuleerd, zou men het standpunt van het Belgisch strafrecht inzake veinzing of simulatie als volgt omschrijven: een veinzing of simulatie is (per definitie) een halve waarheid, die strafrechtelijk beschouwd wordt als een hele leugen (in die zin: L. DUPONT, *o.c.*, 169). Zie hierover o.a. het arrest van 23 december 1998: “Veinzing in overeenkomsten tussen privé-personen maakt een strafbare valsheid uit, indien zij in een akte werd gepleegd met bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden” (Cass. 23 december 1998, *Arr. Cass.* 1998, 1166. Zie ook: Cass. 28 november 1978, *Arr. Cass.* 1978, 355; Cass. 16 juni 1999, *Arr. Cass.* 1999, 845).

ken te doen, die in beginsel vatbaar zijn voor bewijs en tegenbewijs, mede gelet op de talrijke wettelijke, bestuursrechtelijke en deontologisch voorgeschreven normen die bepalend zijn voor de oordeelsvorming en de oordeelsuiting van de commissaris over de door hem te controleren en gecontroleerde gegevens, welke controle eveneens aan algemene en bijzondere normen onderworpen is.

1° De commissarissen dienen te vermelden hoe zij hun controletaak hebben verricht en of zij van het bestuursorgaan en aangestelden van de vennootschap de ophelderingen en inlichtingen hebben gekregen die zij hebben gevraagd (artikel 144, 1° W. Venn., oud artikel 65, 1° Venn. W.)

Volgens de Algemene controlenorm 3.3.1. van het IBR (1997) zou, wat de definiëring van de omvang van zijn controlewerkzaamheden betreft, een verwijzing door de commissaris naar de Algemene Controlenormen van het IBR in de regel als voldoende beschouwd moeten worden en moet overeenkomstig de Algemene controlenorm 3.3.3. (1997) het verslag eveneens aanduiden in welke mate hij de inlichtingen die hij gevraagd heeft aan de bestuurders en aangestelden van de gecontroleerde onderneming, heeft gekregen. Het spreekt vanzelf dat er een strafrechtelijke waarheidsvermomming is zowel wanneer de commissaris met bedrieglijk opzet de vermelding van Algemene controlenorm 3.3.1. (1997) opneemt, in de wetenschap dat hij de Algemene controlenormen niet heeft nageleefd, als wanneer hij in strijd met de Algemene controlenorm 3.3.3. (1997), de waarheid vermomt omtrent de aan de bestuurders en aangestelden van de gecontroleerde onderneming gevraagde en verkregen inlichtingen. Deze valsheid kunnen immers voor gevolg hebben dat diegenen die van het verslag kennis moeten nemen, misleid worden over de degelijkheid van de controle en derhalve over de kwaliteit van de bevindingen. De bedrieglijke valse vermelding door de commissaris dat hij van de bestuurders en aangestelden van de vennootschap de ophelderingen en inlichtingen heeft gekregen die hij gevraagd heeft, is een waarheidsvervalsing die strafrechtelijk betoegeld zal kunnen worden in de mate dat het gebrek aan inlichtingen (mogelijke) repercussies had op de kwaliteit van de controleactiviteiten en de daarop gebaseerde beoordelingen.

2° De commissarissen dienen te vermelden of de boekhouding is gevoerd en de jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die daarop toepasselijk zijn (artikel 144, 2° W. Venn., oud artikel 65, 2° Venn. W.).

3° Zij moeten vermelden of naar hun oordeel de jaarrekening een getrouw beeld geeft van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de vennootschap, rekening houdend met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die daarop van toepassing zijn, en of een passende verantwoording is gegeven in de toelichting (artikel 144, 3° W. Venn., oud artikel 65, 3° Venn. W.).

In het geval van valsheid in de vermeldingen van de jaarrekening kan de commissaris, al dan niet in samenloop met het misdrijf van valsheid in geschriften op grond van artikel 196 Sw., strafrechtelijk aansprakelijk zijn op grond van artikel 171, § 2 W. Venn. of artikel 16, derde lid Boekhoudwet (120), onder de daarin bepaalde voorwaarden (zie *infra* randnr. 75 e.v.). De commissaris zal daarom bijzonder aandacht moeten besteden aan de door de vennootschap beweerdelijk toegepaste waarderings-

(120) Oud artikel 17, derde lid wet van 17 juli 1975.

regels, waarvan de al dan niet toepassing mogelijks zelf aanleiding kan geven tot valsheid in geschriften in hoofde van diegenen die de jaarrekening hebben opgesteld, en waarbij, in geval van collusie, de commissaris behoudens aansprakelijkheid voor de eigen valsheid, het gevaar loopt als strafbare deelnemer beschouwd te worden aan de door anderen gepleegde valsheden in de jaarrekening (artikel 127 W. Venn., oud artikel 207 Venn. W.), met name in beginsel op het ogenblik dat deze laatste aan de aandeelhouders of vennoten wordt voorgelegd (artikel 127 *in fine* W. Venn., oud artikel 209 Venn. W.).

In dit verband moge erop gewezen worden dat de vraag “of”, “welke” en “onder welke voorwaarden” foutieve waarderingen in de boekhouding aanleiding kunnen geven tot valsheid in geschriften, jarenlang een twistpunt is geweest in rechtsleer en rechtspraak, op grond van de reeds eerder toegelichte (en gerelativeerde) stelregel dat vermeldingen in geschriften waarvan de inhoud slechts voor waar wordt aangenomen onder voorbehoud van controle, strafrechtelijk niet worden beschermd bij wege van de strafbaarstelling van valsheid in geschriften. Het was dan ook te begrijpen dat, gelet op het in vele gevallen *a priori* “betwistbaar” of precair karakter van tal van waarderingen en appreciaties in boekhoudkundige stukken, geen eenstemmigheid bestond in rechtsleer en rechtspraak omtrent de strafbaarheid van bepaalde “foutieve waarderingen”, bij gebreke overigens aan objectief hard te maken criteria voor de juistheid ervan (121). Illustratief hiervoor was een arrest van het Hof van Cassatie van 22 april 1929 waarin m.b.t. een beweerdelijke valsheid in een balans, gestatueerd werd dat de waarderingen in balansen moeten geschieden “avec sincérité, bonne foi et prudence” (122), en waarbij pas in 1957 het criterium van de “exactitude” werd toegevoegd (123). Enkele van die criteria werden overgenomen in artikel 9 (124) Boekhoudwet dat bepaalt: “Elke onderneming verricht, omzichtig en te goeder trouw ... de nodige waarderingen ...”.

Sedert de in acht te nemen boekhoudkundige waarderingsregels wettelijk werden voorgeschreven, zelfs met een verregaande mate van concreetheid, o.m. op grond van de wet van 17 juli 1975 en het koninklijk besluit van 8 oktober 1976, en vooral sinds het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen (125), behoren tal van eerdere discussies omtrent de vraag “of”,

(121) Hierbij dient ook gewezen op de moeilijkheden die zich vaak stellen bij het exact waarderen van sommige goederen: “*Comment, en effet, évaluer avec précision un immeuble, un mobilier, du matériel, un stock de marchandises, un portefeuille de titres ou de créances?*” (J.M. PIRET, “Faux bilans”, *Rev. dr. pén.* 1961-62, 953 e.v.). Of om het met een boutade te zeggen: “*aucun bilan n’est mathématiquement exact*” (B. MORSELLI, “Les faux et usage de faux en écritures”, *C & FP* 1998, afl. 1, 17). Vaak zal in geval van een waarderingsfout, het schuldelement uitsluitend moeten brengen.

(122) “Attendu ... que les lois coordonnées sur les sociétés commerciales, et spécialement les dispositions de ces lois relatives aux inventaires et bilans, impliquent seulement pour l’industriel ou le commerçant l’obligation de faire l’évaluation dont il s’agit avec sincérité et de bonne foi, mais aussi avec prudence, afin de ne pas compromettre les résultats de l’exercice suivant, qui serait contraire aux intérêts du fisc aussi bien qu’à ceux de l’entreprise elle même” (Cass. 22 april 1929, *Pas.* 1929, I, 164).

(123) “Attendu que, si l’estimation ... comporte inévitablement une part d’appréciation subjective, il ne suffit cependant pas ... qu’elle ait été faite avec sincérité, bonne foi et prudence et sans intention de frauder les lois d’ordre public établissant les impôts; qu’il faut en outre qu’elle soit exacte, compte tenu de circonstances objectives telles que, par exemple, le prix de revient des marchandises, leur valeur vénale, la possibilité de réaliser à plus ou moins longue échéance et les aléas résultant de leur nature, de l’instabilité des prix et de la situation économique ...” (Cass. 12 november 1957, *Pas.* 1958, I, 254, noot).

(124) Vroeger artikel 7 wet van 17 juli 1975.

(125) Zie Hoofdstuk II: Waarderingsregels (art. 28 e.v.) van het K.B. van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen (*B.S.* 6 februari 2001, err. *B.S.* 27 februari 2001).

“welke” en “onder welke voorwaarden” een foutieve waardering in de boekhouding aanleiding kan geven tot valsheid in geschriften tot op zekere hoogte tot het verleden (126). Er zijn thans wettelijke waarderingnormen.

Diegene die kennis neemt van gewaardeerde posten is er dienvolgens toe gerechtigd erop te vertrouwen dat zij volgens de wettelijk voorgeschreven normen zijn totstandgekomen. De waarheidswaarde van de waarderingen dringt zich binnen die grenzen dan ook aan het openbaar vertrouwen op. Terecht mag dan ook thans worden beweerd dat er gewag gemaakt kan worden van valsheid in geschriften “Wanneer de voorgeschreven gegevens niet, onvolledig – valsheid door omissie – of onjuist werden vermeld of wanneer waarderingen niet werden gedaan volgens de voorgeschreven maatstaven ...” (127). Naargelang het geval kan dan gewag gemaakt worden van een valsheid in geschriften op grond van artikel 196 Sw., van een valsheid in de jaarrekening op grond van artikel 127 W. Venn. (oud artikel 207 Venn. W.) (128), en/of van een strafbare inbreuk op artikel 171, § 2 W. Venn. of artikel 16, derde lid Boekhoudwet (129) of nog – naar gelang van de omstandigheden – van een fiscale valsheid, en dit onverminderd mogelijke andere strafrechtelijke kwalificaties.

4° De commissarissen dienen te vermelden of het jaarverslag de door artikel 95 en 96 W. Venn. vereiste inlichtingen bevat en in overeenstemming is met de jaarrekening (artikel 144, 4° W. Venn., oud artikel 65, 4° Venn. W.) (130). Een bedrieglijke waarheidsvermomming kan de strafrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen.

5° De commissarissen dienen te vermelden of de winstbestemming die aan de vergadering wordt voorgelegd, in overeenstemming is met de statuten en met het Wetboek van Vennootschappen (artikel 144, 5° W. Venn., oud artikel 65, 5° Venn. W.). Ook hier kan een bedrieglijke waarheidsvermomming de strafrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen.

6° De commissarissen dienen te vermelden of zij kennis hebben gekregen van verichtingen gedaan of beslissingen genomen met overtreding van statuten of van de bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen (artikel 144, 6° W. Venn., oud artikel 65, 6° Venn. W.).

Deze vermelding kan echter worden weggelaten wanneer de openbaarmaking van de overtreding aan de vennootschap onverantwoorde schade kan berokkenen, met name omdat het bestuursorgaan gepaste maatregelen heeft genomen om de aldus ontstane onwettige toestand te herstellen (artikel 144, 6° W. Venn., oud artikel 65, 6° Venn. W.).

(126) In deze zin: J.-L. DUPLAT, “Aspects nouveaux du droit de la banqueroute, du droit pénal comptable et du droit pénal des sociétés commerciales”, in X (ed.), *L'évolution récente du droit commercial et économique*, Bruxelles, Éditions du Jeune barreau, 1978, 436.

(127) Aldus L. HUYBRECHTS, “De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van bestuurders en zaakvoerders van vennootschappen”, in *Centrum voor beroepsvervolmaking in de rechten* (ed.), 23 mei 1993, 109.

(128) Vereist is dan wel dat de jaarrekening voor de aandeelhouders of de vennoten ter inzage is gelegd (artikel 127, laatste lid W. Venn., oud artikel 209 Venn. W.).

(129) Oud artikel 17, derde lid wet van 17 juli 1975.

(130) Dit jaarverslag wordt voorgeschreven door artikel 95 W. Venn. (oud artikel 77, vierde lid Venn. W.). Voor een uitvoerige bespreking van de inhoud van dit jaarverslag conform art. 77 Venn. W., zie: E. WYMEERSCH, “De nieuwe voorschriften inzake vennootschapsinformatie evenals inzake commissaristoezicht”, in H. BRAECKMANS en E. WYMEERSCH (ed.), *Het nieuwe vennootschappenrecht na de wet van 5 december 1984*, Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1985, 80-88.

Blijkens de termen van deze bepaling wordt aan de commissaris enig beoordelingsrecht toegestaan omtrent de wijze waarop hij van zijn informatieplicht gebruik zal maken. Doch dit appreciatierecht is begrensd. Het bedrieglijk niet-nakomen van zijn informatieplicht, wanneer de wettelijk bepaalde uitzondering op de informatieplicht zich niet voordoet, kan o.i. aanleiding geven tot strafrechtelijk relevante waarheidsvermomming (131).

In de Algemene controlenorm 3.13.2. van de Raad van het IBR (1997) wordt er trouwens op gewezen dat indien de gevolgen van een overtreding blijven duren, de commissaris zijn eigen verantwoordelijkheid in het gedrang zou brengen indien hij zou nalaten deze overtreding in zijn verslag te vermelden, zelfs indien de openbaarmaking ervan noemenswaardige schade zou kunnen berokkenen aan de vennootschap of aan de bestuurders.

59. *In fine* van artikel 144 W. Venn. (oud artikel 65 Venn. W.) wordt bepaald dat de commissarissen nauwkeurig en duidelijk het voorbehoud en de bezwaren vermelden en rechtvaardigen die zij menen te moeten maken. Zoniet, dan vermelden zij uitdrukkelijk dat zij geen voorbehoud noch bezwaar maken. Volgens de Algemene controlenorm 3.5.2. van de Raad van het IBR (1997) kan de verklaring slechts zonder voorbehoud worden afgeleverd, indien aan de volgende punten voldaan werd:

1° (indien) de jaarrekening (of de geconsolideerde jaarrekening) werd gecontroleerd in overeenstemming met de controlenormen van het IBR, onverminderd paragraaf 3.3.1 (definiëring van controlewerkzaamheden met verwijzing naar de Algemene controlenormen IBR);

2° (indien) de jaarrekening (of de geconsolideerde jaarrekening) geen onjuistheden van materieel belang bevat, rekening houdend met de wettelijke en reglementaire voorschriften, alsook met de boekhoudstandaarden waaraan wordt gerefereerd;

3° (indien) de waarderingsregels op consequente wijze werden toegepast of de nodige inlichtingen over de wijzigingen en hun invloed op het resultaat in de toelichting worden verstrekt;

4° (indien) alle nodige inlichtingen in de jaarrekening (of geconsolideerde jaarrekening) duidelijk werden verstrekt, zodanig dat volgens de revisor, een getrouw beeld van het vermogen, van de financiële positie en van de resultaten van de onderneming of van de groep wordt gegeven.

Alhoewel deze bepaling op het eerste gezicht het al dan niet maken van voorbehouden en de bezwaren aan de appreciatie van de commissaris overlaat, zou ten onrechte kunnen besloten worden dat deze vermelding niet voor waarheidsvermomming in aanmerking komt. Persoonlijk zijn wij van oordeel dat een commissaris, die een verklaring zonder voorbehoud aflevert, zich schuldig maakt aan waarheidsvermomming wanneer hij geen rekening houdt met de elementen waarop de Algemene controlenorm 3.5.2. (1997) doelt. In dat geval mocht hij immers geen verklaring zonder voorbehoud afleveren, die in strijd met de waarheid suggereert dat met betrekking tot de jaarrekening alles normconform is.

(131) Zie over deze problematiek de bijzonder interessante beschouwingen in IBR, *Jaarverslag*, 1995, 1996, 36-39.

60. Voor de gemeenrechtelijke valsheid in geschriften wordt vereist dat zij gepleegd werd met een bijzonder opzet: bedrieglijk opzet of (132) het oogmerk om te schaden. Onder bedrieglijk opzet kan worden verstaan, het opzet om voor zichzelf of aan een ander onrechtmatig voordelen of winsten te verschaffen (133), d.i. een voordeel van eender welke aard dat men niet zou hebben verkregen indien de waarheid of de integriteit van de stukken zou gerespecteerd zijn (134) (135). Goede trouw, ook al is deze het gevolg van een overwinnelijke dwaling omtrent de waarheidswaarde van hetgeen men beweert, sluit bedrieglijk opzet uit (136). De goede trouw van de beklagde wat de gegrondheid betreft van het recht dat hij wil vestigen met gebruik van valse stukken, ontnemt uiteraard de bedoeling die aan de vervaardiging van de genoemde valse stukken ten grondslag ligt, niet haar bedrieglijke aard (137).

61. Het bedrieglijk opzet kan bestaan in een vervalsing om redenen van loutere gemakzucht, met de bedoeling een inbreuk op de wet te verbergen, of met de bedoeling om een nalatigheid te verbergen om derwijze aan disciplinaire sancties te ontsnappen (138). Zo maakt zich schuldig aan valsheid in geschriften een commissaris, die een met de waarheid strijdig relaas doet van de wijze waarop hij zijn controletaak heeft verricht, teneinde gebrek aan controle of deontologisch sanctioneerbare onprofessionaliteit te verbergen. Het Hof van Beroep van Luik oordeelde dat een commissaris die de jaarrekening van een vennootschap certificeert, terwijl hij op de hoogte was van het bestaan van een parallelle zwarte boekhouding binnen die vennootschap, zich schuldig maakt aan valsheid in geschriften (139).

62. Het bedrieglijk opzet kan ook bestaan in de bedoeling de vennootschap ongeoorloofde fiscale voordelen te laten genieten, in welk geval er doorgaans collusie met de bestuurders zal bestaan. Doorgaans zal dan gewag gemaakt kunnen worden van een fiscale valsheid in geschriften, dat een gans bijzonder opzet vereist, met name “de bedoeling om met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden de bepa-

(132) Het is dus niet vereist dat de dader tegelijkertijd met bedrieglijk opzet en met het oogmerk om te schaden heeft gehandeld (Cass. 28 januari 1942, *Pas.* 1942, I, 21; Cass. 29 september 1992, *Arr. Cass.* 1991-92, 1145).

(133) Vaste cassatierechtspraak, zie o.a. Cass. 3 december 1973, *Arr. Cass.* 1974, 376; Cass. 13 maart 1996, *Arr. Cass.* 1996, 224 en de noot van S. SONCK onder Cass. 26 maart 1985, *R.W.* 1985-86, 669.

(134) Dit bijzonder opzet vereist niet noodzakelijk dat de vervalser uit eigen winstbejag heeft gehandeld; bedrieglijk opzet kan ook bestaan in de bedoeling om aan de vennootschap een stevigere basis te verschaffen en ze aldus geloofwaardiger te maken ten aanzien van de schuldeisers (bv. Cass. 25 mei 1983, *Arr. Cass.* 1982-83, 1177). Zie voor voorbeelden van het oogmerk tot schaden bij valsheid in de jaarrekening, o.a. Brussel 19 juni 1975, *Rev. prat. soc.* 1977, 247 en Brussel 22 november 1978, *Rev. prat. soc.* 1979, 67, beide besproken in B. MORSELLI, “Les faux et usage de faux en écritures”, *C & FP* 1998, afl.1, 18-19.

(135) Zie ook het Hof van Beroep van Brussel: “Een onjuiste jaarrekening maakt niet noodzakelijk valsheid in geschriften uit. Er is slechts sprake van een overtreding van art. 207 Venn. W. voorzover er een bedrieglijk opzet of oogmerk om te schaden was bij het streven naar een voordeel of winst, dat niet had kunnen worden behaald indien in de boekhouding geen onjuistheden voorkwamen” (Brussel 14 december 1994, *J.L.M.B.* 1995, 210 met noot O. KLEES).

(136) Cass. 13 september 1994, *Arr. Cass.* 1994, 735 met noot A. VANDEPLAS.

(137) Cass. 13 maart 1996, *Arr. Cass.* 1996, 224.

(138) J. VANHALEWIJN en L. DUPONT, *o.c.*, nrs. 435-437, en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

(139) Luik 25 januari 1996, *Rev. prat. soc.* 1997, 177 met noot A. BENOIT-MOURY en N. THIRION.

lingen van fiscale bepalingen of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten te overtreden” (140). Dit bijzonder fiscaal opzet is het enige punt waarop de fiscale valsheid in geschrifte zich onderscheidt van de gemeenrechtelijke valsheid (141).

D. Mogelijke benadeling of schade

63. De mogelijke benadeling of de schade die uit de valsheid kan voortvloeien, is als *objectieve* voorwaarde voor de valsheid, te onderscheiden van het bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden, wat een *subjectieve* voorwaarde voor de valsheid is.

Er wordt geenszins vereist dat de valsheid daadwerkelijke schade heeft veroorzaakt; het volstaat dat er schade of benadeling kan uit ontstaan, ook indien deze schade zich niet realiseert (142). De mogelijkheid van benadeling kan van materiële, morele, publieke, private of sociale aard zijn. Er zal geen mogelijk nadeel zijn indien de valse vermeldingen geen uitwerking kunnen hebben. De inbreuk op artikels 193, 196 en 197 Sw. vereist echter niet dat het geschrift in kwestie een geldige akte is. De valsheid kan immers nadeel toebrengen, ongeacht de nietigheid van de akte (143).

IV. Het gebruik van een vals stuk

64. Het gebruik van een vals stuk wordt in het Strafwetboek als een van de valsheid in geschriften te onderscheiden afzonderlijk misdrijf strafbaar gesteld (artikel 197 Sw.).

Valsheid en gebruik kunnen verschillende daders hebben, verschillende deelnemers, en de veroordeling van de dader van de valsheid is geen voorwaarde voor de veroordeling van de gebruiker of omgekeerd.

De autonomie van de valsheid en het gebruik is echter relatief. Aangezien een geschrift doorgaans wordt vervalst om het voor een bepaald doel te gebruiken, zal er tussen deze twee misdrijven doorgaans een feitelijke samenhang bestaan, die juridische repercussies heeft.

Enerzijds, wanneer de pleger van de valsheid dezelfde persoon is als de gebruiker, dan wordt het gebruik beschouwd als de voltooiing van de valsheid, zodat in dat geval artikel 197 i.v.m. het gebruik in de regel niet van toepassing is (144). In deze zin kan als een daad van gebruik worden beschouwd de overmaking van het verslag door de commissaris die het in artikel 143 W. Venn. (oud artikel 65 Venn. W.) bedoel-

(140) Zie: L. DUPONT, “Fiscale valsheid in geschriften”, *o.c.*, 107-108. Zie tevens recente cassatierecht-spraak terzake: “Het bijzonder opzet dat voor belastingmisdrijven, zoals fiscale valsheid in geschrifte en gebruik van valse stukken, vereist is, bestaat niet alleen in de intentie de belasting te ontdruken of een derde eraan te laten ontsnappen, maar ook in het opzet de rechten of de belangen van derden te schaden” (Cass. 14 februari 2001, www.cass.be (rolnr.: P001350Fv)). Zie ook: B. MORSELLI, “Les faux et usage de faux en écritures”, *C & FP* 1998, afl.1, 20-23.

(141) Corr. Leuven 3 december 1996, *Fisc. Koer.* 1997, 245 met noot M. EULAERTS.

(142) Zie bv.: Cass. 18 maart 1975, *Arr. Cass.* 1975, 807.

(143) Cass. 4 oktober 1995, *Rev. dr. pén.* 1996, 737 met noot.

(144) Cass. 5 september 1957, *Pas.* 1958, I, 1382 en *Rev. dr. pén.* 1957-58, met conclusie van Advocaat-generaal F. DUMON en Cass. 19 januari 1988, *Arr. Cass.* 1987-88, 614.

de verslag heeft opgesteld, aan de vennootschap, in het perspectief van de kennisgeving zoals bepaald in artikel 283 (B.V.B.A.), 410 (C.V.), 553 (N.V.) en 874 (publiekrechtelijke rechtspersoon die de rechtsvorm van een handelsvennootschap heeft aangenomen) W. Venn. (oud artikel 78 Venn. W.), of in geval van ontbinding van de vennootschap, zoals bepaald in artikel 181, § 2, 269 (B.V.B.A.), 381 (C.V.B.A.) en 535 (N.V.) W. Venn., alsook het verstrekken van toelichtingen bij dit verslag wanneer hij overeenkomstig artikel 274, lid 2 (B.V.B.A.), 412, lid 2 (C.V.), 540, lid 2 (N.V.) W. Venn. (oud artikel 64septies Venn. W.) de algemene vergadering bijwoont en antwoordt op de vragen die door de aandeelhouders worden gesteld met betrekking tot zijn verslag.

Anderzijds, wanneer de dader van de valsheid en de gebruiker niet dezelfde persoon zijn, dan nog kan de dader van de valsheid strafrechtelijk aansprakelijk zijn voor het gebruik dat van het valse geschrift werd gemaakt, zelfs wanneer de gebruiker niet deelgenomen heeft aan de valsheid of zelfs niet eens wist dat het geschrift vals was.

Bij herhaling werd immers door het Hof van Cassatie beslist dat de dader van de valsheid in geschriften strafrechtelijk verantwoordelijk is voor het gebruik van het valse stuk dat de door hem voorziene en gewilde voortzetting is van de valsheid, zelfs indien van dit valse stuk gebruikgemaakt wordt door een derde, die gehandeld heeft zonder verstandhouding met de vervalsers of zonder te weten dat het geschrift vals was (145).

65. In het licht van de *verjaringsproblematiek* is de rechtspraak i.v.m. de duur van het gebruik van bijzonder groot belang.

Wanneer de valsheid in geschriften en het gebruik van valse stukken één en hetzelfde misdrijf opleveren omdat zij met hetzelfde bedrieglijk opzet werden gepleegd, dan duurt het misdrijf voort, aldus een constante cassatierechtspraak, zelfs zonder dat door de dader een nieuw feit wordt gepleegd en zonder herhaalde tussenkomst zijnerzijds, zolang het beoogde doel niet volkomen is bereikt en zolang de hem ten laste gelegde aanvankelijke handeling, zonder verzet van zijn kant, te zijnen voordele verder het nuttige gevolg heeft dat hij ervan verwachtte (146).

De verjaring van de strafvordering zal in dat geval pas beginnen lopen vanaf het laatste feit van het gebruik (147). Werd bijvoorbeeld valsheid gepleegd in het in artikel 143 W. Venn. (oud artikel 65 Venn. W.) bedoelde verslag met de bedoeling de vennootschap in de gelegenheid te stellen de belastingen te ontduiken, dan zal het

(145) Zie bv. Cass. 2 november 1993, *Arr. Cass.* 1993, 909; Cass. 13 oktober 1999, *Arr. Cass.* 1999, 1252.

(146) Zie de rechtspraak aangehaald door L. DUPONT, "Valsheid in geschriften", *o.c.*, nr. 85, voetnoten 148 en 149. Zie ook in deze zin: Cass. 18 maart 1980, *R.W.* 1980-81, 386 met noot A. VANDEPLAS; Cass. 2 oktober 1994, *Arr. Cass.*, 1994, 878; Cass. 13 oktober 1999, *Arr. Cass.* 1999, 1252; Cass. 6 maart 2001, *www.cass.be* (rolnr. P001736N).

(147) Zie o.a. Cass. 4 maart 1986, *Pas.* 1986, I, 834. Het middel dat ervan uitgaat dat het gebruik van een vals stuk volstrekt uitgesloten is van zodra het vals stuk is verzonden of opgestuurd en zich aldus buiten het materiële bereik van de dader bevindt, faalt naar recht (Cass. 6 maart 2001, *www.cass.be* (rolnr. P001736N)). Inzake inkomstenbelasting oordeelde het Hof van Cassatie dat het verlies van het nuttig effect van de valsheid en het gebruik slechts gesitueerd kan worden bij de definitieve vestiging van de belasting (Cass. 19 april 1994, *Arr. Cass.* 1994, 385). Het gebruik van een vals stuk neemt aldus geen einde wegens het enkele feit dat de fiscus een standpunt inneemt nopens dit stuk (Cass. 27 juni 1995, *Arr. Cass.* 1995, 679 en *J.D.F.* 1996 (verkort), 174 met noot M. BALTHUS).

stuk wanneer het tot staving van de belastingaangifte wordt aangewend *in de regel* (148) slechts zijn nuttig effect verliezen bij de definitieve vestiging van de belastingen (149).

De omstandigheid dat de steller van een vals stuk de door hem gepleegde valsheid bekent, is op zichzelf niet voldoende om een eind te maken aan het gebruik van dat valse stuk en, bijgevolg, de verjaringstermijn van de strafvordering uit hoofde van het misdrijf valsheid in geschriften te doen ingaan (150). Ook de kennis van de valsheid in hoofde van de benadeelde is op zich niet voldoende om een einde te stellen aan het gebruik. Bijkomend is een daadwerkelijk verzet vereist tegen het gebruik vanwege de vervalsers. In het voorbeeld dat door L. HUYBRECHTS wordt aangehaald, vervalste de beklagde, door valsheid in de boekhouding, gedurende vele jaren de jaarrekening van een vzw. De beklagde riep in dat de verjaring was beginnen lopen vanaf de burgerlijke partijstelling door de vzw. Dit werd niet aanvaard: het gebruik van de valse stukken had immers geduurd zolang valse vermeldingen in de jaarrekening niet werden verbeterd en ten gevolge daarvan een valse jaarrekening werd neergelegd (151).

V. Andere verslaggevingen door de commissaris in het licht van de valsheid in geschriften

A. Verslag aan de ondernemingsraad

66. In vennootschappen naar Belgisch recht, die opgericht zijn in de vorm van een N.V., een B.V.B.A., een Comm.V.A. of een C.V., waarin een ondernemingsraad bestaat, wordt een commissaris aangesteld, die aan de ondernemingsraad verslag dient uit te brengen, overeenkomstig artikel 143 en 144 W. Venn. (oud artikel 65 Venn. W.), doch die daarenboven met andere verslaggevingstaken is belast. Aangezien de artikels 143 en 144 W. Venn. hoger reeds werden besproken, belichten wij hierna een andere verslaggevingstaak, zoals voorgeschreven door artikel 15*bis* van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven (verder: Wet Organisatie Bedrijfsleven), in het licht van de valsheid in geschriften.

67. Artikel 15*bis* Wet Organisatie Bedrijfsleven stelt dat in elke onderneming waar een ondernemingsraad werd opgericht (met uitzondering van de gesubsidieerde on-

(148) Zie echter B. COOPMAN die tegenover dit ideëel *maximaal* aanvangspunt van de verjaring zoals geponeerd door het Hof van Cassatie, een ideëel *minimum* aanvangspunt plaatst. De auteur verdedigt, in een reactie op de cassatie-arresten van 19 april 1994 en 27 juni 1995 (zie volgende voetnoot), dat het gebruik van een vals stuk *in fiscalibus* in de regel slechts voortduurt tot aan de *indiening van de onjuiste aangifte*. Dit aanvangspunt zou slechts vooruitgeschoven worden indien nog een andere, latere daad van gebruik zou kunnen worden vastgesteld (te bewijzen door het parket), zoals bijvoorbeeld de volharding in de echtheid van een vals stuk door de belastingplichtige na een bericht tot wijziging van de belastingsadministratie. In deze visie zou het gebruik slechts in zeer uitzonderlijke gevallen voortduren tot aan de definitieve vestiging van de belasting (B. COOPMAN, "Inzake inkomstenbelasting duurt het gebruik van valse stukken in de regel tot de definitieve vestiging van de belasting", *A.F.T.* 1997, 3-10).

(149) Cass. 19 april 1994, *Arr. Cass.* 1994, 385. Het cassatiearrest vervolgt: "De verwijzing in een antwoord op een bericht van wijziging van een aangifte naar de valse stukken, welke tot staving dienen van de aangifte en die aan de administratie werden overgemaakt, is een daad van gebruik van die valse stukken". Zie ook: Cass. 27 juni 1995, *Arr. Cass.* 1995, 679 en *J.D.F.* 1996, 174 met noot M. BALTHUS.

(150) Cass. 16 oktober 1996, *Arr. Cass.* 1996, 679.

(151) Cass. 4 maart 1986, *Arr. Cass.* 1985-86, 920, in L. HUYBRECHTS, "Fraudebestrijding (deel 1)", *A.F.T.* 1996, 436.

derwijsinstellingen), één of meer bedrijfsrevisoren worden benoemd. De opdracht van deze bedrijfsrevisoren, alsook hun statuut, wordt in principe beheerst door de artikels 151 tot 164 W. Venn.

Artikel 151 W. Venn. (152) omschrijft de taak die op deze revisoren rust. In het kader van het verslag over de jaarrekening en het jaarverslag dat door de bedrijfsrevisoren wordt uitgebracht, dient de bedrijfsrevisor de getrouwheid en volledigheid te certificeren van de economische en financiële inlichtingen die het bestuursorgaan aan de ondernemingsraad verstrekt, voorzover deze inlichtingen uit de boekhouding, uit de jaarrekening van de vennootschap blijken of uit andere verifieerbare stukken voortvloeien. Artikel 151, 4° W. Venn. (153) bepaalt dat indien hij van oordeel is de in art. 151, 2° bedoelde certificering niet te kunnen afgeven of indien hij leemten vaststelt in de aan de ondernemingsraad verstrekte economische en financiële inlichtingen, hij het ondernemingshoofd daarvan op de hoogte moet stellen en, indien deze daaraan geen gevolg geeft binnen de maand die volgt op zijn tussenkomst, op eigen initiatief de ondernemingsraad daarvan in kennis moet stellen.

Certificeren werd ooit omschreven als: “de verklaring van de revisor, na afloop van de gebruikelijke controles uitgevoerd overeenkomstig de regels van het vak, rekening houdend met de terzake geldende wettelijke en reglementaire bepalingen, dat de voorgelegde stukken en de verstrekte inlichtingen een getrouw beeld geven van de toestand waarop zij betrekking hebben” (154).

Het spreekt vanzelf dat de commissaris, die met bedrieglijk opzet (bijvoorbeeld met de bedoeling zich te onttrekken aan de naleving van de veeleisende normen van het IBR betreffende de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad), onvoorwaardelijk met de waarheid strijdige gegevens certificeert, zich schuldig kan maken aan valsheid in geschriften en, bijvoorbeeld bij het verstrekken van toelichting bij zijn verslag, aan gebruik van valse stukken.

B. Ten exemplatieve titel: enkele andere verslagen

68. In het kader van het Wetboek van Vennootschappen is de commissaris belast met tal van bijzondere verslagen, controle- of verificatieverslagen en certificatieverslagen, die mits de hoger gepreciseerde voorwaarden vervuld zijn, aanleiding kunnen geven tot valsheid in geschriften en gebruik van valse stukken. Ten exemplatieve titel laten wij enkele van deze verslagen hieronder de revue passereren.

69. In het geval van *quasi-inbreng* dient de commissaris een controleverslag uit te brengen, waarin onder meer de vermogensbestanddelen dienen beschreven te worden die de vennootschap overweegt te verkrijgen, de vergoeding die werkelijk als tegenprestatie voor de verkrijging wordt verstrekt en de toegepaste methoden van waardering. Dit verslag moet aangeven of de waarden waartoe deze methoden leiden, ten minste overeenkomen met de als tegenprestatie verstrekte vergoeding (155).

(152) Oud artikel 15bis, 2° Wet Organisatie Bedrijfsleven.

(153) Oud artikel 15bis, 4° Wet Organisatie Bedrijfsleven.

(154) Parlementaire voorbereiding W. 21 februari 1985, Verslag Verhaegen, *Parl. St. Kamer* 1982-83, 552, nr. 35, 16.

(155) Voor de N.V.: artikel 445 en 447 W. Venn. (oud artikel 29*quater*, § 1 Venn. W.); voor de Comm.V.A.: artikel 657 W. Venn. (oud artikel 107 Venn. W.); voor de B.V.B.A.: artikel 220 en 222 W. Venn. (oud artikel 120*quater* Venn. W.); voor de C.V.B.A.: artikel 396 W. Venn. (oud artikel 147*quinquies* Venn. W.).

Bedrieglijke overwaardering van de te verkrijgen vermogensbestanddelen teneinde de als tegenprestatie te verstrekken vergoeding te legitimeren, kan aanleiding geven tot valsheid in geschriften.

70. In het geval van *uitgifte van aandelen* zonder vermelding van nominale waarde beneden de fractiewaarde van de oude aandelen van dezelfde soort, moet een commissaris een certificatieverslag opmaken met betrekking tot de financiële en boekhoudkundige gegevens, die voorkomen in het verslag van de raad van bestuur aan de algemene vergadering die zich moet uitspreken over de uitgifte van de aandelen, waarin hij verklaart dat de in het verslag van de raad van bestuur opgenomen financiële gegevens *juist* zijn en *voldoende* om de algemene vergadering die over het voorstel moet stemmen voor te lichten (156).

De commissaris dient een certificatieverslag op te stellen met betrekking tot de financiële en boekhoudkundige gegevens in het verslag van de raad van bestuur, *bij beperking of opheffing van het voorkeurrecht* van de aandeelhouders bij kapitaalverhoging, uitgifte van converteerbare obligaties of uitgifte van warrants, waarin hij verklaart dat de in het verslag van de raad van bestuur opgenomen financiële en boekhoudkundige gegevens *juist* zijn (157), met in het bijzonder de vermelding of deze gegevens voldoende zijn om de algemene vergadering die over het voorstel moet stemmen, voor te lichten (158).

Indien een zaakvoerder of een bestuurder een *belang van vermogensrechtelijke aard* heeft dat strijdig is met dat van de vennootschap, moet deze de commissaris van het strijdige belang op de hoogte stellen. Het in artikel 144 W. Venn. (oud artikel 65 Venn. W.) bedoelde verslag moet een afzonderlijke omschrijving bevatten van de vermogensrechtelijke gevolgen voor de vennootschap van de besluiten van het bestuursorgaan ten aanzien waarvan een strijdig belang bestaat (159). In dit geval is valsheid in geschriften denkbaar mits de hoger beschreven voorwaarden vervuld zijn.

71. In het geval van een *inbreng in natura* moet, bij kapitaalsverhoging, de commissaris, of voor vennootschappen waar die er niet is, een bedrijfsrevisor aangewezen door het bestuursorgaan, vooraf een controleverslag opstellen, met de beschrijving van elke inbreng in natura en van de toegepaste methoden van waardering. Het verslag moet aangeven of de waarden waartoe deze methoden leiden, ten minste overeenkomen met het aantal en de nominale waarde of, bij gebreke van een nominale waarde, de fractiewaarde en, in voorkomend geval, met het agio van de tegen de inbreng uit te geven aandelen. Het verslag dient te vermelden welke werkelijke vergoeding als tegenprestatie voor de inbreng wordt verstrekt (160). Ook dit verslag

(156) Voor de N.V.: artikel 582, lid 2 W. Venn. (oud artikel 33bis, § 6 Venn. W.); voor de Comm.V.A.: artikel 657 W. Venn. (oud artikel 107 Venn. W.).

(157) Voor de N.V.: artikel 596 W. Venn. (oud artikel 34bis, § 3, lid 4 Venn. W.); voor de Comm.V.A.: artikel 657 W. Venn. (oud artikel 107 Venn. W.).

(158) Voor de N.V.: artikel 596, lid 2 W. Venn. (oud artikel 34bis, § 3 Venn. W.).

(159) Voor de N.V.: artikel 523, § 1, lid 3 W. Venn. (oud artikel 60 Venn. W.); voor de Comm.V.A.: artikel 596 W. Venn. (oud artikel 107 Venn. W.) en voor de B.V.B.A.: artikel 259, § 1 *in fine* (oud artikel 133, § 1 Venn. W.).

(160) Voor de N.V.: artikel 602 W. Venn. (oud artikel 34, § 2 Venn. W.); voor de Comm.V.A.: artikel 596 W. Venn. (oud artikel 107 Venn. W.); voor de B.V.B.A.: artikel 313 W. Venn. (oud artikel 122, § 3 Venn. W.) en voor de C.V.: artikel 423 W. Venn. (oud artikel 147sexies Venn. W.).

leent zich uiteraard voor valsheid in geschriften, bijvoorbeeld door bedrieglijke kennelijke overwaardering (161).

72. De commissaris dient een gewaarmerkte staat van de geplaatste inschrijvingen op te stellen bij *kapitaalsverhogingen met een openbare inschrijving*, op te nemen in een desgevallend authentieke akte van de vaststelling van de totstandkoming van de verhoging (162).

73. De commissaris dient een verificatieverslag over de staat van activa en passiva op te stellen, voorafgaand aan de beslissing tot *uitkering van een interimdividend* op het resultaat van het lopende boekjaar, en te voegen bij het jaarlijks verslag (163), en een verslag over de staat van activa en passiva, bij een statutenwijziging met betrekking tot het *doel van de vennootschap* (164).

Er dient eveneens een verslag over de staat van activa en passiva opgesteld te worden, met vermelding van het eigen vermogen, met inzonderheid de vermelding of daarin de toestand van de vennootschap op volledige, getrouwe en juiste wijze is weergegeven, voorafgaand aan de statutenwijziging met het oog op een *omzetting van een vennootschap* (165).

Al deze verslagen zijn vatbaar voor valsheid in geschriften of gebruik van valse stukken mits de hoger besproken voorwaarden vervuld zijn.

VI. De problematiek van de wettelijke kwalificaties

74. Er werd reeds op gewezen dat naast de gemeenrechtelijke bepalingen in verband met valsheid in geschriften en gebruik van valse stukken, tal van bijzondere strafwetten bestaan, die bepaalde vormen van valsheid of valsheden in bijzondere geschriften strafbaar stellen (*supra* randnr. 46) en dat alsdan de vraag rijst of men staat voor een geval van eendaadse samenloop (artikel 65 Sw.), dan wel voor een geval waarbij de bijzondere regeling de algemene uitsluit.

Het belang van deze aangelegenheid kan nauwelijks overschat worden. Speelt de regel van de eendaadse samenloop, dit is wanneer men door één enkele gedraging (handeling of onthouding) een inbreuk pleegt op meerdere strafbepalingen die geacht worden op deze gedraging van toepassing te zijn, dan zullen bij toepassing van

(161) Zie hierover: L. HUYBRECHTS, "Controle op de inbreng in natura. Bedenkingen vanuit een strafrechtelijke hoek", in *Controle van de inbreng in natura*, B.C.N.A.R., 1988/3, 171-185, en de desbetreffende strafrechtelijke analyses aldaar. M.b.t. de commissaris maakt deze auteur geen gewag van valsheid in geschriften, doch enkel van artikel 17, derde lid Jaarrekeningenwet (het huidige artikel 171, § 2 W. Venn.). O.i. kan bezwaarlijk gewag gemaakt worden van deze laatste bepaling i.v.m. het verslag van de commissaris i.v.m. een inbreng in natura, omdat dit verslag behoudens vergissing van onzentwege geen betrekking heeft op attestatie of goedkeuring van één van de in de limitatieve lijst van artikel 171, § 2 W. Venn. en artikel 16, derde lid Boekhoudwet (oud artikel 17, lid 3 Jaarrekeningenwet) opgesomde handelsgeschriften: rekeningen, jaarrekeningen, balansen en resultatenrekeningen of geconsolideerde rekeningen.

(162) Voor de N.V.: artikel 559, eerste lid W. Venn. (oud artikel 34, § 4 en 5 W. Venn. W.) en voor de Comm.V.A.: artikel 657 W. Venn. (oud artikel 107 W. Venn. W.).

(163) Voor de N.V.: artikel 618, derde en vierde lid W. Venn. (oud artikel 77ter, derde en vierde lid W. Venn. W.); voor de Comm.V.A.: artikel 657 W. Venn. (oud artikel 107 W. Venn. W.).

(164) Voor de N.V.: artikel 559, eerste lid W. Venn. (oud artikel 70bis, lid 1 W. Venn. W.); voor de Comm.V.A.: artikel 657 W. Venn. (oud artikel 107 W. Venn. W.).

(165) Zie bij algemene omzettingsregels: artikel 777 W. Venn. (oud artikel 166, derde lid W. Venn. W.) en artikel 779 W. Venn. (oud artikel 167, eerste lid W. Venn. W.). Voor de wijziging van de aansprakelijkheid in hoofde van de vennoten in een C.V.: artikel 436, § 2 W. Venn. (oud artikel 164, § 2, vierde lid W. Venn. W.).

artikel 65 Sw. in beginsel enkel de straffen (hoofdstraffen en bijkomende straffen) kunnen uitgesproken worden waarmee het misdrijf dat met de zwaarste straffen bedreigd is, bestraft kan worden. Wordt daarentegen een algemene strafbepaling door een bijzondere strafbepaling buiten werking gesteld, dan zullen alleen de straffen (hoofdstraffen en bijkomende straffen) van toepassing zijn die door de bijzondere wet zijn bepaald, en dit nog onverminderd andere strafprocedurale gevolgen.

Hierna onderzoeken wij achtereenvolgens de relatie tussen de gemeenrechtelijke valsheid in geschriften en

- 1) de strafrechtelijke inbreuk, met bedrieglijk opzet gepleegd, zoals strafbaar gesteld door artikel 171, § 2 W. Venn. (166) en artikel 16, derde lid Boekhoudwet van 17 juli 1975;
- 2) de fiscale valsheid in geschriften;
- 3) de valsheid in de jaarrekeningen zoals bepaald door artikel 127 W. Venn. (de oude artikelen 207-210 Venn. W.).

A. Gemeenrechtelijke valsheid en de artikelen 171, § 2 W. Venn. en 16, derde lid Boekhoudwet (oud artikel 17, derde lid Jaarrekeningenwet)

75. De artikelen 171, § 2 W. Venn. en 16, derde lid Boekhoudwet (167) werden hoger reeds besproken. Wanneer met *bedrieglijk opzet* een inbreuk werd gepleegd op deze strafbepalingen dan kan, in vele hypothesen, gewag gemaakt worden van valsheid in geschriften, zodat alsdan de vraag rijst of wij staan hetzij voor een geval van eendaadse samenloop (inbreuk op artikel 196 Sw. én op artikel 171, § 2 W. Venn. of art. 16, derde lid Boekhoudwet), dan wel voor een geval waarbij aangenomen moet worden dat artikel 171, § 2 W. Venn. of art. 16, derde lid Boekhoudwet de toepassing van artikel 196 Sw. uitsluiten.

76. Ter oplossing van dergelijke problemen heeft het Hof van Cassatie in zijn jurisprudentie traditioneel het criterium benadrukt van het al dan niet bestaan van een volledige strafregeling in de bijzondere strafwet in vergelijking met de toepasselijke gemeenrechtelijke regeling, waarbij de wil van de wetgever, zoals deze onder meer uit de parlementaire voorbereiding van de wet tot uitdrukking komt, van beslissend belang wordt geacht (168). Indien de wetgever met de bijzondere strafbaarstelling geen volledige strafregeling heeft willen invoeren, d.w.z. een exclusieve strafregeling die een uitzonderingsregime doet ontstaan, dan blijft de gemeenrechtelijke strafbaarstelling overeind, en zal in dat geval gewag gemaakt kunnen worden van eendaadse samenloop (169).

Bij toepassing van dit criterium zijn wij van oordeel, gelet op de hierna aangehaalde parlementaire voorbereiding van de Jaarrekeningenwet, dat in het geval van een samentreffen tussen een bedrieglijke inbreuk op artikel 171, § 2 W. Venn. of artikel 16, derde lid Boekhoudwet (170) en een valsheid in geschriften inderdaad sprake is van

(166) Oud artikel 17, derde lid wet van 17 juli 1975.

(167) Oud artikel 17, derde lid wet van 17 juli 1975.

(168) Zie bv. Cass. 14 februari 1949, *Arr. Cass.* 1949, 121 en *Pas.* 1949, I, 133, met conclusies Eerste Advocaat-Generaal R. HAYOIT DE TERMICOURT; Cass. 30 oktober 1984, *Arr. Cass.* 1984-85, 328 en *R.W.* 1985-86, 1193, noot L.M. DE SCHEPPER.

(169) Zie over de problematiek van de verhouding tussen de *lex generalis* en de *lex specialis* de uitstekende bijdrage van B. SPRIET, "Samenloop tussen gemeenrechtelijke misdrijven en misdrijven uit het bijzonder ondernemingsstrafrecht of de *lex specialis/lex generalis*-regel", in B. TILLEMANN (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 215-223.

(170) Oud artikel 17, derde lid wet van 17 juli 1975.

eendaadse samenloop en niet van een *lex specialis* die de *lex generalis* uitsluit. Dit blijkt onder meer ook uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 17 juli 1975, en van de wet van 1 juli 1983 tot wijziging van deze wet (*B.S.* 8 juli 1983), waarbij het derde lid van artikel 17 werd vervangen.

In de versie van 1975 werd in artikel 17 nog geen onderscheid gemaakt in de bestrafing, naargelang de feiten al dan niet met bedrieglijk opzet werden gepleegd. In de Memorie van Toelichting werd desbetreffend gepreciseerd, dat indien er valsheid werd gepleegd met bedrieglijk inzicht of met het oogmerk om te schaden, de feiten onder de toepassing vallen van de artikelen 196 en 197 van het Strafwetboek of van artikel 207 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen (het huidige artikel 127 W. Venn.) (171). Tijdens de parlementaire voorbereiding van de wet van 1 juli 1983, waarbij de nieuwe tekst van het derde lid van artikel 17 werd ingevoerd, houdende o.m. een zwaardere bestraffing in het geval van *bedrieglijk opzet*, werd erop gewezen dat de voorgestelde wijziging aan het derde lid van artikel 17 een loutere tekstverduidelijking was, en geen wijziging ten gronde (172). Er werd m.a.w. niet gerefereerd aan het misdrijf van valsheid in geschriften, die de jaarrekeningwetgever van 1975 wel degelijk toepasbaar achtte in het geval van valsheid met bedrieglijk opzet. Duidelijk is alvast dat de artikelen 171, § 2 W. Venn. en 16, derde lid Boekhoudwet (173), niet in dezelfde mate als de artikelen 193 e.v. Sw. in eenzelfde complete strafregeling voorzien, zij het maar door het ontbreken van een specifieke bepaling omtrent het gebruik, die in de visie van de strafwetgever van 1867 beschouwd werd als de voltooiing van de valsheid (artikel 196 Sw.).

B. Gemeenrechtelijke valsheid en fiscale valsheid in geschriften

77. Door de Herstelwet van 10 februari 1981 betreffende de strafrechtelijke bejegening van de belastingontduiking (*B.S.* 14 februari 1981) werd het strafrecht doelbewust omgesmeed tot een specifiek instrument van fiscale rechtshandhaving. In dat perspectief werd de dispaartheid van de teksten in de verschillende fiscale wetboeken weggewerkt door een verregaande harmonisatie. Zo werden onder meer in alle fiscale wetboeken gelijkkluidende bepalingen ingevoerd betreffende valsheid in geschriften, het gebruik ervan en betreffende het opmaken en gebruiken van valse getuigschriften (174).

Het door het fiscaal strafrecht geconstrueerd misdrijf van valsheid in geschriften en gebruik van valse geschriften, is in meerdere opzichten veel specifiekere dan de gemeenrechtelijke misdrijven, onder meer ook door de invoering van een gans bijzonder fiscaal opzet, en door specifieke straffen. De wetgeving in verband met de fiscale valsheid is een schoolvoorbeeld van een bijzondere strafwetgeving die de algemene uitsluit. Door de rechtsleer wordt dan ook aangenomen dat in beginsel geen eendaad-

(171) Zie Memorie van Toelichting, *Parl. St.* Senaat 1974-75, nr. 436, nr. 1, 14, sub artikel 17.

(172) Zie: *Parl. St.* Kamer, Ontwerp van wet, nr. 925, zitt. 1980-81, nr. 1, 18, sub artikel 11. Er werd zelfs betoogd: "het onderscheid in de huidige bepaling tussen handelingen gesteld met of zonder bedrieglijk opzet wordt erdoor bevestigd". Persoonlijk kunnen wij echter in de oorspronkelijke tekst van het derde lid van artikel 17 dat zogenaamde onderscheid geenszins ontwaren.

(173) Oud artikel 17, derde lid wet van 17 juli 1975.

(174) Zie hierover *in extenso*: L. DUPONT, "Fiscale valsheid in geschriften", in L. DUPONT en F. VANISTENDAEL (ed.), *Strafrecht en belastingrecht*, Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1983, 87-137. Ook: R. TOURNICOURT, "De rechtspraak van het Hof van Cassatie inzake valsheid in geschriften en gebruik ervan in fiscaal-strafrechtelijke zaken", *A.F.T.* 1996, 282-287.

se samenloop bestaat tussen de gemeenrechtelijke en de fiscale valsheid in geschriften (175). Dientengevolge zal een valsheid die gepleegd werd in een door een commissaris opgesteld verslag, met het gans bijzondere opzet dat voor de fiscale valsheid vereist is, enkel onder de toepassing vallen van de fiscale strafrechtsbepalingen, met alle mogelijke juridische gevolgen vandiën, zoals de mogelijkheid tot het uitspreken van bijkomende straffen die niet mogelijk zijn bij de gemeenrechtelijke valsheid (bijvoorbeeld een bijzonder beroepsuitoefeningsverbod en de sluiting van de inrichting o.g.v. artikel 455, § 1 en § 2 W.I.B. en de veroordeling tot de betaling van de ontrokken belastingen o.g.v. artikel 458 W.I.B.).

C. Gemeenrechtelijke valsheid en de valsheid in de door het Wetboek van vennootschappen voorgeschreven jaarrekening

78. Van valsheid in jaarrekeningen, zoals bedoeld in artikel 127 W. Venn. (oud artikel 207 e.v. Venn. W.), lijkt op het eerste gezicht in hoofde van de commissaris geen sprake te zijn. De jaarrekeningen worden immers door de bestuurders opgesteld en, samen met het verslag van de commissaris, aan de algemene vergadering voorgelegd. Eén en ander neemt niet weg dat de commissaris, door de valsheden in zijn verslag dat hij krachtens art. 143 W. Venn. (oud art. 65 Venn. W.) dient uit te brengen, onverminderd de desgevallende toepassing van de strafbepaling van art. 171, § 2 W. Venn. of artikel 16, derde lid Boekhoudwet (176), in bepaalde omstandigheden beschouwd zal kunnen worden als een strafbare deelnemer aan de valsheid in de jaarrekening (177) die door anderen werd opgesteld, bijvoorbeeld door de intentie om zich bij het delictueel opzet van de opstellers van het jaarverslag aan te sluiten, bij wege van het achterwege laten van zijn verplichting om de bestuurders op de anomalieën van hun jaarverslag te wijzen, gecombineerd met de bevestiging dat hij geen kennis heeft gekregen van verrichtingen gedaan of beslissingen genomen met overtreding van de statuten of van de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen (artikel 144, 6° W. Venn., oud artikel 65, 6°, Venn. W.), of door het achterwege laten van voorbehouden of bezwaren (artikel 144 laatste lid W. Venn., oud artikel 65, laatste lid Venn. W.). Een illustratie hiervan vormt het – in middens van bedrijfsrevisoren bekende – arrest van het Hof van Beroep van Luik van 25 januari 1996. In casu had de commissaris, drie maanden na het afsluiten van het boekjaar, en negen dagen voor het neerleggen van zijn verslag, een parallelle zwarte boekhouding ontdekt. Hoewel hij de raad van bestuur tot stopzetting en regularisatie had aangemaand, bevatte zijn verslag niet alleen geen enkele melding van de door hem na de afsluiting van het boekjaar ontdekte omstandigheden (vgl. met artikel 96, 2° en 3° W. Venn. i.v.m. de vermeldingen in het jaarverslag), maar bevestigde de commissaris zelfs uitdrukkelijk geen enkele kennis te hebben van dergelijke feiten. Na vrijspraak in eerste aanleg wordt de commissaris in kwestie in hoger beroep veroordeeld als strafbare deelnemer aan valsheid in de jaarrekeningen en gebruik ervan (op grond van de oude art. 207 e.v. W. Venn) en als strafbare deelnemer aan een fiscale valsheid in geschriften (art. 450 W.I.B.). Aangezien de rechter eenheid van opzet aannam, werd de commissaris enkel gestraft met straffen bepaald in artikel 450 W.I.B., en werd hij tevens

(175) In deze zin: R. DECLERCQ, "Strafrechtelijke aspecten van de recente wijzigingen inzake inkomstenbelastingen", in L. DUPONT en F. VANISTENDAEL, *o.c.* (3), 1. In dezelfde zin: L. DUPONT, *o.c.*, 135. Zie ook: M. EULAERTS, "Interpretatie van de begrippen 'gemeenrechtelijke valsheid in geschriften' en 'fiscale valsheid in geschriften'", *Fisc. Koer.* 1997, 245-247.

(176) Oud artikel 17, derde lid wet van 17 juli 1975.

(177) Zie inzake strafbare deelneming door de aangestelde of externe specialist: L. HUYBRECHTS, "Fraudebestrijding (deel 1)", *A.F.T.* 1996, 439-441 en B. MORSELLI, "Les faux et usage de faux en écritures", *C & FP* 1998, afl.1, 16-24.

hoofdelijk met andere medebetichten veroordeeld tot betaling van de ontdoken belastingen (op grond van art. 458, eerste lid W.I.B.) (178).

79. Uit wat voorafgaat blijkt dat er tal van hypothesen denkbaar zijn waarin een commissaris onder de toepassing kan vallen, zowel van de gemeenrechtelijke valsheid in geschriften of een fiscale valsheid in geschriften als van de valsheid in de jaarrekening, in dit laatste geval als strafbare deelnemer (artikel 66-67 Sw.). Een en ander verantwoordt een korte uiteenzetting over de valsheid in de jaarrekeningen, zoals strafbaar gesteld door artikel 127 W. Venn. (art. 207-209 Venn. W.).

80. Het artikel 127 W. Venn. (oud artikel 207 (valsheid in de jaarrekening); 208 (gebruik van valse jaarrekening) en 209 Venn. W. (aanvang van het bestaan van de strafrechtelijk beschermde jaarrekening)) is via een merkwaardige geschiedenis, waarvan de relevantie in het licht van de rechtspraak sterk gerelativeerd moet worden, in de vennootschappenwet verzeild geraakt (179).

Het meest opvallend hierbij is: 1) dat het artikel 127 W. Venn. (oude art. 207 en 208 Venn. W.) enkel van toepassing is op de jaarrekening die door de wet (artikel 92 W. Venn., oud artikel 77 Venn. W.) of door de statuten is voorgeschreven; 2) dat voor de toepassing van artikel 127 W. Venn. (oude artikelen 207 en 208 Venn. W.) de jaarrekening maar wordt geacht te bestaan, zodra zij voor de vennoten ter inzage is gelegd (artikel 127 *in fine* W. Venn., oud artikel 209 Venn. W.). Hieruit volgt: 1) dat de gemeenrechtelijke bepalingen in verband met valsheid in geschriften van toepassing zijn, wanneer het jaarrekeningen betreft die niet onder de toepassing van het Wetboek van Vennootschappen vallen (180); en dat ontwerpjaarrekeningen, die nog niet voor de aandeelhouders of vennoten ter inzage zijn gelegd, geen strafrechtelijk beschermde geschriften uitmaken en dus niet het voorwerp kunnen zijn van strafbare valsheid, en dat daarbij hooguit gewag gemaakt kan worden van (niet strafbare) daden van voorbereiding van jaarrekeningen in de zin van artikel 127 W. Venn. (oude artikelen 207 en 208 Venn. W.) (181).

(178) Zie: A. BENOIT-MOURY en N. THIRION, "La responsabilité pénale du réviseur d'entreprises: épée de Damocles ou Tigre de papier?", noot onder Luik 25 januari 1996, *Rev. prat. soc.* 1997, 205; K. GEENS, M. DENEFF, F. HELLEMANS, R. TAS en J. VANANROYE, "Overzicht van rechtspraak vennootschappen 1992-1998", *T.P.R.* 2000, nrs. 363-364.

(179) Zie over deze geschiedenis: J. VAN HALEWIJN en L. DUPONT, *o.c.*, nrs. 155-156 en L. DEMEYERE en J. ROZIE, "Strafrechtelijke bepalingen inzake vennootschapsrecht (valsheid in de jaarrekening en gebruik van valse jaarrekeningen)", in X (ed.), *De N.V. in de praktijk*, losbl., 30 p.

(180) L. HUYBRECHTS geeft als voorbeelden: een vennoot die in de uitvoering van een associatieovereenkomst een valse staat van activa en passiva opmaakt; of het opstellen van een valse balans naar aanleiding van het verzoek van een depistagecommissie van de rechtbank van koophandel. L. HUYBRECHTS, *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van bestuurders en zaakvoerders van vennootschappen, o.c.*, 113. Zie ook: L. HUYBRECHTS, "Fraudebestrijding (deel 1)", *A.F.T.* 1996, 431. In dezelfde zin: J.M. PIRET, "Faux bilans", *Rev. dr. pén.* 1961-62, (953), 959; F. WILLIO "Het begrip "beschermd geschrift" in art. 193 e.v. Sw.", *R.W.* 1995-96, 793-820.

(181) Zie: L. HUYBRECHTS, "Valse jaarrekeningen", noot onder Cass. 19 november 1985, *R.W.* 1985-86, (2899), 2903 en de aldaar aangehaalde verwijzingen. Zie ook: F. DE BAUW, "De strafbepalingen van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen", *T.R.V.* 1996, 15-36; L. DEMEYERE en J. ROZIE, "Strafrechtelijke bepalingen inzake vennootschapsrecht (valsheid in de jaarrekening en gebruik van valse jaarrekeningen)", in X (ed.), *De N.V. in de praktijk*, losbl., 30 p.; L. LIEVENS, *Wetboek van vennootschappen. Een artikelsgewijze commentaar op Boek IV, Titel VI & Titel VII: Jaarrekeningen en controle*, Gent, Mys & Breesch, 2001, 55-58; B. MORSELLI, "Les faux et usage de faux en écritures", *C & FP* 1998, afl.1, 16-27; J. ROZIE, "Commentaar bij art. 127 W. Venn. (oude art. 207-209 Venn. W. en art. 234-236 ESV)", in X (ed.), *Vennootschappen. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtsleer en rechtspraak*, 2.

§ 5. DE COMMISSARIS EN DE STRAFRECHTELIJKE VERANTWOORDELIJKHEID VAN DE RECHTSPERSON

80

81. Hoger werden enkele krachtlijnen geschetst van de huidige regeling, naar Belgisch recht, van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersonen. In dat kader werd o.m. aan de orde gebracht dat in geval van *wettelijke toerekening* of in het geval van delegatie van bevoegdheden, bij zogenaamde *conventionele toerekening*, de vraag rijst naar de toepasbaarheid van de regels betreffende de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen. Wij bespreken eerst het probleem van de wettelijke toerekening, daarna dat van de conventionele toerekening, om ten slotte een standpunt te bepalen m.b.t. de problematiek van de strafbaarheid van de rechtspersonen in het geval van artikel 132 W. Venn. (oud artikel 33, § 2 wet van 22 juli 1953). Buiten de nog te onderzoeken problematiek van artikel 132 W. Venn. is het immers vanzelfsprekend dat revisorenvennootschappen onder de eerder besproken wettelijke voorwaarden, onder de toepassing vallen van de Wet strafrechtelijke verantwoordelijkheid rechtspersonen.

82. In vele bijzondere strafwetten, vooral m.b.t. administratieve, economische of sociale materies, worden impliciet of expliciet de personen of categorieën van personen met een bepaalde hoedanigheid vermeld op wie de strafrechtelijk gesanctioneerde verplichtingen rusten. Naargelang het geval spreekt men dan van impliciete of expliciete *wettelijke toerekenbaarheid* (182). Zo worden bijvoorbeeld voor tal van strafbare inbreuken op het Wetboek van Venootschappen als strafbare personen aangewezen, naargelang het geval: bestuurders, zaakvoerders, commissarissen (183). Ook in het milieustrafrecht of in sociale strafwetten komen vele vormen van wettelijke toerekening voor. Zo zijn bijvoorbeeld in het sociaal strafrecht uitdrukkingen als “worden gestraft de werkgever, zijn aangestelden of lasthebbers”, schering en inslag. In deze gevallen is het niet het feit zelf (materiële toerekenbaarheid), doch de wet die de persoon of categorieën van personen aanwijst waaraan de rechter het misdrijf kan toerekenen. De meeste van deze omschrijvingen stammen uit een tijd waarin de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen nog niet bestond, en hadden onder meer tot bedoeling enigszins de complexiteit te reduceren van de problematiek van de toerekening van een strafbaar feit dat gepleegd werd in het kader van de werking van een rechtspersoon. Gelet op het legaliteitsbeginsel zal de strafrechtelijke toerekening in deze gevallen in beginsel – naar ons oordeel met uitzondering van gevallen van strafbare deelneming, wanneer de bijzondere strafwet daarin voorziet – enkel kunnen gebeuren t.a.v. de categorieën van personen die limitatief in de wet worden opgesomd, ook al werd de strafbare gedraging materialiter door iemand anders voltrokken. Dit heeft soms voor gevolg dat een misdrijf onbestraft zal blijven, met name wanneer de in de wet genoemde persoon geen enkele fout treft en diegene die materialiter de strafbare gedraging stelde niet de wettelijke kwalificatie bezat, noch als strafbare deelnemer kan worden beschouwd. De door de wet aangeduide persoon kan immers steeds bewijzen dat hem *in concreto* geen strafrechtelijk verwijt treft (184).

(182) Zie over de verschillende vormen van toerekening, *in extenso*: R. LEGROS, “Le droit penal dans l’entreprise”, *J.T.T.* 1977, 169-178; “Imputabilité pénale et entreprise économique”, *Rev. dr. pén.* 1968-69, 365-386. Zie ook: M. FAURE, *De strafrechtelijke toerekening van milieudelicten*, Antwerpen, Maklu, 1992, 151 p.

(183) Voor een korte analyse van de strafbepalingen m.b.t. de oude wetgeving betreffende de vennootschappen, zie: F. DE BAUW, “De strafbepalingen van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen”, *T.R.V.* 1996, 15-36.

(184) R. LEGROS, “Imputabilité pénale et entreprise économique”, *Rev. dr. pén.* 1968-69, 376.

Voor de beoordeling van de vraag of iemand – in het kader van de *wettelijke toerekening* – al dan niet de door de wet vereiste kwalificatie bezit, zal men zich daarenboven minder laten leiden door juridische ficties of door de betekenis die deze kwalificatie heeft in andere rechtsdisciplines, dan wel door de feitelijke organisatie en de werking van de onderneming. Hier speelt de autonomie van het strafrecht (185). Wanneer een feit enkel toerekenbaar is aan de bestuurder van een vennootschap, dan kan dit feit worden toegerekend aan diegene die in werkelijkheid de vennootschap bestuurt, ook al maakt hij officieel geen deel uit van de raad van bestuur. Zo wordt ook in het sociaal strafrecht het begrip “aangestelden” niet verstaan in de zin van art. 1384 B.W., omdat dan alle werknemers er zouden in begrepen zijn; onder dit begrip worden enkel de personen bedoeld die in opdracht deelnemen aan de leiding van de onderneming.

Wat nu de problematiek betreft van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon moet duidelijk gesteld worden dat in beginsel de wettelijke toerekenbaarheid geenszins de toerekenbaarheid van een misdrijf aan de rechtspersoon uitsluit, op voorwaarde evenwel dat deze de door de wet vereiste hoedanigheid heeft. Volgens de omstandigheden kan een rechtspersoon immers een “werkgever”, een “lasthebber” of een “aangestelde” zijn. Alhoewel hierover geen eensgezindheid bestaat zijn wij persoonlijk van oordeel dat een rechtspersoon ook via de omweg van de regels van de strafbare deelneming (art. 66 e.v. Sw.) strafrechtelijk aansprakelijk gesteld kan worden, wanneer althans de bijzondere strafwet de regels betreffende de strafbare deelneming toepasselijk maakt, zelfs al zou deze rechtspersoon niet de hoedanigheid hebben die bij de wettelijke toerekening wordt vereist.

83. Hoger werd reeds opgemerkt dat allerhande technische of organisatorische behoeften binnen een bedrijf een *bevoegdheidsdelegatie* of een taakverdeling onontkoombaar kunnen maken. Er kan dan gewag gemaakt worden van *conventionele toerekenbaarheid*. De rechter zal dan in beginsel rekening dienen te houden met de verantwoordelijkheden waarmee iemand in het kader van dergelijke delegatie of takenverdeling werd belast. Ook in een geval van wettelijke toerekenbaarheid kan een bevoegdheidsdelegatie – wanneer zij wettelijk of statutair toelaatbaar is – de toerekening verhinderen van een misdrijf aan één of meerdere rechtssubjecten die de hoedanigheid hebben die in de strafwet wordt vernoemd en aanleiding geven tot *conventionele toerekening*. De rechtssubjecten die de hoedanigheid hebben die aanleiding kan geven tot strafrechtelijke verantwoordelijkheid, mogen immers steeds bewijzen dat hen *in concreto* geen verwijt treft. De bevoegdheidsdelegatie en takenverdeling kunnen echter in beginsel niet voor gevolg hebben dat het misdrijf dan toegerekend wordt aan de rechtssubjecten die *de facto* of *de iure* niet de hoedanigheid hebben waarvan sprake in de wet, tenzij – zoals eerder betoogd – via de omweg van de strafbare deelneming (artikel 66, 67 en 69 Sw.). Dit is een toepassing van de regel dat, gelet op het openbare orde-karakter van het strafrecht, men zich contractueel niet aan zijn strafrechtelijke aansprakelijkheid kan onttrekken (artikel 6 B.W.), behoudens binnen de speelruimte die de strafwet daartoe openlaat.

(185) Het beginsel van de autonomie van het strafrecht werd in 1995 opnieuw verwoord door het Hof van Cassatie, dat in een geval van misbruik van vertrouwen besliste “dat de strafrechter ook op civielrechtelijk gebied kan oordelen aan de hand van begrippen die aan andere rechtstakken zijn ontleend zonder gehouden te zijn aan die begrippen de specifieke betekenis toe te kennen die zij in die andere rechtstakken hebben en zonder dit begrip te hanteren zoals dit in die andere rechtstakken wettelijk wordt geregeld”. (Cass. 27 maart 1995, *Arr. Cass.* 1995, 351, met verwijzing in voetnoot (2) naar R. LEGROS “Essai sur l’autonomie du droit pénal”, *Rev. dr. pén.*, 143 e.v.).

84. Bovenstaande beschouwingen zijn dienstig voor het bepalen van de draagwijdte van artikel 132 W. Venn. (oud artikel 33, § 2 van de wet van 22 juli 1953).

Volgens artikel 4bis van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren (ingevoegd bij W. 21 februari 1985), kan de hoedanigheid van lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, onder bepaalde voorwaarden, worden toegekend aan een burgerlijke professionele vennootschap naar Belgisch recht. Enkele van die voorwaarden, zoals de oprichting in de rechtsvorm van een vennootschap onder firma, besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid of coöperatieve vennootschap, deze beide laatste met aanduiding van firma, worden bepaald in artikel 33 § 1 van voornoemde wet. Dergelijke revisorenvennootschappen kunnen benoemd of aangesteld worden tot commissaris (art. 130 W. Venn., oud art. 64, § 1 Venn. W.). Artikel 132 W. Venn. (overname van art. 33, § 2 W. 22 juli 1953) bepaalt alsdan dat wanneer aan een dergelijke burgerlijke vennootschap een controle-opdracht wordt toevertrouwd, deze onder haar vennoten, zaakvoerders of bestuurders een vertegenwoordiger moet benoemen die belast wordt met de uitvoering van de opdracht in naam en voor rekening van de vennootschap. Luidens dezelfde bepaling is deze vertegenwoordiger burgerrechtelijk, *strafrechtelijk* en tuchtrechtelijk aansprakelijk alsof hij zelf de betrokken opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou volbrengen, onverminderd de hoofdelijke aansprakelijkheid van de burgerlijke vennootschap die hij vertegenwoordigt.

Artikel 132 W. Venn. dat een herformulering is van art. 33, § 2 W. 22 juli 1953 houdende de oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren (zoals gewijzigd bij art. 67 W. 21 februari 1985), roept de vraag op of de revisorenvennootschap in alle denkbare hypothesen buiten het bereik van het strafrecht blijft, wanneer een strafbaar feit wordt gepleegd door de vertegenwoordiger van een revisorenvennootschap in het kader van de uitvoering van zijn opdracht.

Bij analyse van artikel 132 W. Venn. blijkt het hier te gaan om een combinatie van een tweevoudige wettelijke en conventionele toerekenbaarheid. De wet verplicht de vennootschap een vertegenwoordiger aan te duiden voor de uitvoering van de controleopdracht, hetgeen leidt tot het stelsel van conventionele toerekenbaarheid, en deze conventionele toerekenbaarheid leidt verder tot een wettelijke toerekenbaarheid, aangezien de met de uitvoering van de controle belaste vertegenwoordiger van de revisorenvennootschap krachtens de wet zelf strafrechtelijk aansprakelijk wordt gesteld alsof hijzelf de opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou volbrengen.

Zolang de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon onbestaande was in het Belgisch strafrecht, kon artikel 33, § 2, dat geherformuleerd werd in art. 132 W. Venn. nauwelijks tot interpretatiemoeilijkheden aanleiding geven. Behoudens de bevestiging van de onafhankelijkheid van de commissaris, bood het tevens de oplossing voor de strafrechtelijke toerekening van misdrijven gepleegd door de commissaris in het kader van zijn opdracht, voor de gevallen waarin de controle-opdracht aan een revisorenvennootschap was toevertrouwd. De toerekeningsproblematiek zorgde omzeggens voor weinig of geen problemen, bij afwezigheid van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon.

In het kader van de invoering van de wet op de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen wordt de toerekeningsproblematiek wel pertinent. Op het eerste gezicht lijkt het erop dat de weg naar de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de

revisorenvennootschap als rechtspersoon door artikel 132 W. Venn. zelf krachtig werd versperd. Voor deze stelling pleiten tal van argumenten. Maar de bewoordingen waarin artikel 132 W. Venn. is gesteld zijn niet zo eenduidig dat ze noodzakelijkerwijze maar één interpretatie toelaten. Vooreerst zou kunnen opgeworpen worden dat de tekst, die zijn oorsprong vond in een tijd toen de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen nog niet bestond, vooral de nadruk heeft willen leggen op de onontkoombare strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de vertegenwoordiger van de revisorenvennootschap voor de misdrijven gepleegd in het kader van de hem toevertrouwde controleopdracht, zonder uitspraak te doen over de eventuele delictuele betrokkenheid van derden en waarbij de (tot op het ogenblik van het van kracht worden van de Wet strafrechtelijke verantwoordelijkheid rechtspersonen) revisorenvennootschap als een (niet strafbare) derde werd beschouwd. Daarenboven kan niet op onweerlegbare wijze uit de tekst van artikel 132 W. Venn. worden afgeleid, althans niet volgens ons oordeel, dat de revisorenvennootschap, mits *in casu* de wettelijke voorwaarden daartoe vervuld zijn, niet als een strafbare deelnemer zou kunnen beschouwd worden aan desgevallend, opzettelijk of met bedrieglijk opzet gepleegde misdrijven (gelet op de vereiste van een deelnemingsopzet is deelneming alleen mogelijk bij opzettelijk gepleegde misdrijven) gepleegd door de overeenkomstig artikel 132 W. Venn. benoemde vertegenwoordiger. In dit verband moge trouwens gewezen worden op art. 17 W. Venn. dat bepaalt dat Boek I van het Strafwetboek, Hoofdstuk VII (betreffende de strafbare deelneming) en artikel 85 (verzachtende omstandigheden bij wanbedrijven) niet uitgezonderd, van toepassing zijn op de misdrijven in dit wetboek omschreven.

Duidelijk is alvast dat in de rechtsleer omtrent deze kwestie nog geen eenduidig standpunt is ingenomen, en dat de rechtspraak hierover een beslissend oordeel zal dienen uit te spreken.

TER AFSLUITING

85. Uit wat voorafgaat is ten overvloede gebleken dat op de commissaris een zware maatschappelijke verantwoordelijkheid rust, die hij moet opnemen onder het waakzaam oog van het strafrecht, dat het hem niet gunt excursies te wagen buiten het pad dat hem door het strafrecht, met weinig invoelendheid voor de moeilijkheden van zijn taak, als de te volgen weg wordt voorgeschreven. Bij deze hachelijke onderneming heeft de commissaris een betrouwbare gids: het Instituut der Bedrijfsrevisoren die hem bij wege van de eigen normering van zijn beroepsactiviteiten, de criteria aanreikt die hem bij beslissingsmomenten moeten inspireren de juiste keuze te maken. Wie zich aan deze normen conformeert, loopt weinig of geen kans om met het strafrecht in aanvaring te komen. Mocht dit, om één of andere reden, dan toch het geval zijn, dan zal de commissaris een deugdelijk verweer kunnen voeren, in de mate dat hij kan aantonen dat hij zich loyaal geconformeerd heeft aan zijn professionele normen voor behoorlijk functioneren.

Bijlage 1

Strafbepalingen in het Wetboek van Vennootschappen

Deze bijlage bevat een – behoudens vergetelheid – volledig overzicht van de strafbepalingen uit het Wetboek van Vennootschappen. Er kunnen drie grote categorieën van strafbepalingen worden onderscheiden: 1° de zogenaamde ‘algemene’ strafbepalingen die geen specificaties bevatten inzake de hoedanigheid van de dader, en dus op iedereen toepasselijk kunnen zijn die de erin vermelde delictstypische gedraging stelt; 2° de strafbepalingen waarin de commissaris (alleen of met anderen) als expliciet normadressaat wordt aangewezen en 3° de strafbepalingen waarin een andere persoon dan de commissaris als expliciet normadressaat wordt aangewezen, maar waarbij de commissaris als deelnemer strafrechtelijk verantwoordelijk kan zijn.

Alle strafbepalingen werden opgenomen in de structuur waarin zij voorkomen in het Wetboek van Vennootschappen.

– Inleidende bepalingen en bepalingen gemeenschappelijk aan de rechtspersonen geregeld in het W. Venn.

Art. 17. Boek I van het Strafwetboek, Hoofdstuk VII en artikel 85 niet uitgezonderd, is mede van toepassing op de misdrijven in dit wetboek omschreven.

Art. 90. De bestuurders of zaakvoerders die de bijgewerkte volledige tekst van de statuten van hun vennootschap niet binnen een termijn van drie maanden te rekenen van de datum van de akten hebben neergelegd overeenkomstig artikel 75, worden gestraft met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank.

Dit artikel is niet van toepassing op de economische samenwerkingsverbanden.

Art. 91. Worden gestraft met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank:

1° de personen belast met het bestuur van een bijkantoor in België die een van de verplichtingen bedoeld in de artikelen 81 tot 87 niet nakomen;

2° zij die nalaten de vermeldingen te doen in de akten of ontwerpen van akten van vennootschappen, in de volmachten of intekeningen, zoals voorgeschreven door artikel 69;

3° de oprichters van een economisch samenwerkingsverband, opgericht zonder dat de vermeldingen bedoeld in artikel 70, 1° tot 5°, 7° en 8°, in de overeenkomst tot oprichting van het economisch samenwerkingsverband voorkomen.

Worden gestraft met gevangenisstraf van een maand tot een jaar en met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank of met een van die straffen alleen, de zaakvoerders, bestuurders of vereffenaars die met een bedrieglijk oogmerk een van de voorschriften van de artikelen 81 tot 87 overtreden.

Art. 126. § 1. Worden gestraft met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank:

1° de bestuurders of zaakvoerders die artikel 92, § 1, tweede lid, overtreden;

2° de bestuurders, zaakvoerders, directeurs of lasthebbers van vennootschappen die wetens één van de bepalingen van de besluiten genomen ter uitvoering van de artikelen 92, § 1, eerste lid, 122 en 123 overtreden;

3° de bestuurders, zaakvoerders, directeurs en lasthebbers van vennootschappen die wetens de artikelen 108 tot 121 en de in uitvoering daarvan genomen besluiten overtreden.

In de gevallen bedoeld in het eerste lid, 2° en 3°, worden zij gestraft met gevangenisstraf van één maand tot een jaar en met geldboete van vijftig tot tienduizend frank of met een van die straffen alleen, als zij met bedrieglijk opzet hebben gehandeld.

De zaakvoerders, directeurs of lasthebbers van vennootschappen worden wegens de overtreding van artikel 92, § 1, eerste lid, alleen dan met de in het eerste lid gestelde straffen gestraft, wanneer de vennootschap is failliet verklaard.

§ 2. De vennootschappen zijn burgerrechtelijk aansprakelijk voor het betalen van de geldboetes waartoe hun bestuurders, zaakvoerders, directeurs of lasthebbers krachtens § 1 veroordeeld zijn.

Art. 127. Met opsluiting en met geldboete van zesentwintig frank tot tweeduizend frank worden gestraft:

1° zij die met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, valsheid plegen in de door de wet of door de statuten voorgeschreven jaarrekening van een vennootschap:

- hetzij door valse handtekeningen te plaatsen;
- hetzij door geschriften of handtekeningen na te maken of te vervalsen;
- hetzij door overeenkomsten, beschikkingen, verbintenissen of schuldbevrijdingen valselijk op te maken of achteraf in de jaarrekening op te nemen;
- hetzij door toevoeging of vervalsing van bedingen, verklaringen of feiten die deze akten tot doel hebben op te nemen of vast te stellen;

2° zij die gebruik maken van die valse akten.

Voor de toepassing van het eerste lid bestaat de jaarrekening, zodra zij voor de vennoten ter inzage is gelegd.

Art. 128. De zaakvoerders en bestuurders, alsook de personen die met het bestuur van een vestiging in België zijn belast, die een van de bij de artikelen 81 tot 85, 95, 96, 98 en 100 gestelde verplichtingen niet nakomen worden gestraft met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank.

Indien de schending van deze artikelen gebeurt met bedrieglijk oogmerk kunnen zij bovendien worden gestraft met gevangenisstraf van een maand tot een jaar of met beide straffen samen.

(Lid 3 opgeheven) <W. 23 januari 2001, art. 2, Inw.: 06-02-2001>

Art. 129. Met de straffen gesteld in artikel 458 van het Strafwetboek wordt gestraft hij die in de Nationale Bank van België een bediening uitoefent en die zich schuldig maakt aan ruchtbaarmaking of aan mededeling aan een persoon buiten de Bank, hetzij, zonder voorafgaande toestemming van de aangever of de getelde, van individuele gegevens die naar het voorschrift van artikel 106, eerste lid, aan die Bank zijn toegezonden, hetzij van naamloze, globale statistieken die de Nationale Bank van België heeft opgemaakt op grond van artikel 106 en waarin gegevens zijn verwerkt die haar ter uitvoering van artikel 106, eerste lid, zijn toegezonden en nog niet zijn gepubliceerd door het Nationaal Instituut voor de Statistiek noch door de Nationale Bank van België.

Art. 170. Met gevangenisstraf van een maand tot een jaar en met geldboete van vijftig tot tienduizend frank of met een van die straffen alleen worden gestraft:

1° de personen die in de loop van een periode van twee jaar, die ingaat vanaf het einde van hun mandaat van commissaris, een mandaat aanvaarden van bestuurder, zaakvoerder of enige andere functie in de vennootschap die onderworpen was aan hun toezicht of in een daarmee verbonden vennootschap of persoon zoals bepaald in artikel 11;

2° de bestuurders, zaakvoerders en commissarissen die artikel 134 overtreden;

3° zij die de verificaties verhinderen waaraan zij zich moeten onderwerpen krachtens deze titel of weigeren de inlichtingen te verstrekken die zij krachtens deze titel moeten geven of die bewust onjuiste of onvolledige inlichtingen verstrekken.
Het voorgaande lid is niet van toepassing op de economische samenwerkingsverbanden.

Art. 171. § 1. De bestuurders, zaakvoerders, directeurs en lasthebbers van vennootschappen die wetens de bepalingen overtreden (van hoofdstuk II van deze titel met betrekking tot de controle op de jaarrekening, of van hoofdstuk III van deze titel met betrekking tot de controle op de geconsolideerde jaarrekening,) worden gestraft met geldboete van vijftig frank tot (tienduizend) frank. <W. 23 januari 2001, art. 2, 004; Inwerkingtreding: 06-02-2001>

Zij worden gestraft met gevangenisstraf van een maand tot een jaar en met geldboete van vijftig tot tienduizend frank of met één van die straffen alleen, als zij met bedrieglijk opzet hebben gehandeld.

§ 2. Zij die als commissaris, bedrijfsrevisor of onafhankelijk deskundige rekeningen, jaarrekeningen, balansen en resultatenrekeningen of geconsolideerde jaarrekeningen van vennootschappen attesteren of goedkeuren, terwijl niet is voldaan aan de bepalingen bedoeld in § 1, en zij daarvan kennis hebben, of, niet hebben gedaan wat zij hadden moeten doen om zich te vergewissen of aan die bepalingen is voldaan, worden gestraft met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank.

Zij worden gestraft met gevangenisstraf van een maand tot een jaar en met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank of met een van die straffen alleen, als zij met bedrieglijk opzet hebben gehandeld.

§ 3. De vennootschappen zijn burgerrechtelijk aansprakelijk voor het betalen van de geldboetes waartoe hun bestuurders, zaakvoerders, directeurs of lasthebbers krachtens § 1 veroordeeld zijn.

Art. 196. Worden gestraft met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank:

1° de bestuurders of zaakvoerders die het bijzonder verslag, samen met het verslag van de commissaris, van de bedrijfsrevisor of van de externe accountant, niet voorleggen overeenkomstig artikel 181;

2° de vereffenaars die een van de bij de artikelen 81 tot 85, 95, 96, 98 en 100 gestelde verplichtingen niet nakomen;

3° de vereffenaars die verzuimen de algemene vergadering bijeen te roepen, overeenkomstig artikel 189, binnen drie weken na het hun gedane verzoek;

4° de vereffenaars die nalaten aan de algemene vergadering de jaarrekening of de uitkomsten van de vereffening voor te leggen, overeenkomstig de artikelen 193 en 194, of die nalaten de jaarrekening neer te leggen overeenkomstig artikel 193.

Indien de schending van de artikelen bedoeld in het eerste lid, 2° gebeurt met bedrieglijk oogmerk kunnen zij bovendien worden gestraft met gevangenisstraf van een maand tot een jaar of met beide straffen samen.

Het eerste lid, 1°, 2° en 4°, is niet van toepassing op de vereffenaars van een economisch samenwerkingsverband.

– De besloten vennootschap met beperkte rechtspersoonlijkheid

Art. 345. Met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank worden gestraft:

1° de zaakvoerders en commissarissen (...) die verzuimen een algemene vergadering van vennoten of obligatiehouders bijeen te roepen binnen drie weken na het hun gedane verzoek; <W 2001-01-23/30, art. 2, 004; Inwerkingtreding: 06-02-2001>

2° de zaakvoerders die de verkrijgingen niet onderwerpen aan de goedkeuring van de algemene vergadering overeenkomstig artikel 222;

3° zij die nalaten de vermeldingen te doen zoals voorgeschreven door (de artikelen 226, 307 en 308); <W 2001-01-23/30, art. 2, 004; Inwerkingtreding: 06-02-2001>

4° de zaakvoerders die het bijzonder verslag samen met het verslag van de commissaris, van de bedrijfsrevisor of, naar gelang van het geval, van de externe accountant, niet voorleggen zoals voorgeschreven door de artikelen 219, 222 en 313.

Art. 346. Met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank worden gestraft, zij die rechtstreeks of door tussenpersonen een openbare inschrijving openen voor aandelen of voor het te koop stellen van obligaties van besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid.

Art. 347. Met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank worden gestraft en met gevangenisstraf van één maand tot een jaar kunnen bovendien worden gestraft: 1° de zaakvoerders die bij gebreke van een inventaris of een jaarrekening, ondanks de inventaris of de jaarrekening of door middel van een bedrieglijke inventaris of jaarrekening, het voorschrift van artikel 320 overtreden;

2° de commissaris of zaakvoerder die het voorschrift overtreden van de (artikelen 321 tot 327) of van artikel 330; <W 2001-01-23/30, art. 2, 004; Inw.: 06-02-2001>

3° de commissaris of zaakvoerder die door enig middel op kosten van de vennootschap stortingen op de aandelen doen of stortingen als gedaan erkennen die niet werkelijk gedaan zijn op de voorgeschreven wijze en tijdstippen;

4° zij die het voorschrift overtreden van artikel 217, van artikel 304 of van artikel 329.

Art. 348. Als schuldig aan oplichting worden beschouwd en met de straffen bepaald in het Strafwetboek worden gestraft, zij die, hetzij inschrijvingen of stortingen, hetzij aankopen van aandelen, obligaties of van andere effecten uitlokken:

1° door het voorwenden van inschrijvingen of van stortingen in een vennootschap;

2° door het bekendmaken van inschrijvingen of stortingen waarvan zij weten dat ze niet bestaan;

3° door het bekendmaken van namen van personen met de vermelding dat zij in enige hoedanigheid aan de vennootschap verbonden zijn of zullen worden, wanneer zij weten dat die vermelding strijdig is met de waarheid;

4° door het bekendmaken van enig ander gegeven waarvan zij weten dat het onjuist is.

Art. 349. Met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank worden gestraft:

1° zij die zich wetens aanmelden als eigenaar van effecten welke hun niet toebehooren, en deelnemen aan de stemming in een algemene vergadering;

2° zij die de effecten ter beschikking hebben gesteld om er het hierboven bepaalde gebruik van te laten maken;

3° zij die in een algemene vergadering wetens aan de stemming deelnemen, hoewel het stemrecht waarop ze aanspraak maken krachtens dit wetboek geschorst is.

– De coöperatieve vennootschappen

Art. 387. Met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank worden gestraft en met gevangenisstraf van één maand tot een jaar kunnen bovendien worden gestraft:

1° de commissaris of bestuurder die door enig middel op kosten van de vennootschap

stortingen op de aandelen doen of stortingen als gedaan erkennen die niet werkelijk gedaan zijn op de voorgeschreven wijze en tijdstippen;
2° zij die het voorschrift overtreden van artikel 354.

Art. 388. Als schuldig aan oplichting worden beschouwd en met de straffen bepaald in het Strafwetboek worden gestraft, zij die, hetzij inschrijvingen of stortingen, hetzij aankopen van aandelen, obligaties of andere effecten uitlokken:

1° door het voorwenden van inschrijvingen of van stortingen in een vennootschap;
2° door het bekendmaken van inschrijvingen of stortingen waarvan zij weten dat ze niet bestaan;

3° door het bekendmaken van namen van personen met de vermelding dat zij in enige hoedanigheid aan de vennootschap verbonden zijn of zullen worden, wanneer zij weten dat die vermelding strijdig is met de waarheid;

4° door het bekendmaken van enig ander gegeven waarvan zij weten dat het onjuist is.

Art. 389. Met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank worden gestraft:

1° zij die zich wetens aanmelden als eigenaar van effecten welke hun niet toebehooren, en deelnemen aan de stemming in een algemene vergadering;

2° zij die de effecten ter beschikking hebben gesteld om er het hierboven bepaalde gebruik van te laten maken;

3° zij die in een algemene vergadering wetens aan de stemming deelnemen, hoewel het stemrecht waarop ze aanspraak maken krachtens de wet geschorst is.

Art. 433. Met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank worden gestraft:

1° de bestuurders die de verkrijgingen niet onderwerpen aan de goedkeuring van de algemene vergadering overeenkomstig artikel 396;

2° de bestuurders die het bijzonder verslag samen met het verslag van de commissaris, van de bedrijfsrevisor of, naar gelang van het geval, van de externe accountant, niet voorleggen zoals voorgeschreven door de artikelen 395, 396 en 423;

3° de bestuurders die nalaten de vermeldingen te doen welke zijn voorgeschreven door de (artikelen 402, 420 en 421). <W 2001-01-23/30, art. 2, 004; Inw.: 06-02-2001>

Art. 434. Met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank worden gestraft en met gevangenisstraf van één maand tot een jaar kunnen bovendien worden gestraft de bestuurders die dividenden of tantièmes uitkeren in strijd met artikel 429.

– De naamloze vennootschap

Art. 647. Met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank worden gestraft:

1° de bestuurders of commissarissen die verzuimen de algemene vergadering (van aandeelhouders of van obligatiehouders) bijeen te roepen binnen drie weken na het hun gedane verzoek (...); <W 2001-01-23/30, art. 2, 005; Inw.: 06-02-2001>

2° de bestuurders die de verkrijgingen niet onderwerpen aan de goedkeuring van de algemene vergadering zoals voorgeschreven door artikel 447;

3° zij die nalaten de vermeldingen te doen welke zijn voorgeschreven door de (artikelen 451, 453, 588, 589 en 590) in de akte of ontwerp van akte van vennootschap, in de volmachten of in de inschrijvingsbiljetten; <W 2001-01-23/30, art. 2, 005; Inwerkingtreding: 06-02-2001>

4° de bestuurders die het bijzonder verslag samen met het verslag van de commissaris, van de bedrijfsrevisor of, naar gelang (van) het geval, van de externe accountant,

niet voorleggen (zoals voorgeschreven door de artikelen 444, 447, 582 en 602). <W 2001-01-23/30, art. 2, 005; Inwerkingtreding: 06-02-2001>

Art. 648. Met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank worden gestraft en met gevangenisstraf van één maand tot een jaar kunnen bovendien worden gestraft: 1° de bestuurders die bij gebreke van een inventaris of een jaarrekening, ondanks de inventaris of de jaarrekening of door middel van een bedrieglijke inventaris of jaarrekening, het voorschrift van artikel 617 overtreden;

2° de bestuurders die het voorschrift van artikel 618 overtreden;

3° de bestuurders of de commissarissen die de voorschriften van de artikelen 620 tot 623, 625 en 630 overtreden;

(4° zij die artikel 438, eerste tot derde lid, overtreden;) <W 2001-01-23/30, art. 2, 005; Inwerkingtreding: 06-02-2001>

(5° zij die als bestuurder of commissaris door enig middel op kosten van de vennootschap geldstorting op de aandelen doen of geldstorting als gedaan erkennen die niet werkelijk gedaan zijn op de voorgeschreven wijze en tijdstippen; <W 2001-01-23/30, art. 2, 005; Inwerkingtreding: 06-02-2001>

(6° zij die de voorschriften van artikel 442 hebben overtreden; <W 2001-01-23/30, art. 2, 005; Inwerkingtreding: 06-02-2001>

(7° zij die de voorschriften van artikel 629 hebben overtreden. <W 2001-01-23/30, art. 2, 005; Inwerkingtreding: 06-02-2001>

Art. 649. Als schuldig aan oplichting worden beschouwd en met de straffen bepaald in het Strafwetboek worden gestraft, zij die, hetzij inschrijvingen of stortingen, hetzij aankopen van aandelen, obligaties of andere effecten van vennootschappen uitlokken:

1° door het voorwenden van inschrijvingen of van stortingen in een vennootschap;

2° door het bekendmaken van inschrijvingen of stortingen waarvan zij weten dat ze niet bestaan;

3° door het bekendmaken van namen van personen met de vermelding dat zij in enige hoedanigheid aan de vennootschap verbonden zijn of zullen worden, wanneer zij weten dat die vermelding strijdig is met de waarheid;

4° door het bekendmaken van enig ander gegeven waarvan zij weten dat het onjuist is.

Art. 650. De bestuurders die op bedrieglijke wijze onnauwkeurige opgaven doen in de staat van de in omloop zijnde obligaties, bedoeld in artikel 573 worden gestraft met een gevangenisstraf van een maand tot een jaar en met een geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank of met een van die straffen alleen.

Art. 651. Worden gestraft met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank:

1° zij die zich wetens aanmelden als eigenaar van aandelen of obligaties welke hun niet toebehoren en deelnemen aan de stemming in een algemene vergadering van aandeelhouders of van obligatiehouders;

2° zij die de aandelen of de obligaties ter beschikking hebben gesteld om er het hierboven bepaalde gebruik van te laten maken;

3° zij die in een algemene vergadering van aandeelhouders wetens aan de stemming deelnemen, hoewel het stemrecht waarop ze aanspraak maken krachtens dit wetboek geschorst is.

Art. 652. Met gevangenisstraf van een maand tot een jaar en met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank of met een van die straffen alleen worden gestraft:

1° de bestuurders van vennootschappen die een publiek beroep doen of hebben gedaan op beleggers en die converteerbare obligaties of warrants uitgeven zonder aan de Commissie voor het Bank- en Financiewezen het in artikel 583, derde lid, bedoelde verslag te hebben doen toekomen, of die geen rekening houden met de in artikel 583, vijfde lid bedoelde opschorting;

2° zij die aan de Commissie voor het Bank- en Financiewezen in het in artikel 583, derde lid, bedoelde dossier gegevens meedelen waarvan zij weten dat ze onjuist of onvolledig zijn;

3° zij die artikel 583, zesde lid, overtreden.

Art. 653. Met gevangenisstraf van een maand tot een jaar en met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank of met een van die straffen alleen worden gestraft, zij die een provisie ontvangen of voor zich bedongen of die pogen een beloning of enig voordeel te verkrijgen naar aanleiding (van het opnemen in een notering in de zin van artikel 4 van een effect van een vennootschap). <W 2001-01-23/30, art. 2, 005; ED: 06-02-2001>

– De commanditaire vennootschappen op aandelen

Art. 657. De bepalingen betreffende de naamloze vennootschappen zijn mede van toepassing op de commanditaire vennootschappen op aandelen, behoudens de in dit boek voorkomende wijzigingen of deze die volgen uit boek XII.

– De vennootschappen met sociaal oogmerk

Art. 664. Onder voorbehoud van de bepalingen van dit boek, worden de vennootschappen met sociaal oogmerk beheerst door de bepalingen die van toepassing zijn op de vennootschapsvorm die zij hebben aangenomen.

– Herstructurering van vennootschappen

Art. 773. Met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank worden gestraft:

1° de leden van het bestuursorgaan die nalaten in het fusie- of splitsingsvoorstel de vermeldingen op te nemen die zijn voorgeschreven door artikel 693, door artikel 706, door artikel 728 en door artikel 743;

2° de leden van het bestuursorgaan die het bijzondere verslag, samen met het verslag van de commissaris, van de bedrijfsrevisor of, naar gelang van het geval, van de externe accountant, niet voorleggen overeenkomstig de artikelen 695 en 697, de artikelen 708 en 710, de artikelen 731 en 733 en de artikelen 746 en 748.

– Omzetting van vennootschappen

Art. 788. Met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank worden gestraft:

1° de leden van het bestuursorgaan, die geen staat van activa en passiva opmaken en geen commissaris, revisor of externe accountant, aanwijzen zoals voorgeschreven door artikel 777;

2° de leden van het bestuursorgaan die nalaten de conclusie van het verslag van de commissaris, van de revisor of van de externe accountant, op te nemen in de akte tot vaststelling van de omzetting, zoals voorgeschreven door artikel 783, tweede lid;

3° de leden van het bestuursorgaan die het bijzondere verslag, samen met het verslag van de commissaris, revisor of externe accountant, niet voorleggen overeenkomstig de artikelen 778 en 779.

– **Het economisch samenwerkingsverband**

Art. 872. Worden gestraft met gevangenisstraf van een maand tot twee jaar en met geldboete van driehonderd frank tot tienduizend frank of met een van die straffen alleen, de oprichters van een met overtreding van de artikelen 839 en 840, 1° tot 3°, en 870 opgericht samenwerkingsverband, alsmede de leden en de zaakvoerder of zaakvoerders die tijdens het bestaan van het samenwerkingsverband die bepalingen overtreden.

Art. 873. Worden gestraft met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank: 1° de zaakvoerders die hebben nagelaten de vergadering, bedoeld in artikel 861, bijeen te roepen binnen drie weken nadat hun een daartoe strekkend verzoek is gedaan; 2° zij die de bepalingen van de artikelen 840, 4°, en 841 overtreden.

Bijlage 2

Artikel 16 Wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen

Art. 16. <NOTA: Oud artikel 17.> <W 1999-05-07/66, art. 14, 007; Inwerkingtreding: 06-02-2001> (...) met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank ... worden gestraft de natuurlijke personen die koopman zijn en de bestuurders, zaakvoerders, directeurs en procuratiehouders van rechtspersonen, die wetens de bepalingen overtreden van de artikelen 2 en 3, eerste en derde lid, van de artikelen 4 tot 9 of van de ter uitvoering van artikel 4, zesde lid, van (artikel 9, § 2), van (artikel 7, § 2) en van de artikelen 10 en 11 genomen besluiten. Zij worden gestraft met gevangenisstraf van een maand tot een jaar en met geldboete van vijftig tot tienduizend frank of met één van die straffen alleen, als zij met bedrieglijk opzet hebben gehandeld.

De natuurlijke personen die koopman zijn, op wie artikel 5 van toepassing is, en de zaakvoerders, directeurs of procuratiehouders van vennootschappen waarop datzelfde artikel 5 van toepassing is, worden wegens overtreding van de bepalingen (van de (artikelen 5 en 9) en van die van de artikelen (6, 7 en 8) (en van de besluiten ter uitvoering daarvan,) in zover zij betrekking hebben op de boeken waarvan sprake is in de (artikelen 5 en 9),) alleen dan met de in het eerste lid gestelde straffen gestraft, wanneer de onderneming failliet is verklaard.

(Met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank wordt gestraft hij die als commissaris, commissaris-revisor, revisor of onafhankelijk deskundige rekeningen, jaarrekeningen, balansen en resultatenrekeningen of geconsolideerde rekeningen van ondernemingen attesteert of goedkeurt, terwijl niet is voldaan aan de in het eerste lid genoemde bepalingen, en hij daarvan kennis heeft of niet heeft gedaan wat hij had moeten doen om zich te vergewissen of aan die bepalingen is voldaan. Hij wordt gestraft met gevangenisstraf van een maand tot een jaar en met geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank of met één van die straffen alleen, als hij met bedrieglijk opzet heeft gehandeld.) <W 01-07-1983, art. 12>

Het eerste Boek van het Strafwetboek, hoofdstuk VII en artikel 85 niet uitgezonderd, is mede van toepassing op de misdrijven in dit artikel omschreven.

(De ondernemingen bedoeld in artikel 1, eerste lid,) zijn burgerrechtelijk aansprakelijk voor het betalen van de geldboeten waartoe hun bestuurders, zaakvoerders, directeurs, procuratiehouders of aangestelden krachtens dit artikel veroordeeld zijn. <K.B. nr. 22 15-12-1978, art. 9, 4°>

Bijlage 3

Artikel 27 Wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren

Art. 27. Hij die zich in het openbaar onrechtmatig de hoedanigheid van bedrijfsrevisor toeëigent, wordt gestraft met geldboete van 200 tot 1 000 frank.

(Artikel 458 van het Strafwetboek is van toepassing op de bedrijfsrevisoren, de stagiairs en de personen voor wie ze instaan. Buiten de uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht waarin dit artikel voorziet, geldt deze plicht tevens niet voor de mededeling van een attest of van een bevestiging verricht met de schriftelijke toestemming van de onderneming waarbij zij hun taak uitoefenen, of gericht, binnen het kader van de hun toevertrouwde controle over de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van een onderneming, tot een commissaris-revisor of een persoon die in een onderneming naar buitenlands recht een gelijkaardige taak uitoefent als deze van commissaris-revisor.) <W 21-02-1985, art. 61>

(Rechtspersonen zijn burgerrechtelijk aansprakelijk voor het betalen van de geldboeten waartoe hun organen of aangestelden krachtens dit artikel veroordeeld zijn.) <W 21-02-1985, art. 61>

HOOFDSTUK 3

DE BEDRIJFSREVISOR EN HET TUCHT- RECHT

BERNARD TILLEMAN

Hoogleraar K.U.Leuven

Dit overzicht van de tuchtrechtspraak van het IBR behandelt de rechtspraak ge-
veld tot medio 2002.

Een analyse van de wijzigingen die door de wet *corporate governance* zijn door-
gevoerd, valt buiten het bestek van deze bijdrage vermits de uitvoeringsbesluiten
op het ogenblik van het finaliseren van de tekst nog niet waren uitgevaardigd.

I. Eigen aard van de tuchtvordering

A. Algemeen

1. De tuchtrechter toetst de gedragingen van een beroepsbeoefenaar in verband met de uitoefening van zijn beroep aan de regels van de eer en waardigheid van diens beroep en van de deontologie. Deze regels strekken tot bescherming van het beroep en van degenen die de medewerking van de beoefenaars ervan behoeven. De tuchtrechter past op die gedragingen eventueel de bij de wet bepaalde sancties toe (1).

2. Artikel 417 Ger. W., dat deel uitmaakt van de titel over de rechterlijke tucht, bepaalt dat de tuchtvordering losstaat van de strafvordering en van de burgerlijke rechtsvordering. Deze bepaling met betrekking tot het tuchtrecht van magistraten wordt beschouwd als de uitdrukking van een algemeen rechtsbeginsel (2).

3. De eigen aard van de tuchtvordering werd bevestigd door het Arbitragehof in een arrest van 7 december 1999, nr. 12/99, B.4. “Er bestaat een verschil dat op een objectief criterium berust tussen de toestand van personen die het voorwerp uitmaken van een strafrechtelijke vervolging en van diegenen die het voorwerp uitmaken van een tuchtrechtelijke procedure. De strafvordering heeft tot doel schendingen van de maatschappelijke orde te doen bestraffen en wordt uitgeoefend in het belang van de gehele maatschappij; zij behoort tot de bevoegdheid van de strafgerichten; zij kan enkel betrekking hebben op feiten die door de wet als misdrijf zijn omschreven en zij geeft, in geval van veroordeling, aanleiding tot de door of krachtens de wet voorgeschreven straffen.”

“De tuchtvordering heeft tot doel te onderzoeken of de titularis van een openbaar ambt of een beroep de deontologische of disciplinaire regels heeft overschreden of afbreuk heeft gedaan aan de eer of de waardigheid van zijn ambt of beroep of een openbare dienst; zij heeft betrekking op tekortkomingen die niet noodzakelijk het voorwerp uitmaken van een precieze definitie; ze kan aanleiding geven tot sancties die de betrokkene raken in de uitoefening van zijn ambt of beroep en die uitgesproken worden door een orgaan dat eigen is aan elk betrokken beroep, door een administratieve overheid of door een rechtscollege”.

B. Onverjaarbaarheid van de tuchtvordering

4. De onafhankelijkheid van de tuchtvordering ten opzichte van de burgerlijke vordering en de strafvordering komt zeer duidelijk tot uiting in het feit dat traditioneel wordt aangenomen dat, bij gebrek aan enige wettelijke bepaling terzake, de ex-

(1) Cass. 19 november 1993, *Arr. Cass.* 1993, nr. 473, 968.

(2) Cass. 21 maart 1986, *Arr. Cass.* 1985-86, nr. 459, noot; J. DUJARDIN, “Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie”, *R.W.* 2000-01, 793; P. LEMMENS, “Het tuchtrecht van de gerechtsdeurwaarders”, *De Gerechtsdeurwaarder*, 1996, afl. 4, 59; Zie over het onafhankelijk karakter van de tuchtvordering t.o.v. de strafvordering onder meer: H. BOSLY, “Des rapports entre l’action pénale et l’action disciplinaire en droit militaire belge”, in *Action pénale et action disciplinaire*, Straatsburg, Société internationale de droit pénal militaire et de droit de la guerre, 39; J. SACE, “L’autonomie de l’action disciplinaire”, *Rev. dr. U.L.B.* 1991, 13 en 23.

ceptie van verjaring niet kan worden opgeworpen tegen de tuchtvordering (3). De vraag werd echter recent gesteld of dit niet discriminatoir is, omdat de rechtspolitieke overwegingen voor de verjaringen in het burgerlijk en strafrecht ook kunnen toegepast worden op het tuchtrecht (4). Als duidelijk voorbeeld van die evolutie kan men het nieuwe artikel 418 Ger. W. vermelden dat de verjaring van de gerechtelijke tuchtvordering invoert.

5. Ondanks de verjaring van de strafvordering werd een confrater door de Raad van het IBR naar de Tuchtcommissie verwezen wegens schending van het beginsel van de onafhankelijkheid, omdat de betrokken revisor gedurende ettelijke opeenvolgende jaren mee aansprakelijk werd geacht voor de vervalsing van jaarrekeningen en het verstrekken van verklaringen die de juistheid van de jaarrekeningen, opgesteld onder verantwoordelijkheid van de raad van bestuur, dienden te bevestigen. Deze verwijzing was ingegeven door het feit dat zijn houding de waardigheid van het beroep had geschonden en de media daarenboven grote ruchtbaarheid hadden gegeven aan de zaak, zodat de reputatie en de goede naam van het bedrijfsrevisoraat ernstig werden geschaad (5).

II. Tuchtvordering gerelateerd aan de burgerlijke vordering

A. Algemeen

6. Terwijl de tuchtvordering strekt tot de beoordeling van een bepaalde gedraging, strekt de burgerlijke vordering ertoe de subjectieve rechten van een partij te beoordelen, meestal in diens verhouding tot een andere partij (6). De beslechting van geschillen over subjectieve rechten behoort, met uitzondering van de subjectieve politieke rechten die door de wet toegewezen worden aan administratieve rechtscolleges, tot de bevoegdheid van de gewone rechtscolleges die deel uitmaken van de rechterlijke macht (artikel 144-145 G.W.).

Tuchtrechtelijke geschillen worden niet beschouwd als geschillen over burgerlijke rechten in de zin van artikel 144 G.W. (7). Tuchtcolleges kunnen zich bijgevolg niet

(3) Cass. fr. 23 april 1839, *S.* 1839, I, 472.

(4) J. GODEFROID, "De bedrijfsrevisor en de tuchtregeling", in *Bronnen van aansprakelijkheid van de revisor*, IBR, 1996, 154-156; J. SACE, "Autonomie de l'action disciplinaire", *Rev. dr. U.L.B.* 1991, 17; W. VAN HAUWAERT, "Interférences des actions publiques et disciplinaires", *Rev. dr. pén.* 1970-71, nr. 7, 482; Zie ook P. VANDERNOOT, "La faute et la sanction disciplinaire dans le droit disciplinaire de la fonction publique", *Rev. dr. U.L.B.* 1991, nr. 6, 66 (in het administratief tuchtrecht blijkt men recent wettelijke bepalingen inzake verjaring op te nemen).

(5) *Jaarverslag IBR 2001*, Nr. 0156/2001/N, 199.

(6) P. LEMMENS, "Het tuchtrecht van de gerechtsdeurwaarder", *De Gerechtsdeurwaarder* 1996, afl. 4, 58.

(7) Cass. 27 november 1958, *Pas.* 1958, I, 328; Cass. 3 mei 1974, *Pas.* 1974, I, 910; *J.T.* 1974, 564; Cass. 15 juni 1979, *Pas.* 1979, I, 1193; Cass. 2 juni 1983, *Arr. Cass.* 1982-83, nr. 547, 1217 (Tuchtvervolgingen en het uitspreken van tuchtsancties vallen in beginsel niet onder de geschillen die krachtens art. 144 G.W. bij uitsluiting tot de bevoegdheid van de hoven en rechtbanken behoren. De omstandigheid dat bij een tuchtprocedure een tuchtsanctie kan worden uitgesproken waarbij het recht om het beroep uit te oefenen wordt geschorst, impliceert niet dat die procedure tot voorwerp zou hebben geschillen over burgerlijke rechten te beslechten in de zin van artikel 144 G.W.); Cass. 2 november 1989, *Pas.* 1990, I, 262; R. ERGEC, "Droit disciplinaire et droits de l'homme", *Rev. dr. U.L.B.* 1991, nr. 15, 46; K. GEENS, *Het vrij beroep*, Proefschrift, K.U.Leuven, 1986, nr. 719, 568; J. SACE, "L'autonomie de l'action disciplinaire", *Rev. dr. U.L.B.* 1991, 11.

mengen in zaken die tot de bevoegdheid van de gewone rechtscolleges behoren. Zij kunnen geen bindende beslissing nemen i.v.m. een geschil over de subjectieve rechten van een beroepsbeoefenaar of een cliënt ten overstaan van elkaar (8).

7. Er is weliswaar onvermijdelijk een wisselwerking tussen het tuchtrecht en het civiel recht. Zo dient de deontologie gerespecteerd te worden door de beroepsbeoefenaars, zelfs indien de deontologische regels een (negatieve) impact hebben op de verhoudingen met de cliënten die niet gebonden zijn door de deontologische regels, maar t.o.v. wie die deontologische regels wel tegenwerpelijk zijn (9).

Dit kwam onder meer aan bod in een cassatiearrest met betrekking tot een architect die tuchtrechtelijk veroordeeld was om onvolledige opdrachten te hebben aanvaard en te lage erelonen te hebben aangerekend. De architect betwistte de geldigheid van zijn veroordeling op grond van het feit dat deze regels een inbreuk uitmaakten op de contractvrijheid. Het Hof van Cassatie verwierp de stelling volgens dewelke de Orde van Architecten aldus een derde verbond, vermits de architect als beroepsbeoefenaar wel degelijk door de deontologische regels verbonden is (10).

Een ander cassatiearrest betrof een gefailleerde cliënt van een architect. De curator wou de voortzetting van de werken en richtte zich tot een andere architect. Deze aanvaardde de opdracht zonder zich te bekommeren om het contract dat met zijn confrater vroeger was afgesloten. Tuchtrechtelijk vervolgd, riep de architect in dat de Orde van Architecten zijn bevoegdheid overschreed door het niet schenden van een burgerrechtelijke verplichting als een deontologische fout te kwalificeren. De voorziening in cassatie op grond van bevoegdheidsoverschrijding werd verworpen omdat het beroep van architect en bijgevolg de uitvoering van de verplichtingen die voortvloeien uit het architectencontract in beginsel onderworpen zijn aan het respect van de deontologische regels (11).

8. Elke beroepsbeoefenaar dient zijn beroep op behoorlijke wijze uit te oefenen en de professionele regels resulterend uit het contract of de wet te volgen. Een zuivere nalatigheid kan geanalyseerd worden als een (louter) contractuele fout. Fouten die met opzet gepleegd worden, sabotage alsook grove nalatigheden maken daarentegen zowel een contractuele als een tuchtrechtelijke fout uit (12).

B. Een tuchtrechtelijke veroordeling kan een (bewijs)element zijn waarop gesteund wordt bij een vordering tot aansprakelijkheid.

9. Hoewel er strikt juridisch geen band is tussen een tuchtrechtelijke veroordeling en de burgerrechtelijke beroepsaansprakelijkheid, zou het opleggen van een tucht-

(8) P. LEMMENS, "Het tuchtrecht van de gerechtsdeurwaarder", *De Gerechtsdeurwaarder* 1996, afl. 4, 58.

(9) J. DUJARDIN, "Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden; toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie", *R.W.* 2000-01, 794; Y. HANNEQUART en P. HENRY, "Les normes déontologiques et leurs caractères spécifiques", in *Le droit des normes professionnelles et techniques*, Brussel, Bruylant, 1985, 307; Y. HANNEQUART en P. HENRY, "Les rapports entre la déontologie et la responsabilité civile", in *Liber Amicorum J. Van den Heuvel*, Antwerpen, Kluwer, 1999, 45-46.

(10) Cass. 31 mei 1974, *Pas.* 1974, I, 1006.

(11) Cass. 29 maart 1984, *Arr. Cass.* 1983-84, nr. 440.

(12) Encyclopédie Dalloz, tw. *Discipline*, nr. 48, 10.

rechtelijke veroordeling vaak een belangrijke indicatie kunnen zijn voor het feit dat een revisor niet gehandeld heeft zoals een normaal, zorgvuldig handelend revisor betaamt (13).

Hiertoe is wel vereist dat de klager op de hoogte is van de tuchtrechtelijke veroordeling. Artikel 33 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren bepaalt dat wanneer bij de Raad van het Instituut een klacht betreffende een bedrijfsrevisor wordt ingediend, de Raad aan de klager het gemotiveerde resultaat van zijn onderzoek meedeelt. In de loop van de procedure, kunnen de Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep beslissen de klager persoonlijk te horen (art. 34, laatste lid K.B. 10 januari 1994) (14). Wel wordt de derde niet geïnformeerd door het IBR of zijn tuchtorganen over de beslissing van de tuchtcolleges van het IBR.

10. Indien een revisor speciaal erkend is om bepaalde revisorale opdrachten uit te voeren, wordt elke beslissing van de Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep die een tuchtsanctie inhoudt en die in kracht van gewijsde is gegaan, meegedeeld aan het openbaar organisme dat de erkenning heeft afgeleverd (art. 35, eerste lid K.B. 10 januari 1994).

11. De bedrijfsrevisor brengt elke beslissing van de Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep, die in kracht van gewijsde is gegaan en die een schorsing van meer dan één maand bevat, ter kennis van de ondernemingen en instellingen waar hij een revisorale opdracht uitoefent (art. 35, tweede lid K.B. 10 januari 1994). Op advies van de Juridische Commissie is de Raad van het IBR van mening dat de mededeling alleen noodzakelijk is wanneer een geschorste bedrijfsrevisor niet bij machte is om zijn functie op permanente wijze uit te oefenen. Dit houdt in dat de revisor kan volstaan met de duidelijk geformuleerde mededeling dat hij gedurende een bepaalde periode in de onmogelijkheid verkeert om zijn opdracht uit te oefenen. De mededeling moet schriftelijk gebeuren en gericht zijn aan de voorzitter van het bestuursorgaan van de onderneming (15).

C. Een aansprakelijkheidsvordering belet een bijkomende tuchtrechtelijke veroordeling niet.

12. Het begaan van zware professionele fouten die de cliënt schade (kunnen) berokkenen kan ook tuchtrechtelijk gesanctioneerd worden (*infra* randnr. 13). Uit het feit dat de tekortkoming van aard kan zijn om de burgerlijke of contractuele aansprakelijkheid van de accountant in het gedrang te brengen, valt niet af te leiden dat zij om die reden geen aanleiding zou kunnen geven tot een tuchtrechtelijke maatregel (16). De tuchtrechtelijke maatregel heeft immers een andere finaliteit.

(13) F. GOFFIN en J.C. TROUSSEL, *Les responsabilités de l'expert-comptable*, Seminarie 1988/89, 18 februari 1989, nr. 17, 27; Y. HANNEQUART en P. HENRY, "Les rapports entre la déontologie et la responsabilité civile", 53; P. VAN OMMESLAGHE, "Développements récents de la responsabilité civile professionnelle en matière économique", in "Evolution récente du droit commercial et économique", Brussel, Ed. du Jeune Barreau, 1978, nr. 2, 10; Zie over de band tussen de deontologische verplichtingen en de quasi-delictuele aansprakelijkheid: Y. HANNEQUART en P. HENRY, "Les normes déontologiques et leurs caractères spécifiques", in *Le droit des normes professionnelles et techniques*, Brussel, Bruylant, 1985, 306.

(14) Vgl. in dezelfde zin: art. 34 koninklijk besluit 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

(15) *Jaarverslag IBR* 1994, 64.

(16) Commissie van Beroep IAB 24 februari 1993.

Een illustratie in dit verband betrof een geschil tussen vennoten van een revisoren-vennootschap i.v.m. winstverdeling en aanrekening van kosten dat door middel van een dading beëindigd werd. De Commissie van Beroep van het IBR oordeelde terecht dat zulks niet belet dat de revisor nog tuchtrechtelijk vervolgd kan worden wegens het gebrek aan respect t.o.v. zijn confrater-medevenoot (17).

13. De tuchtorganen zijn ook niet verplicht om de uitspraak van de burgerlijke rechter over een aansprakelijkheidsvordering tegen de revisor af te wachten (18). Een vonnis dat de aansprakelijkheid van de revisor vaststelt, hoeft trouwens niet automatisch gevolgd te worden door een tuchtsanctie. Een dergelijke fout is immers niet noodzakelijk het gevolg van een miskening van de beroepslichten van de revisor of van de persoonlijke waardigheid of eer van het korps (19). Dit zal wel het geval zijn wanneer uit de aansprakelijkheidsvordering blijkt dat de beroepsbeoefenaar fundamenteel tekortkomt aan de vereisten die hem door het beroep worden opgelegd (20).

14. De tuchtorganen mogen wel het gezag van gewijsde dat verbonden is aan een burgerlijke uitspraak niet miskennen.

De Raad van het IAB stelde aldus een tuchtvervolgning in tegen een accountant omdat hij misbruik zou gemaakt hebben van de techniek van de rechtspersoonlijkheid om aan zijn schuldeisers te ontsnappen. De Raad steunde zich hierbij op twee vonnissen waarbij de betrokken accountant (svennootschap) ambtshalve failliet verklaard werd. Deze vonnissen werden echter op grond van de schending van de rechten van verdediging in beroep vernietigd. De Tuchtcommissie oordeelde dat de Raad haar tuchtvervolgning bijgevolg niet kon steunen op de inhoud van de twee vernietigde vonnissen (21).

III. Onafhankelijkheid van de tuchtvervolgning t.o.v. de strafvervolgning

15. De tuchtvervolgning wordt vooral geconfronteerd met de problematiek van de verhouding tussen de strafvervolgning en de tuchtvervolgning.

A. Maakt een strafrechtelijke veroordeling een tuchtrechtelijk vergrijp uit?

16. Een eerste vraag in dit verband is of een revisor die strafrechtelijk werd veroordeeld daarenboven nog een tuchtsanctie kan worden opgelegd. Geldt m.a.w. hier het beginsel van het strafrecht “non bis in idem”, dat impliceert dat men niet tweemaal voor dezelfde feiten bestraft kan worden? Het beginsel “non bis in idem” wordt

(17) Commissie van Beroep IBR 25 maart 1994, Nr. 070/92/F en Nr. 071/92/F; *Jaarverslag IBR 1994*, 158.

(18) J. GODEFROID, “De bedrijfsrevisor en de tuchtregeling”, in *Bronnen van aansprakelijkheid van de revisor*, IBR 1996, 154; J. SACE, “Autonomie de l’action disciplinaire”, *Rev. dr. U.L.B.* 1991, 25.

(19) J. GODEFROID, “De bedrijfsrevisor en de tuchtregeling”, in *Bronnen van aansprakelijkheid van de revisor*, IBR, 1996, 158; Y. HANNEQUART en P. HENRY, “Les normes déontologiques et leurs caractères spécifiques”, 294.

(20) Y. HANNEQUART en P. HENRY, “Les normes déontologiques et leurs caractères spécifiques”, in *Le droit des normes professionnelles et techniques*, Brussel, Bruylant, 1985, 294.

(21) Tuchtcommissie IAB Nr. 197/F/992/104.

echter niet van toepassing geacht (22). De tuchtvordering en de strafvordering hebben immers een verschillende finaliteit. De strafrechtelijke veroordeling zal dikwijls juist een reden zijn om te beslissen dat de betrokkene de eer en waardigheid van het beroep in het gedrang gebracht heeft (23).

Een strafrechtelijke veroordeling wegens laattijdige neerlegging van de jaarrekening zal dan ook resulteren in bijkomende tuchtsancties. Een dergelijke veroordeling brengt de waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid in het gedrang die ten grondslag liggen aan het beroep dat immers de naleving van het boekhoud- en vennootschapsrecht moet controleren en dan ook zelf een voorbeeldfunctie heeft (24).

Vermeldenswaard is een uitspraak van de Nederlandstalige Commissie van Beroep van het IAB met betrekking tot een accountant die strafrechtelijk veroordeeld was op grond van verschillende feiten van valsheid in geschriften. De Commissie van Beroep overwoog dat het Hof van Beroep de strafsanctie had opgeschort, met de motivering dat een verschijning van de accountant voor de strafrechter hem wellicht tot beter inzicht zou hebben gebracht in het laakbare van de door hem gepleegde en voor bewezen gehouden feiten. De Commissie van Beroep stelde dat het in deze omstandigheden behoorde, in de lijn van wat door de strafrechter werd beslist om i.p.v. een schorsing van drie maanden, slechts een berisping op te leggen (25).

17. Ons inziens mag men niet stellen dat een strafrechtelijke veroordeling steeds in een tuchtrechtelijke veroordeling resulteert. Er zijn inderdaad een groot aantal strafrechtelijke inbreuken die ook het voorwerp kunnen uitmaken van een tuchtrechtelijke veroordeling (26) (bv. oplichting, misbruik van vertrouwen, valsheid in ge-

(22) J. DUJARDIN, "Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie", *R.W.* 2000-01, 794; P. LEMMENS, "Het tuchtrecht van de gerechtsdeurwaarders", *De Gerechtsdeurwaarder* 1996, Afl. 4, 59; J. SACE, "Autonomie de l'action disciplinaire", *Rev. dr. U.L.B.* 1991, 29; P. VANDERNOOT, "La faute et la sanction dans le droit disciplinaire de la fonction publique", *Rev. dr. U.L.B.* 1991, nr. 10, 73; W. VAN HAUWAERT, "Interférences des actions publiques et disciplinaires", *Rev. dr. pén.* 1970-71, 487; Vgl. in dezelfde zin: *Frankrijk*: J.F. FLAUSS, "Convention européenne des droits de l'homme et répression disciplinaire dans la fonction publique française", *Rev. trim. D.H.* 1995, 218.

(23) P. LEMMENS, "Het tuchtrecht van de gerechtsdeurwaarders", *De Gerechtsdeurwaarder*, 1996, Afl. 4, 59; Vergelijk in dit verband bv.: Commissie van Beroep IAB 2 september 1993, Nr. 290N.91 (correctionele veroordeling van vereffenaar - bestuurder wegens niet betalen van bijdragen ten behoeve van werknemers, waarvoor accountant correctioneel werd veroordeeld - ernstige schending van waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid - schorsing van één maand); Tuchtcommissie IAB 2 april 1996, Nr. 96030171 ILP (correctionele veroordeling van accountant wegens niet-neerlegging van de jaarrekening - schorsing van één maand: er werd overwogen dat een definitieve correctionele veroordeling sowieso een tuchtsanctie tot gevolg heeft).

(24) Tuchtcommissie IBR 18 januari 1990, Nr. 021/89/N (schorsing van één maand, mede gelet op eerdere tuchtsanctie); Tuchtcommissie IBR 18 januari 1990, Nr. 022/89/N (berisping).

(25) Commissie van Beroep IAB 2 december 1993, Nr. 438N. - 93.

(26) Zie bv. Tuchtcommissie IAB 30 oktober 1992, Nr. 92100075.ILP (schorsing één maand - in zijn hoedanigheid van vereffenaar werd hij correctioneel veroordeeld wegens inbreuk op een K.B. van algemeen verklaarde CAO's, door te verzuimen binnen de wettelijke termijnen bijdragen te storten bij de vzw Patronale diensten voor organisatie en controle van de bestaanszekerheidsstelsels, organisme dat door het Fonds voor Bestaanszekerheid van de werklieden uit het bouwbedrijf belast wordt met de inning en invordering van de bijdragen betreffende de getrouwheids- en weerverletzings).

schriften (27), omkoping, bedrieglijk bankroet, correctionele veroordeling wegens niet neerleggen van de jaarrekening (28), schending van het beroepsgeheim (29)). Maar er zijn ook andere die de eerbaarheid van de overtreder geenszins aantasten en evenmin de goede reputatie van de beroepsgroep waartoe een revisor behoort (bv. onvrijwillige verkeersovertreding) (30).

18. Bepaalde strafrechtelijke veroordelingen hebben echter tot gevolg dat de revisor de hoedanigheid verliest om revisor te zijn. Om erkend te zijn als revisor mag men immers geen, zelfs voorwaardelijke, gevangenisstraf van ten minste drie maanden hebben opgelopen voor één van de misdrijven vermeld in art. 1 van het koninklijk besluit nr. 22 van 24 oktober 1934 waarbij aan bepaalde veroordeelden een beroepsverbod wordt opgelegd en waarbij aan de rechtbank een bevoegdheid wordt verleend om een dergelijk beroepsverbod uit te spreken, voor een inbreuk op de Wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven, voor een inbreuk op de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, op de Wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen en haar uitvoeringsbesluiten of op de fiscale wetgeving (art. 4 Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren). Indien de voorwaarden voor toekenning niet meer vervuld zijn, wordt de hoedanigheid van lid van het Instituut ingetrokken (art. 4^{quater} Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren). De Raad van het IBR beschikt in zulk geval over geen enkele appreciatiebevoegdheid. In dit geval zou ook een vordering tot tuchtsanctie kunnen worden ingesteld. Deze twee vorderingen hebben een verschillend voorwerp. Wanneer de tuchtordering wordt afgewezen kan nog steeds (zonder miskenning van het principe “non bis in idem”) de procedure van artikel 4^{quater} worden toegepast (31).

B. Is de tuchtrechtelijke overheid gebonden door een strafrechtelijke vrijspraak?

19. Een vrijspraak of een verjaring op strafrechtelijk gebied verhindert niet dat er alsnog een tuchtsanctie wordt opgelegd door het feit dat zij de vastgestelde feiten tuchtrechtelijk kwalificeert (32). Wel is de tuchtverheid gebonden door het gezag

(27) Een accountant werd een schorsing van één jaar opgelegd omwille van zijn medewerking in een fraudezaak, door het uitreiken van valse onkostenfacturen en zelf het initiatief genomen te hebben bij het uitreiken van acht fictieve facturen. Er werd rekening gehouden met zijn familiale toestand om hem nog een kans te geven (Commissie van Beroep IAB 14 december 1994, Nr. 460N.1993); Zie ook: Tuchtcommissie IAB 6 juli 1993, Nr. 930600098.ILP (valsheid in geschriften en gebruik van valse documenten - schorsing van drie maanden).

(28) Tuchtcommissie IAB 23 april 1993, Nr. 93040122.ILP (schorsing van vijftien dagen, mede gelet op het waarnemen bestuursmandaat zonder toelating en miskenning nota permanente beroepsopleiding).

(29) Encyclopédie Dalloz, tw. *Discipline*, nr. 52, 11.

(30) J. GODEFROID, “De bedrijfsrevisor en de tuchtregeling”, in *Bronnen van aansprakelijkheid van de commissaris-revisor*, IBR, 1996, 152; W. VAN HAUWAERT, “Interférences des actions publiques et disciplinaire”, *Rev. dr. pén.* 1970-71, 489.

(31) Zie aldus i.v.m. de vergelijkbare procedure m.b.t. leden van het IAB: Commissie van Beroep IAB 11 maart 1994, Nr. 159/F/1991/92, *Jaarverslag IDAC* 1994, 35; Zie ook Tuchtcommissie IAB 25 april 1995, Nr. 95040116ILP. Deze procedure is thans vervat in art. 22-23 wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

(32) C. CAMBIER, *Droit judiciaire privé*, I, Brussel, Larcier, 1974, noot 7, 583; J. DUJARDIN, “Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie”, *R.W.* 2000-01, 794; J. GODEFROID, “De bedrijfsrevisor en de tuchtregeling”, in *Bronnen van aansprakelijkheid van de commissaris-revisor*, IBR, 1996, 154; P. LEMMENS, “Het tuchtrecht van de gerechtsdeurwaarders”, *De Gerechtsdeurwaarder* 1996/4, 59; J. SACE, *l.c.*, 22; W. VAN HAUWAERT, *Adv.-gen.*, “Interférences des actions publiques et disciplinaire”, *Rev. dr. pén.* 1970-71, 477.

van gewijsde verbonden aan het strafvonnis. De tuchtrechtelijke overheid kan niet ingaan tegen een beslissing van de strafrechter die in kracht van gewijsde is gegaan (33). Dit gezag dat geldt ten aanzien van de feiten, kan trouwens nuttig zijn voor de tuchtoverheid omdat dit t.o.v. haar elke discussie uitsluit omtrent de materialiteit van de feiten. De tuchtoverheid blijft weliswaar bevoegd om de feiten vanuit een strikt professioneel standpunt te omschrijven (34).

C. Is de tuchtrechtelijke overheid gehouden een strafrechtelijke uitspraak af te wachten?

20. Juridisch gezien is de tuchtoverheid (behoudens een uitdrukkelijke bepaling) niet gehouden om haar beslissing aan te houden zolang de strafvordering nog aanhangig is bij de strafrechter (35).

In een hierna besproken dossier (*infra* randnr. 131) werden (doods)bedreigingen geuit aan een (gewezen) cliënt van een bedrijfsrevisor. Op grond van dit onwaardig gedrag van een bedrijfsrevisor legde de Raad van het IBR tegelijkertijd klacht neer bij het parket en vatte de Raad de Tuchtcommissie (zonder de uitspraak van de strafrechter af te wachten) (36).

21. De omstandigheid dat de tuchtoverheid niet nalaat van uitspraak te doen over feiten die het voorwerp uitmaken van strafvervolgingen die nog niet definitief zijn, is

(33) J. DUJARDIN, "Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie", *R.W.* 2000-01, 794; J. GODEFROID, "De bedrijfsrevisor en de tuchtregeling", in *Bronnen van aansprakelijkheid van de revisor*, IBR, 1996, 154; Y. HANNEQUART en P. HENRY, "Les normes déontologiques et leurs caractères spécifiques" in *Le droit des normes professionnelles et techniques*, Brussel, Bruylant, 1985, 331; P. LEMMENS, "Het tuchtrecht van de gerechtsdeurwaarders", *De gerechtsdeurwaarder*, 1996/4, 154; J. SACE, "Autonomie de l'action disciplinaire", *Rev. dr. U.L.B.* 1991, 21, in fine; W. VAN HAUWAERT, "Interférences des actions publiques et disciplinaire", *Rev. dr. pén.* 1970-71, 485; Vgl. in dit verband: Tuchtcommissie IAB 14 januari 1993, Nr. 159/F/1991/92; Tuchtcommissie IAB 22 november 1996, Nr. 281/F/1995/146 (wanneer de strafvordering wegens bedrieglijke bankbreuk onontvankelijk werd verklaard, heeft een dergelijke uitspraak geen gezag van gewijsde t.o.v. de tuchtoverheid - toch is een dergelijke beslissing van aard in ernstige mate de waarde van de beschuldigingen die in deze zin tegen de accountant worden geuit aan te tasten).

(34) J. DUJARDIN, "Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie", *R.W.* 2000-01, 794.

(35) Cass. 21 maart 1986, *Arr. Cass.* 1985-86, nr. 459; Cass. 15 oktober 1987, *Arr. Cass.* 1987, *Arr. Cass.* 1987-88, nr. 93; *J.T.* 1988, 104; Commissie van Beroep IAB 14 december 1994, Nr. 460N.1993 (In casu werd een schorsing van één jaar opgelegd wegens medeplichtigheid aan fraude: "afgezien van de mogelijke strafrechtelijke kwalificatie waarover de gewone rechtbanken zich eventueel zullen moeten uitspreken"). Deze beslissing hervormt de beslissing van de Tuchtcommissie IAB 27 mei 1994, Nr. 94959125 (definitieve intrekking van de hoedanigheid van accountant); Cass. 10 mei 1996, *Arr. Cass.* 1996, nr. 197; Tuchtcommissie IAB 11 juni 1996, Nr. 96060002il; H. BOSLY, "Des rapports entre l'action pénale et l'action disciplinaire en droit militaire belge", in *Action pénale et action disciplinaire*, Straatsburg, Société internationale de droit pénal militaire et de droit de la guerre, 41; M. FRANCHIMONT en A. JACOBS, "Le criminel tient-il le disciplinaire en état", *J.L. J.L.M.B.-centenaire*, 1988, 151-166; P. LAMBERT, "Le criminel tient-il le disciplinaire en état", noot onder Cass. 29 mei 1986, *J.T.* 1987, 332-333; P. LEMMENS, "Het tuchtrecht van de gerechtsdeurwaarders", *De Gerechtsdeurwaarder* 1996 4, 60; W. VAN HAUWAERT, "Interférences des actions publiques et disciplinaire", *Rev. dr. pén.* 1970-71, 485; Vgl. anders: H. BEKAERT, "Le criminel tient aussi le disciplinaire en état", *J.T.* 1982, 473; Y. HANNEQUART en P. HENRY, "Les normes déontologiques et leurs caractères spécifiques", in *Le droit des normes professionnelles et techniques*, Brussel, Bruylant, 1998, 331.

(36) Commissie van Beroep IBR 20 juni 1996, Nr. 0111/95/N; *Jaarverslag IBR* 1996, 203.

geen schending van het gezag van gewijsde (37). Het vermoeden van onschuld wordt daardoor evenmin miskend (38).

22. Weliswaar zal het onder omstandigheden verkieslijk zijn dat de tuchtoverheid een uitspraak over de tuchtvordering opschort tot de strafrechter over de strafvordering uitspraak heeft gedaan (39).

IV. Tuchtrechtelijke veroordelingen van zusterorganisaties (IAB, BIBF)

23. Wanneer iemand veroordeeld werd op grond van een tuchtrechtelijke beslissing van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, is het niet zo dat hij ook automatisch tuchtrechtelijk veroordeeld wordt voor het IAB. Een zelfde reeks feiten kan wel tot een tuchtrechtelijke veroordeling aanleiding geven bij de beide beroepsorganisaties, wanneer de gevolgen van de deontologische fout van een lid van de ene beroepsorganisatie zich (blijven) voordoen na de inschrijving bij de andere beroepsorganisatie. Weliswaar kan dit geen automatisme zijn. Het behoort niet aan de tuchtrechtelijke overheden van het IAB om de tuchtrechtelijke vergrijpen van leden van het IBR te sanctioneren (40) en vice versa.

In een geval waar een bedrijfsrevisor geschrapt werd wegens het vervullen van bestuursmandaten in handelsvennootschappen, werd geoordeeld dat deze gevolgen zich niet meer bij de herinschrijving als accountant lieten gevoelen (41).

(37) Cass. 21 januari 1983, *Arr. Cass.* 1982-83, nr. 294.

(38) J. DUJARDIN, "Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie", *R.W.* 2000-01, 793.

(39) Arbitragehof 7 december 1999, nr. 129/99, B.6; P. LEMMENS, "Het tuchtrecht van de gerechtsdeurwaarder", *De Gerechtsdeurwaarder* 1996, Afl. 4, 704; J. GODEFROID, "De bedrijfsrevisor en de tuchtregeling", in *Bronnen van aansprakelijkheid van de revisor*, IBR 1996, 153; W. VAN HAUWAERT, "Interférences des actions publiques et disciplinaire", *Rev. dr. pén.* 1970-71, 485.

(40) Commissie van Beroep IAB 22 mei 1996 Nr. 255/F/1994/133 bevestigt Tuchtcommissie IAB 19 juli 1995, Nr. 255/F/1994/133.

(41) Commissie van Beroep I.A.B. 22 mei 1996, Nr. 255/F/1994/133 bevestigt Tuchtcommissie IAB 19 juli 1995, Nr. 255/F/1994/133.

§ 2. TUCHTPROCEDURE

I. Klacht of ambtshalve opstarten van een tuchtprocedure

A. Klacht

1. Vereiste van een belang

24. Een tuchtvordering kan aanhangig gemaakt worden bij de Tuchtcommissie door de Raad op grond van de schriftelijke vordering van de Procureur-generaal van het Hof van Beroep. Bij de Raad van het IBR kan ook “elke belanghebbende” een klacht indienen (art. 20, § 2 Wet van 22 juli 1953 tot oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren). De klager dient dus een niet nader omschreven belang te hebben waarover de Raad van het Instituut zich uitspreekt (42). Ontbreekt dit belang, dan wordt de klacht als onontvankelijk geklasseerd. Men merke op dat de vereiste dat de klager in de tuchtprocedure van het IBR een belang dient aan te tonen, afwijkt van het gemeenrechtelijk tuchtrecht. Normaal wordt van de klager in een tuchtprocedure geen bewijs van een belang vereist. Het ontbreken van een belangvereiste sluit nauw aan bij de functie van de tuchtcolleges: zij waken in het belang van de beroepsgroep en de gemeenschap over de kwaliteit van het beroep. In het belang van de gemeenschap en de beroepsgroep zelf dient iedere aanwijzing van een inbreuk of tekortkoming te worden onderzocht (43).

25. Uit de afwezigheid van belang bij de neerlegging van de klacht kan soms worden afgeleid dat de klager in feite misbruik maakt van het klachtrecht. Wanneer de klager een confrater is, kan hij voor dit rechtsmisbruik tuchtrechtelijk worden gesanctioneerd.

Nadat een conflict tussen vennoten werd beëindigd door middel van een dading legde de benadeelde een klacht neer bij het IBR en bij de Voorzitter van de Commissie voor het Bank- en Financiewezenen, vermits het een door de CBF erkende bedrijfsrevisor betrof. In de mate dat de revisor die klacht neerlegde zelf geen erkende revisor was, oordeelde de Tuchtcommissie (bevestigd door de Commissie van Beroep) dat hij geen enkel eigen belang kon beogen te beschermen. Hieruit werd dan ook afgeleid dat de enige bedoeling van de klager kon zijn de andere te schaden. Omwille van het misbruik van het klachtrecht werd de revisor een berisping opgelegd.

2. Vormvoorschrift

26. In de wet worden geen vormvereisten gesteld aan de klacht (44).

(42) Commissie van Beroep IBR 15 oktober 1992, Nr. 035/90/F; *Jaarverslag IBR 1992*, 160 (de betrokken zaak had betrekking op de omvorming van een boekhoudvennootschap – het verslag werd opgemaakt door de echtgenoot van de voornaamste aandeelhouder – deze onregelmatigheid werd aan het licht gebracht door een brief van de Voorzitter van de Commissie voor het Bank- en Financiewezenen – de Commissie van Beroep merkte op dat zij geen instructies kon geven aan het Instituut of haar Voorzitter, maar wees toch op de vereiste dat de klager een belang moet hebben).

(43) G. VAN DER BIESEN, *Om de eer en de waardigheid? Tuchtrechtspraak in de vrije beroepen*, Cahiers van het Instituut recht en samenleving, Faculteit Rechtsgeleerdheid, K.U.Leuven, 1993, 43.

(44) G. VAN DER BIESEN, *Om de eer en de waardigheid? Tuchtrechtspraak in de vrije beroepen*, Cahiers van het Instituut recht en samenleving, Faculteit Rechtsgeleerdheid, K.U.Leuven, 1993, 44; Vergelijk: De Raad van het IAB behandelt in de praktijk enkel schriftelijke en ondertekende klachten. Deze dubbele voorwaarde is niet in de wet ingeschreven. Het komt ons voor dat de politiek om anonieme klachten te weigeren opportuun is, teneinde lasterlijke en totaal ongegronde aantijgingen te vermijden.

B. Ambtshalve opstarten van een tuchtprocedure

27. De tuchtprocedure kan door de Raad van het IBR niet alleen op grond van een klacht, maar ook ambtshalve worden opgestart (art. 20, § 2 Wet van 22 juli 1953 tot oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren).

C. Rechtstreekse klacht van de Hoge Raad en het Comité voor advies en controle bij de Tuchtcommissie

28. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen kan rechtstreeks bij de Tuchtcommissie van het IBR een klacht neerleggen tegen één of meer revisoren. De Tuchtcommissie dient de Hoge Raad in kennis te stellen van het gevolg dat aan deze klacht gegeven werd (art. 101, 3° Wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat zoals gewijzigd door art. 18 van de Wet van 29 juni 1993 tot wijziging wat de fusies en splitsingen betreft, van de wetten op de handelsvennootschappen, geëördineerd op 30 november 1935).

29. Het Comité voor advies en controle dat opgericht werd om te waken over de onafhankelijke taakuitoefening van een commissaris kan een zaak aanhangig maken bij het bevoegde orgaan van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Daartoe kan het alle nuttige informatie opvragen (art. 133 W. Venn., zoals gewijzigd door de Wet van 2 augustus 2002 houdende wijziging van het Wetboek van vennootschappen alsook van de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurze genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnameaanbiedingen, de zogenaamde wet *corporate governance*).

II. Vooronderzoek door de Raad van het IBR

A. Vooronderzoek is noodzakelijk.

30. In de tuchtprocedure wordt in de eerste fase een vooronderzoek gevoerd door de Raad die hiervan een verslag opmaakt. In de voorbereidende werken van de Wet van 1985 tot wijziging van de Wet van 1953, heeft de regering verklaard dat de Raad van het IBR tussenkomt als een procureur (45). De rol van de Raad is dus niet beperkt tot een zuivere verslaggeving. Het onderzoek houdt in a) dat op een serene manier de feiten geanalyseerd moeten worden, bv. door de betrokken revisor te ondervragen, wat de Raad kan op grond van het gezag waarover zij beschikt t.o.v. de leden; b) dat de bewezen feiten gesitueerd worden in hun context; c) dat er een synthese van gemaakt wordt; d) dat vervolgens wordt vastgesteld in welke mate deze feiten een tuchtrechtelijk vergrijp uitmaken en hoe ze gekwalificeerd moeten worden in het licht van de geschonden (tuchtrechtelijk gesanctioneerde) regels (46).

(45) *Parl. St.* Kamer, 1982-83, nr. 35, 79.

(46) N. DIAMANT, "L'action disciplinaire, une procédure *sui generis*: quelques réflexions suscitées par l'arrêt de la Cour de cassation du 24 mars 1995 en cause X, réviseur d'entreprises c/I.R.E.", *T.B.H.* 1995, 956.

31. Uit de cassatierechtspraak met betrekking tot de tuchtrechtspraak voor de Orde van Apothekers blijkt dat het onderzoek als een voorwaarde kan worden beschouwd voor de regelmatigheid van het optreden van het tuchtrechtcollege (47).

De Tuchtcommissie van het IBR oordeelde daarentegen dat artikel 18ter, § 2 van de Wet van 22 juli 1953 bepaalt dat het Instituut een onderzoek kan instellen. De noodzakelijkheid hiervan kan voorkomen wanneer de juistheid van de feiten waarvan de Raad kennis krijgt dient te worden nagegaan. Zulks zou niet het geval zijn wanneer een feit *prima facie* blijkt (48).

B. Recht op informatie van de Raad

1. Principe

32. Vaak worden deontologische inbreuken aan het licht gebracht door de Commissie van Toezicht. De Commissie van Toezicht is een commissie die werd opgericht door de Raad krachtens die bevoegdheid die haar door artikel 25 K.B. 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement werd verleend (49).

33. De bronnen waarover de Commissie van Toezicht beschikt om haar werkzaamheden uit te voeren zijn hoofdzakelijk van tweeërlei aard. Enerzijds zijn er de onderzoeken welke als *technische onderzoeken* kunnen worden geklasseerd, waarbij de dossiers bij de Commissie van Toezicht op een autonome wijze terechtkomen. Anderzijds zijn er dossiers van *administratieve opvolging*, waarbij de Commissie van Toezicht zelf via een gerichte onderzoeksmethode haar werkzaamheden uitvoert. In onderstaande tabel wordt hieromtrent een schematische voorstelling gegeven.

34. Met betrekking tot *technische onderzoeken* kunnen de dossiers ingedeeld worden in twee categorieën. Vooreerst zijn er dossiers die via de Raad bij de Commissie van Toezicht worden ingediend. Deze dossiers kunnen afkomstig zijn van de Procureur-generaal, van de Procureur des Konings, van een rechtbank, van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, of op autonoom initiatief van de Raad zelf, hetzij na doorverwijzing van dossiers uit de Commissie Kwaliteitscontrole (50), hetzij op grond van andere dossiers waarbij de Raad aanbeveelt aan de Commissie van Toezicht een onderzoek uit te voeren.

(47) Cass. 17 oktober 1986, *Arr. Cass.* 1986-87, 222 (*in casu* werd de beslissing van het tuchtcollege vernietigd omdat de provinciale raad beslist heeft dat voordat uitspraak werd gedaan over de ingestelde tuchtvervolging er geen aanleiding was om een onderzoek te bevelen); J. DUJARDIN, "Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsordes: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie", *R.W.* 2000-01, 801.

(48) Tuchtcommissie IBR 15 juni 1993, Nr. 0072/92/N.

(49) Dit gebeurde op delegatie van de Raad van 3 september 1993, *Vademecum IBR* 1999, 148.

(50) De Commissie Kwaliteitscontrole brengt sinds 2001 rechtstreeks verslag uit bij de Raad van het IBR. Zij is autonoom geworden t.o.v. de Commissie van Toezicht (*Vademecum IBR* 2001, 338).

35. De dossiers die afkomstig zijn van de Commissie Kwaliteitscontrole betreffen dossiers die op het niveau van deze Commissie problemen hebben doen rijzen met betrekking tot de werkwijze binnen het kantoor en in het bijzonder de dossierbehandeling, zoals deze met betrekking tot de mandaten en/of andere wettelijke opdrachten wordt uitgevoerd. Wanneer de Commissie van Toezicht deze dossiers krijgt doorgegeven zal zij, in de meeste gevallen, in eerste instantie een (voldoende) tijdsperiode laten teneinde de betrokken confrater de mogelijkheid te geven aan de zwakheden die tijdens de confraternele controle werden vastgesteld te verhelpen. Daarna zal de Commissie van Toezicht een onderzoek instellen naar de beroepsuitoefening door dit kantoor en naar de organisatie van het kantoor.

36. Een tweede reeks dossiers binnen de technische onderzoeken wordt geopend aan de hand van informatie die door cliënten, revisoren of toezichthoudende organen aan het Instituut wordt meegedeeld. Sommige van deze dossiers kunnen een klacht betreffen die door een cliënt van een bedrijfsrevisor of door een confrater-revisor aan het Instituut wordt meegedeeld. De technische onderzoeken betreffen ten slotte ook systematische onderzoeken, hetzij op verzoek van de Raad, hetzij op verzoek van toezichthoudende organen.

37. Vanuit de zogenaamde *administratieve opvolging* voert de Commissie van Toezicht een selectie uit van te openen dossiers op basis van een gericht onderzoek waarbij de rol van de revisor naar het maatschappelijk verkeer toe centraal staat. Zo is de Commissie van Toezicht sinds 1995 uitgebreid aandacht gaan besteden aan de ondernemingen die in falings zijn gegaan. Daarbij doet zij, op basis van de gegevens vermeld op een cd-rom die alle neergelegde jaarrekeningen bevat, een uitgebreid steekproefgewijs onderzoek naar ondernemingen die in falings zijn gegaan en worden de verslagen nagelezen die door de commissarissen met betrekking tot het laatste afgesloten boekjaar werden neergelegd. In bepaalde gevallen worden werkdossiers met betrekking tot deze mandaten van de commissaris opgevraagd en in een aantal gevallen wordt ook de commissaris op het Instituut bij de Commissie uitgenodigd om zijn verslag of werkdossier toe te lichten. De Commissie streeft ernaar algemene besluiten te trekken uit het nazicht en de opvolging van deze dossiers aangaande faillissementen. Andere bronnen voor de Commissie bij deze onderzoeken zijn: de Bijlagen tot het Belgisch Staatsblad, de pers, de mededelingen die de revisoren aan het Instituut moeten doen en overige indicaties van diverse aard (51).

(51) Jaarverslag IBR 1999, 187-188.

OORSPRONG VAN DE GEOPENDE DOSSIERS VAN DE COMMISSIE VAN TOEZICHT					
	1997	1998	1999	2000	2001
TECHNISCHE ONDERZOEKEN					
I. Raad					
Procureur-generaal	-	-	-	1	-
Hoge Raad	-	-	-	-	-
Rechtbanken	-	-	-	-	1
Kwaliteitscontrole	8	30	7	13	3
Overige	2	5	5	1	1
Totaal	10	35	12	15	5
II. Informatie					
Klachten	12	4	4	5	10
Verzoeken/mededelingen					
- cliënten	22	17	28	23	14
- revisoren	5	13	13	10	7
Toezichthoudende organen/beroepsinstututen	3	3	2	-	-
Overige	-	-	-	1	3
Totaal	42	37	47	39	34
III. Systematische onderzoeken					
	12	-	-	-	-
<i>Subtotaal</i>	<i>64</i>	<i>72</i>	<i>59</i>	<i>54</i>	<i>39</i>
ADMINISTRATIEVE OPVOLGING					
(Cd-rom, Bijlagen tot het Belgisch Staatsblad, pers, jaarlijkse mededelingen en mandaatmeldingen, andere commissies, correspondentie met het Instituut, diversen)	170	62	72	8	78
Algemeen totaal	234	134	131	62	117

Bron: *Jaarverslag IBR 1997-2001*.

38. De onderzoeken die door de Commissie van Toezicht worden uitgevoerd, kunnen aanleiding zijn voor de Raad om een onderzoek in te stellen. De Raad kan dit zelf doen. Zij kan ook het onderzoek toevertrouwen aan elk lid dat verkiesbaar is als lid van de Raad en voldoende onafhankelijk staat ten opzichte van de betrokken revisor (art. 19 K.B. 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren) (vgl. hier *mutatis mutandis* met het gerechtelijk onderzoek). In de uitoefening van zijn opdracht dient de verslaggever op te treden als een soort onderzoeksrechter, hetgeen betekent dat hij onpartijdig de bewijselementen moet onderzoeken, zowel tegen als voor de betrokken revisor (52). Deze verslaggever brengt vervolgens verslag uit aan de Raad, maar neemt geen deel aan de bespre-

(52) P. LEMMENS, "Het tuchtrecht van de gerechtsdeurwaarders", *De Gerechtsdeurwaarder* 1996, Afl. 4, 70.

king. Het verbod tot deelname van de verslaggever aan de beraadslaging vloeit voort uit de vereiste van onpartijdigheid. Weliswaar geldt dit beginsel niet voor personen die enkel deelnemen aan de beslissing alvorens recht te doen die ertoe strekt de vervolgte persoon voor de tuchtraad te doen verschijnen (53).

39. De Raad kan op basis van het verslag van de Commissie van Toezicht ook onmiddellijk de procedure van art. 18^{quater} W. 22 juli 1953 in werking stellen, of naargelang het geval de tuchtvordering bedoeld in art. 19^{bis} W. 22 juli 1953 instellen (vgl. hier *mutatis mutandis* het begrip “opsporingsonderzoek” in het strafrecht).

40. De Commissie van Toezicht, wanneer hij een onderzoek uitvoert naar de kwaliteit van de revisorale activiteit en de Raad van het Instituut, wanneer hij een zaak aanhangig maakt bij de Tuchtcommissie, zijn geen rechtbanken in de zin van art. 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (hierna E.V.R.M.) of art. 14, 1° van het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten d.d. 19 december 1996 (54). De wijze waarop enerzijds het toezicht is geregeld dat de Raad uitoefent en anderzijds deze laatste zijn recht op onderzoek of vervolging uitoefent, vereist niet dat de samenstelling van de Subcommissie Toezicht op Mandaten (voortaan Commissie van Toezicht) totaal verschillend is van de samenstelling van de Raad (55).

41. Noch de Tuchtcommissie noch de Commissie van Beroep zijn gebonden door de mening, het onderzoeksverslag of de besluiten van welke onderzoeker, commissie of orgaan van het Instituut der Bedrijfsrevisoren dan ook. De tuchtrechter beoordeelt volkomen onafhankelijk het bewijsmateriaal dat hem wordt voorgelegd door degene die de vordering aanhangig heeft gemaakt (56).

2. Onpartijdigheid leden Commissie van Toezicht

42. Door een revisor werd gesteld dat het onderzoek gevoerd door de Commissie van Toezicht niet onpartijdig was omdat één van de twee revisoren die dit uitgevoerd hadden commissaris was geweest van de moedervenootschap van de gecontroleerde vennootschap, waarvan de bestuurder klacht had neergelegd bij de Raad. De Commissie van Beroep oordeelde weliswaar dat dit niet impliceerde dat het onderzoek aangetast was door een schijn van partijdigheid, vermits het onderzoek mede uitgevoerd was door een andere confrater (57).

III. Aanhangig maken van de tuchtvordering door een beslissing van de Raad

43. De tuchtvordering wordt aanhangig gemaakt bij de Tuchtcommissie door de Raad van het IBR. Dit gebeurt op grond van een verslag van de Raad van het IBR.

(53) J. DUJARDIN, “Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsordes: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie”, *R.W.* 2000-01, 798.

(54) Commissie van Beroep IBR 9 mei 1996, Nr. 0103/94/N; *Jaarverslag IBR* 1996, 197; Vgl. Cass. 12 maart 1992, nr. 365; *Bull.* 1992, 624.

(55) Commissie van Beroep IBR 9 mei 1996, Nr. 0103/94/N; *Jaarverslag IBR* 1996, 197.

(56) Commissie van Beroep IBR 25 november 1993, Nr. 072/92/N; *Jaarverslag IBR* 1993, 148.

(57) Commissie van Beroep IBR 29 november 1995, Nr. 08/88/F; Commissie van Beroep IBR 24 oktober 1988 en 13 juli 1989, Nr. 08/88/F.

A. Vereiste van een geldige samenstelling van de Raad?

1. Geldige verkiezing van leden van de Raad en inachtnaamelijkheid meerderheidsvereisten

44. Opdat de verwijzing geldig zou zijn dient de Raad geldig samengesteld te zijn en de beslissing dient met de vereiste meerderheid te zijn genomen. Zulks dient te blijken uit het tuchtdossier.

In een geval waar een dossier slechts een partieel uittreksel bevatte van de notulen zonder vermelding van de samenstelling van de Raad droeg de Tuchtcommissie de Raad op om bij het dossier een uittreksel te voegen van de goedgekeurde notulen en beval zij naderhand de heropening van de debatten (58).

Uit de enkele omstandigheid dat een persoon die geen lid is van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren deelneemt aan een vergadering van de Raad van het Instituut tijdens dewelke beslist wordt een tuchtprocedure aanhangig te maken, volgt niet dat de Raad zelf onregelmatig is samengesteld (59).

2. Onpartijdigheid leden van de Raad

45. In de praktijk heeft zich de vraag gesteld of een lid van de Raad (in casu de Vice-Voorzitter van het Instituut) mag deelnemen aan de stemming met betrekking tot de verwijzing naar de Tuchtcommissie van een confrater tegen wie hij vroeger persoonlijk klacht heeft neergelegd.

46. Een revisor werd door de Tuchtcommissie wegens inbreuken op de verbodsbepalingen i.v.m. het beheer en de vertegenwoordiging van ondernemingen geschrapt. De Commissie van Beroep vernietigde deze uitspraak op grond van procedurefouten. Volgens de Commissie van Beroep was de Vice-Voorzitter van het Instituut die in een vroeger dossier tegen de betrokken revisor een klacht had ingediend (die tot vrijpraak had geleid) immers aanwezig op het ogenblik dat de Raad unaniem besliste om het betrokken dossier aan de tuchtinstanties over te maken. Door het feit dat de betrokken revisor hierdoor de indruk zou kunnen krijgen dat hij niet door een onpartijdige rechtbank in de zin van art. 6, § 1 E.V.R.M. is gehoord, oordeelde de Commissie dat tot de nietigheid van de procedure moest worden besloten (60). Deze beslissing werd op vordering van het Instituut door het Hof van Cassatie verbroken op grond van de volgende overwegingen.

“Overwegende dat de onderzoeksgerechten in principe niet onderworpen zijn aan de voorschriften van art. 6 E.V.R.M., omdat zij niet geroepen zijn te beslissen over de gegrondheid van een strafvervolgung;

Dat het anders zou zijn indien de niet-inachtneming van de vereisten van deze bepaling alvorens de rechter ten gronde is gevat, het eerlijk karakter van het proces ernstig in gedrang zouden kunnen brengen; (...) dat de opdracht van de Raad van het IBR te vergelijken is met een onderzoeksgerecht; dat de aangevochten beslissing niet heeft vastgesteld dat het gebrek dat werd vastgesteld op het niveau van de Raad een in-

(58) Tuchtcommissie IBR 9 februari 1993, Nr. 0072/92/N.

(59) Cass. 6 november 1997, D.96.0013.N.1.

(60) Commissie van Beroep IBR 19 juni 1996, Nr. 0109/95/F; *Jaarverslag IBR 1996*, 202 (samenvatting).

vloed had uitgeoefend op de beslissing van de Tuchtcommissie of van die aard was om in de geest van de verdediging een twijfel teweeg te brengen op het vlak van de geschiktheid van de tuchtinstanties van eerste aanleg en van beroep van het Instituut om op eerlijke wijze dit dossier te beoordelen” (61).

De anders samengestelde Commissie van Beroep waarnaar verwezen wordt, bevestigde dat er *in casu* geen enkele twijfel kon bestaan omtrent de onpartijdigheid van de tuchtorganen. Zij leidde dit af uit de structurele scheiding tussen de tuchtinstanties in eerste aanleg en hoger beroep, waarvan professionele magistraten de meerderheid uitmaken, wat deze scheiding en onpartijdigheid duidelijk bevestigt. In dit opzicht wordt bovendien opgemerkt dat de tuchtprocedure niet echt tegensprekelijk is t.o.v. het Instituut. Het Instituut is immers niet vertegenwoordigd voor de tuchtinstanties in eerste aanleg of in hoger beroep (62).

3. Geen verplichting om de te verwijzen revisor te horen

47. De Raad van het Instituut, wanneer hij een zaak aanhangig maakt bij de Tuchtcommissie, is geen rechtbank in de zin van art. 6 E.V.R.M. of art. 14,1° van het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten d.d. 19 december 1996 (63). De Raad is bijgevolg niet verplicht om een te verwijzen revisor te onderwerpen (64).

B. Vereiste van een verslag van de Raad

48. De Raad maakt aan de Tuchtcommissie een verslag over waarin de aan de revisor ten laste gelegde feiten worden uiteengezet met verwijzing naar de betrokken wettelijke, bestuursrechtelijke of tuchtrechtelijke bepalingen, de verantwoording en de verweermiddelen die de betrokken revisor heeft voorgedragen (art. 20, § 2, lid 3 van de Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren). Het verslag dient ook de nodige bewijselementen te bevatten van de tuchtrechtelijke inbreuk. Het behoort niet tot de opdracht van de tuchtorganen (Tuchtcommissie of Commissie van Beroep) om een onvolledig vooronderzoek te vervolledigen. Het zou een omkering van de bewijslast inhouden en een schending van de rechten van verdediging (65).

De Raad kan zich er niet toe beperken de algemene tekst van artikel 19 van de Wet van 22 juli 1953 te vermelden. Evenmin kan de Raad zich beperken tot het toesturen van een kopie van een klachtbrief van een derde zonder opgave van de ten laste gelegde feiten en zonder vermelding van de betrokken wettelijke, bestuursrechtelijke of tuchtrechtelijke bepalingen (66).

49. In het verslag kan de Raad als belanghebbende partij een standpunt innemen met betrekking tot de opportuniteit van de tuchtrechtelijke vervolging.

(61) Cass. 24 oktober 1997, *J.L.M.B.* 1998, 1324, noot F. KUTY; *Jaarverslag IBR* 1997, 197.

(62) Commissie van Beroep IBR 27 april 1999, Nr. 0109/95/F (na cassatie); *Jaarverslag IBR* 1999, 195.

(63) Cass. 12 maart 1992, *Bull.* 1992, nr. 365, 624.

(64) Commissie van Beroep IBR 8 februari 1995, Nr. 096/94/N; *Jaarverslag IBR* 1995, 180; Commissie van Beroep IBR 8 februari 1995, Nr. 097/94/N; *Jaarverslag IBR* 1995, 183.

(65) Commissie van Beroep IBR 29 november 1995.

(66) Vergelijk in dezelfde zin: Commissie van Beroep IAB 21 januari 1991, Nr. 919190165.IGP/ICH.

In dit verband kan verwezen worden naar een beslissing van de Commissie van Beroep van het IAB. In een verslag had de Voorzitter van de Raad van het IAB gesteld dat de betrokken accountant tekortgekomen was aan zijn beroepsverplichtingen en aan de beginselen van waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid die ten grondslag liggen aan het beroep. Hierop had de accountant opgeworpen dat hierdoor het vermoeden van onschuld was geschonden. De Commissie van Beroep bevestigde de beslissing van de Tuchtcommissie in de mate dat die had gesteld dat de Raad van het IAB als belanghebbende partij een standpunt kan innemen waarvan de beoordeling aan de tuchtorganen onderworpen is (67).

50. Het verslag van de Raad geeft meteen de grenzen aan van de beoordelingsvrijheid van de tuchtorganen. Dit volgt uit het feit dat de wetgever duidelijk de Raad van het Instituut als vervolgende instantie heeft ingesteld. De tuchtorganen (Tuchtcommissie, Commissie van Beroep) kunnen zichzelf niet vatten met betrekking tot punten waarvoor ze niet door de (Hoge) Raad werden gevat. De tuchtorganen kunnen bijgevolg niet de revisor vervolgen voor andere feiten dan deze die werden opgenomen in het verslag van de Raad (68). Een ambtshalve aanhangigmaking van de tuchtordering door de Tuchtcommissie zelf is derhalve niet mogelijk. Een dergelijke ambtshalve aanhangigmaking is sowieso betwistbaar, omdat ze kan worden uitgelegd als een vooroordeel. Beslist het tuchtgerecht immers niet om ambtshalve van de zaak kennis te nemen omdat het er reeds vanuit gaat dat de gedragingen waarvan het kennis neemt als een tekortkoming aan de regels van het beroep kunnen worden aangemerkt (69)?

Een revisor werd opgeroepen voor de Tuchtcommissie wegens inbreuk op de normen inzake controle voor inbrengen die niet in geld bestaan, de norm inzake de controle in de toestand van een vennootschap ter gelegenheid van het aannemen van een andere rechtsvorm, inbreuk op het onafhankelijkheidsbeginsel (...) en dit op grond van vaststellingen omtrent verschillende vennootschappen (A, B, C, D, E). Uit het afschrift van de beslissing van de Raad bleek dat de Raad beslist had de zaak aanhangig te maken “wegens niet-naleving van de norm inzake de controle van de toestand van een vennootschap ter gelegenheid van het aannemen van een andere rechtsvorm”. Alleen de zaak omtrent de vennootschap A had betrekking op de omzetting van een vennootschap. In de mate dat de tuchtordering haar oorzaak vindt in andere feiten, werd zij dan ook onontvankelijk geacht (70).

Een tuchtdossier dat betrekking had op de niet-neerlegging van de jaarrekening en de overmatige schuldenlast van een revisorenvennootschap bepaalde niet welke feiten ten laste werden gelegd van de revisorenvennootschap. Gelet op de dubbelzinnigheid van het verslag en gelet op de onmogelijkheid om de dubbelzinnigheid op te lossen via een interpretatie gegeven het accusatoir karakter van de tuchtprocedure dat de Tuchtcommissie verbiedt om door de interpretatie van een verslag een revisor in een

(67) Commissie van Beroep IAB 24 februari 1993.

(68) N. DIAMANT, “L’action disciplinaire, une procédure *sui generis*: quelques réflexions suscitées par l’arrêt de la Cour de cassation du 24 mars 1995 en cause X, réviseur d’entreprises c/I.R.E.”, *T.B.H.* 1995, 956; Zie voor een toepassing Commissie van Beroep IBR 19 mei 1993, Nr. 0053/91/N; *Jaarverslag IBR* 1993, 143; Vgl. in dezelfde zin: Tuchtcommissie IAB 14 januari 1993, Nr. 159/F/1991/92.

(69) J. DUJARDIN, “Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie”, *R.W.* 2000-01, 801.

(70) Commissie van Beroep IBR 19 mei 1993, Nr. 0053/91/N; *Jaarverslag IBR* 1993, 143.

tuchtprocedure te betrekken, besloot de Tuchtcommissie geen rekening te houden met het besluit van een verslag van de Raad in de mate dat dit de schrapping vroeg van de revisorenvennootschap (71).

51. In het verslag dient niet noodzakelijk de gevorderde tuchtsanctie te worden vermeld. Uit de loutere niet-vermelding van de verschillende mogelijke tuchtsancties noch uit het feit dat de Raad geen specifieke sanctie vorderde, kan een schending van de rechten van de verdediging worden afgeleid (72).

52. Het verslag van de Raad van het IBR dient ondertekend te zijn. Alle stukken die van het Instituut uitgaan, dienen, om het te kunnen verbinden, getekend te zijn door de Voorzitter of door de Ondervoorzitter, tenzij de Raad aan de bestuurder of aan elk lid van het uitvoerend comité de ondertekeningsbevoegdheid heeft toegekend (art. 28 K.B. 20 april 1989). Een stuk dat geen enkele handtekening draagt die er de echtheid van waarborgt, wordt niet in aanmerking genomen, zodat de vordering als onontvankelijk wordt afgewezen (73).

C. Afstand van de tuchtvordering tijdens het geding

53. De Raad van het IBR blijft ook na het aanhangig maken van de tuchtvordering “meester van het geding”. Zelfs tijdens de behandeling door de Tuchtcommissie kan de Raad de klacht nog intrekken en daarmee een einde maken aan de tuchtzaak (74).

IV. Oproeping van de revisor

A. Wettelijke grondslag voor de noodzaak tot oproeping

54. De Tuchtcommissie kan geen tuchtstraf uitspreken tenzij de betrokken revisor bij een ten minste dertig dagen vooraf toegezonden aangetekende brief is uitgenodigd om te verschijnen. Deze brief vermeldt, op straffe van nietigheid, de ten laste gelegde feiten, de mogelijkheid om inzage te nemen van het dossier en nodigt de revisor uit een verweerschrift te richten, waarbij alle voor zijn verweer nuttige stukken zijn gevoegd (art. 20, § 3 Wet van 22 juli 1953 tot oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren). De Commissie van Beroep kan geen uitspraak doen dan nadat de betrokken revisor bij een ten minste vijftien dagen vooraf toegezonden aangetekende brief is uitgenodigd om voor de Commissie van Beroep te verschijnen. Deze oproepingstermijn geldt krachtens art. 21, § 4 Wet van 22 juli 1953 ofschoon artikel 21, § 5 terugverwijst naar de langere oproepingstermijn van art. 20, § 3 Wet van 22 juli 1953.

(71) Tuchtcommissie IBR 29 augustus 2000, Nr. 0153/99/F; *Jaarverslag IBR 2000*, 196.

(72) Commissie van Beroep IBR 16 maart 2000, Nr. 0147/98/N; *Jaarverslag IBR 2000*, 191.

(73) Commissie van Beroep IBR 19 november 1990, Nr. 030/90/N hervormt Tuchtcommissie IBR 9 mei 1990.

(74) G. VAN DER BIESEN, *Om de eer en de waardigheid? Tuchtrechtspraak in de vrije beroepen*, Cahiers Instituut recht en samenleving, Faculteit Rechtsgeleerdheid, K.U.Leuven, 1993, 48; Zie voor een toepassing m.b.t. accountants: bv. Tuchtcommissie IAB 5 oktober 1994, Nr. 9410009.ILP.

B. Oproeping(stermijn) is een substantiële vormvereiste.

1. Vereiste van oproeping

55. Het niet oproepen van de betrokken revisor houdt geen miskennis in van een louter vormvoorschrift, maar ressorteert onder de rechterlijke organisatie en schendt aldus een substantiële vorm zodat de beslissing genomen zonder oproeping moet vernietigd worden wegens machtsoverschrijding (75). Wanneer in de oproeping van de revisor niet de ten laste gelegde feiten worden vermeld, schendt dit de rechten van verdediging. De tuchtorganen dienen de tuchtordering in dit geval als onontvankelijk af te wijzen (76).

56. De kennisgeving van de ten laste gelegde feiten geeft meteen ook de grenzen aan van het tuchtrechtelijk geschil. De tuchtrechter mag enkel nagaan of de feiten waarvoor betrokkene werd vervolgd, bewezen zijn en of voor die feiten een tucht-sancie moet worden opgelegd (77).

2. Oproepingstermijn

57. De Tuchtcommissie oordeelde dat zij wegens het niet nakomen van de oproepingstermijn een zaak waarvoor zij was gevat niet kon behandelen (78).

3. Wijze van oproeping

58. Anderzijds oordeelde de Commissie van Beroep dat de Tuchtcommissie niet verhinderd is een tuchtstraf uit te spreken om de enkele reden dat de aan de bedrijfsrevisor toegezonden oproeping voor die zitting niet aangetekend werd verstuurd, wanneer alle andere procedurevoorschriften werden gevolgd en indien de betrokken revisor op de zitting van de Tuchtcommissie is verschenen waar hij bijgestaan werd door een advocaat, zijn verdediging heeft voorgedragen en een verweerschrift heeft voorgedragen (79).

V. Rechtspleging en procedurele waarborgen voor de Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep

A. Verhoor

1. Mogelijkheid van vertegenwoordiging door een ander door middel van haar organen, doch niet door een houder van een volmacht verleend door haar organen

(75) Zie voor een toepassing i.v.m. een revisor, waarbij enkel de revisor (natuurlijke persoon) en niet de revisorenvereniging werd uitgenodigd: Commissie van Beroep IBR Nr. 0153/1999/F, *Jaarverslag IBR* 2001, 195; Zie aldus ook i.v.m. accountants: Commissie van Beroep IAB 1 februari 1995, Nr. 524N.94.

(76) Vgl. in die zin m.b.t. accountants: Commissie van Beroep IAB 21 januari 1991, Nr. 072/N/1989, Nr. 91010162.-IGP/BP/MCR.

(77) Cass. 6 november 1980, *Arr. Cass.* 1980-81, 258; Cass. 14 mei 1987, *Arr. Cass.* 1986-87, 1210; Commissie van Beroep IBR 21 januari 1991, Nr. 91010165. IGP/CH; P. LEMMENS en D. D'HOOGHE, *Het recht van verdediging in tuchtzaken*, Antwerpen, Kluwer, 1989, nr. 24, 17; G. VAN DER BIESEN, *Om de eer en waardigheid? Tuchtrechtspraak in de vrije beroepen*, Cahier Instituut recht en samenleving, Faculteit Rechtsgeleerdheid, K.U.Leuven, 1993, 50.

(78) Tuchtcommissie IBR 30 maart 1993, Nr. 0056/91/N.

(79) Commissie van Beroep IBR 13 juni 1993, Nr. 051/91/N; *Jaarverslag IBR* 1992, 163-164.

59. Artikel 728 Ger. W. wordt niet van toepassing geacht in tuchtzaken, in de mate dat het de mogelijkheid voorziet om zich door een advocaat te laten vertegenwoordigen (80). In tuchtzaken is het recht om door het rechtscollege “gehoord” te worden een essentieel aspect van het recht van verdediging. In tuchtzaken werd lange tijd de persoonlijke verschijning van de betrokkenen vereist.

60. Inzake de tuchtprocedure voor de revisoren voorziet de wet nochtans in een uitzondering op de verplichting tot persoonlijke verschijning, in de mate dat het bepaalt dat de revisor zijn verweer schriftelijk of mondeling doet gelden (art. 20, § 3 van de Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren). Wanneer de vervolgte revisor niet in persoon verschijnt, kan de beslissing op tegenspraak worden gewezen, mits hij zijn verweer schriftelijk heeft gevoerd (81). Wanneer de revisor niet verschijnt en ook geen schriftelijk verweer voert, kan tegen hem een beslissing bij verstek worden gewezen. Weliswaar moet erop gewezen worden dat een dergelijke houding niet zonder gevaar is. Indien men niet verschijnt en ook niet de door het Instituut gevraagde uitleg heeft verschaft of weigert dit te doen, hebben Tuchtcommissies in bepaalde gevallen geoordeeld dat de betrokkene door een dergelijke houding aan te nemen een inbreuk pleegt op de principes van de waardigheid en rechtschapenheid die ten grondslag liggen aan het beroep van revisor (82).

Wanneer de Tuchtcommissie of de Commissie van Beroep de louter schriftelijke verdediging of verdediging door een raadsman onvoldoende acht, kunnen zij weliswaar nog steeds bevelen dat de betrokken revisor persoonlijk moet verschijnen (83). Het Europese Hof voor de Rechten van de Mens heeft in zaken die geen tuchtzaken zijn, beslist dat de afwezige niet van zijn vertegenwoordiging en verdediging mag worden beroofd (84). “Le fait que l’accusé ne comparaisse pas ne saurait – même à défaut d’excuse – justifier qu’il soit privé du droit à l’assistance du défenseur”. Het recht om daadwerkelijk verdedigd te worden is één van de wezenlijke bestanddelen van het eerlijk proces. Een beschuldigde verliest dat recht dus niet door de omstandigheid alleen dat hij tijdens het debat afwezig is. Dat standpunt geldt ook voor tuchtprocedures.

2. Bijstand

61. Onverschillig of men een schriftelijk verweer voert, dan wel persoonlijk ter zitting verschijnt of niet (85), kan een revisor zich steeds laten bijstaan door een

(80) R.v.St. 7 september 1988, Leiser, nr. 30.637; P. LEMMENS en D. D’HOOGHE, *Het recht van verdediging in tuchtzaken*, Antwerpen, Kluwer, 1989, nr. 27; G. VAN DER BIESEN, *Om de eer en waardigheid? Tuchtrechtspraak in de vrije beroepen*, Cahier Instituut recht en samenleving, Faculteit Rechtsgeleerdheid, K.U.Leuven, 1993, 50.

(81) Cass. 12 juni 1987, *Arr. Cass.* 1986-87, nr. 623; J. DUJARDIN, “Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie”, *R.W.* 2000-01, 802.

(82) Vgl. in dezelfde zin met betrekking tot de tuchtrechtspraak van de gerechtsdeurwaarders: P. LEMMENS, “Het tuchtrecht van de gerechtsdeurwaarder”, *De Gerechtsdeurwaarder* 1996, Afl. 4, 72; Zie voor een toepassing m.b.t. accountants: Tuchtcommissie IAB 25 maart 1994 Nr. 94030105.ILP (definitieve intrekking hoedanigheid accountant - geen antwoord op tuchtdossier - niet beantwoorde uitnodigingen tot onderhoud - niet-verschijning op Tuchtcommissie - niet voeren van schriftelijk verweer).

(83) P. LEMMENS en D. D’HOOGHE, *Het recht van verdediging in tuchtzaken*, Antwerpen, Kluwer, 1989, nr. 28; Zie aldus i.v.m. de rechtspleging voor de raden van de Orde van Architecten: Cass. 12 juni 1987, *Arr. Cass.* 1986-87, 1409.

(84) Het arrest van 23 november 1993, reeks A, nr. 277, inzake Potrimol; het arrest van 22 september 1994 inzake Lala en Pelladoah; het arrest van 21 januari 1999, inzake VAN GEYSEGEM.

(85) P. LEMMENS en D. D’HOOGHE, *Het recht van verdediging in strafzaken*, Antwerpen, Kluwer, 1989, nr. 27.

advocaat of een lid van het Instituut (art. 20, § 3 van de Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren).

3. (Niet-)Tegensprekelijk karakter van de procedure t.o.v. het Instituut

62. Ofschoon de tegensprekelijkheid een procedurele waarborg is, die impliciet wordt vereist door art. 6, § 1 E.V.R.M., is de tuchtprocedure niet helemaal tegensprekelijk, althans wat het Instituut betreft. Hoewel het Instituut als het ware eisende partij is bij de tuchtprocedure, moet het Instituut niet worden uitgenodigd bij de Tuchtcommissie of bij de Commissie van Beroep. De partij die zich verdedigt voor de Tuchtcommissie is bovendien niet verplicht om zijn conclusie tot verweer of de documenten waarvan hij gebruik wenst te maken in de tuchtprocedure aan het Instituut mee te delen.

63. Op het niet tegensprekelijk karakter zijn er weliswaar twee belangrijke uitzonderingen.

Het verslag van de Raad van het Instituut aan de Tuchtcommissie kan een uitdrukkelijke vraag bevatten om tijdens de debatten van de vermelde Commissie of, in voorkomend geval, van de Commissie van Beroep te worden gehoord. In dit geval zal de Raad één van zijn leden als vertegenwoordiger aanduiden. Dit lid moet op elke zitting worden uitgenodigd. Het kan vergezeld zijn van een advocaat (art. 34, lid 1 K.B. van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren). Het lid kan zich weliswaar niet laten vertegenwoordigen door een advocaat. De vertegenwoordiger van de Raad dient dus aanwezig te zijn op de zitting, zelfs indien hij het woord verleent aan de advocaat die hem bijstaat.

De Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep kunnen aan de Raad van het Instituut te allen tijde vragen om een aanvullend verslag, teneinde de feiten uit het oorspronkelijke verslag te verduidelijken (art. 34, lid 2 K.B. van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren). Een dergelijke aanvullende vraag kan nodig zijn in het licht van de rechten van verdediging, wanneer het onderzoek dient aangevuld te worden. De tuchtorganen dienen er weliswaar op toe te zien dat zij zich door een vraag om aanvulling niet in de plaats gaan stellen van de Raad, die de tuchtvordering in principe moet initialiseren (86).

B. Openbaarheid van de terechtzittingen en van de uitspraak van de Tuchtcommissie en de Commissies van Beroep

64. De openbaarheid van de procedure beschermt de rechtsonderhorigen tegen een geheime rechtspraak die aan de controle van het publiek ontsnapt. Door de transparantie wordt aldus bijgedragen in het vertrouwen van de rechtsonderhorige in het rechtssysteem (87).

(86) N. DIAMANT, "L'action disciplinaire, une procédure *sui generis*: quelques réflexions, suscitées par l'arrêt de la Cour de cassation du 24 mars 1995 en cause X, réviseur d'entreprises c/I.R.E.", *T.B.H.* 1995, 961.

(87) P. MARTENS, "Les droits relatifs à l'administration de la justice disciplinaire dans la jurisprudence des organes de la Convention européenne des droits de l'homme", *Rev. trim. D.H.* 1995, 169.

1. Wettelijke grondslag openbaarheid tuchtprocedure

65. Lange tijd werd de tuchtrechtspraak beschouwd als een "familiale" rechtspraak, die zich in beginsel in de besloten kring van de beroepsorde afspeelt. Dit beginsel van beslotenheid werd achteraf zelf verheven tot een algemeen beginsel van discretie bij de behandeling en de uitspraak in tuchtzaken (88).

66. De grondwettelijke bepalingen die de openbaarheid van de rechtszitting en de uitspraak voorschrijft (art. 148-149 G.W.) worden inderdaad niet van toepassing geacht in tuchtzaken, omdat voornoemde bepalingen slechts gelden voor de rechtbanken en hoven die deel uitmaken van de rechterlijke macht. Hetzelfde geldt voor artikel 757 Ger. W. dat bepaalt dat behoudens de bij de wet bepaalde uitzonderingen, de pleidooien, de verslagen en de vonnissen openbaar zijn.

67. Lange tijd was het Hof van Cassatie van oordeel dat art. 6, lid 1 E.V.R.M. evenmin als rechtsgrond kon worden ingeroepen voor de openbaarheid van de tuchtprocedure. Deze bepaling is van toepassing op de geschillen tot vaststelling van burgerlijke rechten en verplichtingen, of van de gegrondheid van een ingestelde strafvordering. Na twee arresten "Le Compte" van het Europees Hof van Justitie wijzigde het Hof van Cassatie zijn rechtspraak. Voortaan is in de gevallen waar een tuchtaak onder de toepassing van art. 6, lid 1 E.V.R.M. valt, een openbare behandeling en een openbare uitspraak vereist, althans op het niveau van hoger beroep (89). Over het algemeen neemt het Hof van Cassatie (in navolging van het Europees Hof) aan dat de tuchtprocedure geacht kan worden een geschil te zijn over burgerlijke rechten en verplichtingen indien zij kan leiden tot het tijdelijk of definitief ontnemen van het recht een beroep uit te oefenen dat niet tot het openbaar ambt behoort (90). In deze gevallen kan de openbare behandeling en de openbare uitspraak dan ook geen schending opleveren van het beginsel van discretie in tuchtzaken (91).

68. Voor de tuchtprocedure van de revisoren, ligt het openbaar karakter van de tuchtprocedure zowel op het niveau van de Tuchtcommissie als op het niveau van het beroep vast. De wet bepaalt terzake dat wanneer de betrokken revisor erom verzoekt de rechtspleging in het openbaar moet plaatsvinden. De uitzonderingen op de openbaarheid opgenomen in de wet zijn gebaseerd op de uitzonderingen die men ook aantreft in art. 6 E.V.R.M.: gevaar voor de goede zeden, de openbare orde, 's lands veiligheid, het belang van minderjarigen, de bescherming van het privé-leven, het belang van de rechtspraak of de geheimhoudingsplicht van de revisor (art. 20, § 5 (eerste aanleg) en art. 21, § 5 Wet van 22 juli 1953 tot oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren).

(88) Cass. 8 mei 1922, *Pas.* 1922, I, 275, noot L. SOENEN, *B.J.* 1923, 458.

(89) Cass. 14 april 1983, *Arr. Cass.* 1982-83, 968 met concl. Adv. Gen. J. VELU; *Pas.* 1983, I, 866; zie in het bijzonder met betrekking tot de tuchtprocedure tegen een commissaris-revisor: Cass. 14 maart 1991, *J.T.* 1991, 580.

(90) Cass. 14 april 1983, *Pas.* 1983, I, 441; *J.T.*, 1983, 607; Cass. 14 november 1986, *Pas.* 1987, I, nr. 165; R. ERGEC, "Droit disciplinaire et droits de l'homme", *Rev. dr. U.L.B.* 1991, nrs. 4-5, 38; Cass. 6 juni 1991 inzake Nr. 7389 (revisoren); P. LEMMENS, "Het tuchtrecht van de gerechtsdeurwaarders", *De Gerechtsdeurwaarder* 1996, Afl. 4, 60; Vgl. in dezelfde zin: *Frankrijk*: J.P. PRALUS-DUPUY, "L'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et les contentieux de la répression disciplinaire", *Rev. sc. crim.* 1995, 723 e.v.

(91) Cass. 2 juni 1983, *Arr. Cass.* 1982-83, 1217.

De bepaling van artikel 20 Wet van 22 juli 1953 is in feite in strijd met artikel 6 E.V.R.M. in de mate dat de Belgische wet vereist dat de revisor de openbaarheid vraagt, terwijl art. 6 E.V.R.M. uitgaat van het principe van de openbaarheid. In de mate dat het internationale recht met rechtstreekse werking primeert, kan men uit het loutere feit dat de revisor de openbaarheid niet heeft gevraagd niet afleiden dat hij verzaakt heeft aan de waarborgen geboden door art. 6, § 1 E.V.R.M. (92).

69. De betrokken revisor kan weliswaar afstand doen van het openbaar karakter van de tuchtprocedure. Zo'n afstand dient op vrijwillige en ondubbelzinnige wijze te gebeuren (93).

In een tuchtdossier verklaarde een revisor dat hij verlangde dat de zaak met open deuren werd behandeld. Uit de enkele omstandigheid dat eiser niet uitdrukkelijk zou hebben verklaard dat hij verlangde dat ook de uitspraak van de beslissing in openbare zitting zou gebeuren, kan niet worden afgeleid dat eiser aan de openbaarheid van de uitspraak heeft verzaakt. Een uitspraak van de Commissie van Beroep die zulks wel aannam, werd verbroken wegens schending van het algemeen rechtsbeginsel volgens hetwelk afstand niet wordt vermoed en enkel kan worden afgeleid uit feiten die niet anders kunnen worden uitgelegd (94).

In een ander tuchtdossier verklaarde een revisor dat hij niet verlangde dat de zaak met open deuren zou behandeld worden. Uit de enkele omstandigheid dat eiser zou verklaard hebben dat hij niet verlangde dat de zaak met open deuren zou behandeld worden, kan niet zonder schending van het algemeen rechtsbeginsel volgens hetwelk afstand niet wordt vermoed en enkel kan worden afgeleid uit feiten die niet anders kunnen worden uitgelegd, worden afgeleid dat het verzoek om niet te behandelen met open deuren ook sloeg op de zitting waarop de beslissing wordt uitgesproken (95).

2. Tuchtrechtspraak inzake het openbaar karakter van de tuchtprocedure

70. Het openbaar karakter van de terechtzitting en de uitspraak moet duidelijk blijken uit de stukken van de tuchtrechtspleging.

Het Hof van Cassatie vernietigde een beslissing van de Commissie van Beroep van het IBR omdat noch de beslissing noch enig stuk waarvan het Hof van Cassatie kennis had, vermeldde dat de uitspraak al dan niet in het openbaar gedaan was. Het Hof motiveerde dit op grond van art. 6, § 1 E.V.R.M. dat vereist dat de beslissing in het openbaar wordt uitgesproken, tenzij de in het geding betrokken persoon vrijwillig en ondubbelzinnig van de openbaarheid afstand doet (96).

(92) Cass. (eerste kamer), 14 maart 1991, *J.T.* 1991, 580.

(93) Cass. 2 juni 1983, *Arr. Cass.* 1982-83, 1212; Cass. 27 april 1990, *R.W.* 1990-91, 445; P. MARTENS, "Les droits relatifs à l'administration de la justice disciplinaire dans la jurisprudence des organes de la Convention Européenne des droits de l'homme", *Rev. trim. D.H.* 1995, 171; Zie voor toepassingen met betrekking tot revisoren: Tuchtcommissie IBR 24 november 1992, Nr. 0059/91; Tuchtcommissie IBR 24 november 1992, Nr. 0061/92; *Jaarverslag IBR* 1992, 167; Zie ook voor toepassingen met betrekking tot de accountants: Commissie van Beroep IAB 21 januari 1991, Nr. 91919164/IGP.HC.

(94) Cass. 6 juni 1991 inzake 017/89/N; *Jaarverslag IBR* 1991, 128.

(95) Cass. 27 april 1990, (onuitg.) nrs. 6742-6743 Ar. burg. Nr. 001/Cass.

(96) Cass. 27 april 1990, *R.W.* 1990-91, 445; Cass. 6 juni 1991, Nr. 016/89/N; *Jaarverslag IBR* 1991, 129.

Een uitspraak waarvan het zittingsblad vermeldde: “de revisor werd gehoord in zijn verdediging met open deuren” werd vernietigd omdat de bestreden beslissing noch enig ander stuk waarop het Hof van Cassatie vermag acht te slaan vermeldde dat de uitspraak al dan niet in het openbaar was gedaan. Evenmin bleek uit enig ander stuk dat de eiser van de openbaarheid van de uitspraak op ondubbelzinnige wijze afstand had gedaan (97).

De Commissie van Beroep van het IAB vernietigde op deze grond een beslissing van de Tuchtcommissie. Uit het proces-verbaal van de zitting bleek dat de betrokken accountant gevraagd had dat de rechtspleging in het openbaar zou gebeuren. Uit hetzelfde proces-verbaal bleek evenwel niet of de zitting ook in het openbaar had plaatsgevonden. Evenwel werd in de beslissing *a quo* vastgesteld dat de rechtspleging op de zitting in het openbaar was geschied. Vermits uit de termen van de beslissing *a quo*, noch uit enig ander element van het dossier kon worden afgeleid dat de beslissing al dan niet in het openbaar was geschied, werd de betrokken beslissing vernietigd (98).

In een ander geval werd in het proces-verbaal van de terechtzitting van de Tuchtcommissie, waar de betrokkene werd gehoord, volgende tekst doorstreept: “Accountant ... vraagt niet dat de rechtspleging in het openbaar zou plaatsvinden”. De Commissie van Beroep van het IAB stelde dat uit de doorstreping van deze passus, noch uit andere vermeldingen in hetzelfde proces-verbaal kon worden opgemaakt of de behandeling met open, dan wel met gesloten deuren was geschied. Tenzij er op ondubbelzinnige wijze en vrijwillig werd van afgezien, is het niet naleven van de openbaarheidsvereiste een schending van artikel 6, lid 1 E.V.R.M. Vermits dit in de betrokken beslissing van de Tuchtcommissie niet bleek, werd zij vernietigd door de Commissie van Beroep (99).

71. Het openbaar karakter van de terechtzitting vereist geen reglement van openbaarheid.

Een accountant had opgeworpen dat de openbaarheid van de tuchtprocedure niet was gegarandeerd gelet op het ontbreken van een reglement dat de openbaarheid van de debatten regelt. Dit argument werd verworpen omdat de openbaarheid in feite was gegarandeerd, vermits de deur van de zittingszaal met opzet open was gemaakt op een ruimte waar derden circuleerden. Het feit dat de juridische adviseur van het Instituut deelnam aan de zitting was precies gerechtvaardigd door het openbaar karakter van de zitting (100).

72. Het openbaar karakter van de uitspraak vereist dat de betrokken revisor voorafgaandelijk in kennis wordt gesteld van het ogenblik van de uitspraak.

In een proces-verbaal van de zitting van de Tuchtcommissie werd geacteerd: “De debatten worden gesloten om 18 u 15 en de zaak wordt in beraad gehouden”. Uit niets blijkt dat de betrokken accountant in kennis werd gesteld van de datum van de uitspraak, wat het hem materieel onmogelijk maakte de uitspraak bij te wonen. Zulks

(97) Cass. 6 juni 1991, Nr. 7388 R.P. burg.

(98) Commissie van Beroep IAB 21 januari 1991, Nr. 91010164 IGP/HC.

(99) Commissie van Beroep IAB 21 januari 1991, Nr. 91919165.IGP/CH.

(100) Commissie van Beroep IAB 22 mei 1996, Nr. 277/F/1995/114.

werd in strijd geacht met artikel 6, lid 1 E.V.R.M. Om deze reden werd de beslissing van de Tuchtcommissie nietig verklaard.

73. De openbaarheid van de uitspraak is ook belangrijk naar derden toe. Op dit vlak is de openbaarheid in de praktijk nog duidelijk voor verbetering vatbaar. Men zou de data van de uitspraak op de website van het Instituut kenbaar kunnen maken. Positief is de tendens om meer en meer de uitspraken vrij extensief (en niet louter in samenvatting) in het jaarverslag op te nemen.

C. Onpartijdige behandeling

74. Het recht van een bedrijfsrevisor op een onpartijdige behandeling wordt niet geschonden door het enkele feit dat de Commissie van Beroep en de Tuchtcommissie, door de wetgever ingesteld om de beroepstucht te handhaven van de leden van het Instituut, geen eigen griffie hebben en voor de uitvoering van materiële taken bijgestaan worden door de diensten van het Instituut (101).

D. Motivering

75. De motiveringsplicht van de tuchtorganen heeft niet alleen betrekking op het bestaan van het tuchtrechtelijke vergrijp maar ook de opgelegde straf. Men dient te motiveren waarom men deze en niet een andere straf oplegt (102).

E. Regels inzake bewijsvoering van de tuchtrechtelijke inbreuken

1. Vereiste van de regelmatige verkrijging van het bewijsmateriaal

76. Soms wordt anoniem bepaalde informatie overgemaakt aan de Raad. In een bepaald geval werd een verkoopovereenkomst overgemaakt waaruit bleek dat de betrokken revisor aandeelhouder was in strijd met wat hij eerder beweerd had. Volgens de betrokken revisor was deze informatie op een illegale manier in het bezit gekomen van degene die de stukken had overgemaakt aan het Instituut en met name ingevolge diefstal of gebruiksdiefstal. De Tuchtcommissie verwierp dit argument omdat de betrokken revisor niet bewees dat er sprake was van een misdrijf op grond waarvan een vonnis was tussengekomen dat kracht van gewijsde had bekomen. Daarenboven zou nog moeten bewezen worden dat de dief zelf de anonieme aangever zou zijn (103).

2. Verplichting tot waarachtige beantwoording van vragen in het kader van het tuchtonderzoek

77. Het zwijgrecht, dat samenhangt met het recht van verdediging en met het vermoeden van onschuld, conflicteert met de traditionele verplichting van trouw en

(101) Cass. 30 mei 1996, Nr. D.95.0018.N.; *Jaarverslag IBR* 1996, 191 bevestigt Commissie van Beroep IBR 29 maart 1995, Nr. 089/93/N; *Jaarverslag IBR* 1996, 191.

(102) Commissie van Beroep IBR 16 maart 2000, Nr. 0147/98/N; *Jaarverslag IBR* 2000, 191.

(103) Tuchtcommissie IBR 16 december 1993, Nrs. 085/93/N en 088/93/N; *Jaarverslag IBR* 1993, 161-162.

oprechtheid t.o.v. de beroepsorganisaties. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft daarover nog geen uitspraak moeten doen. Het Hof van Cassatie zegt evenwel al jaren dat de plicht van eerlijkheid voorrang heeft op het beroepsgeheim, maar dat het geheim desalniettemin een gedeeld geheim blijft. De tuchtoverheid staat in voor het beroepsgeheim en is er zelf door gebonden (104).

Een revisor werd ten laste gelegd dat hij zou gelogen hebben bij het beantwoorden van een vraag die hem in het kader van een tuchtonderzoek werd gesteld. De Tuchtcommissie van het IBR oordeelde echter dat een revisor tegenover de tuchtoverheid zijn verdediging mag voeren met alle wettelijke middelen. De vereiste van waardig gedrag en rechtschapenheid moet wijken voor het recht van verdediging (105).

VI. Uitspraak van de Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep

A. Discretionaire bevoegdheid van de tuchtrechtelijke overheid inzake omschrijving van het vergrijp en de strafmaat

78. In het strafrecht geldt het legaliteitsbeginsel, dat verwoord wordt in het Latijns adagium: “*nullum crimen, nulla poena sine lege*”. Het principe van de legaliteit van de straffen wordt met betrekking tot strafzaken uitdrukkelijk gegarandeerd door art. 7, § 1 E.V.R.M. Deze bepaling werd door het Hof van Cassatie niet van toepassing verklaard in tuchtzaken (106).

79. Het legaliteitsbeginsel heeft een tweezijdig karakter. Enerzijds bepaalt de wetgever wat een misdrijf uitmaakt, anderzijds bepaalt hij ook voor elk misdrijf de strafmaat. Dit dubbel legaliteitsbeginsel wordt klassiek geacht niet van toepassing te zijn in het tuchtrecht (107). De tuchtrechtelijke overheid zou er over een (quasi) discretionaire bevoegdheid beschikken. Het is inderdaad juist dat aan een (bepaald) tuchtrechtelijk vergrijp niet een vaste straf is gekoppeld. Voor de omschrijving van de tuchtrechtelijke fout gebeurt het echter dat een zeer specifieke gedraging tuchtrechtelijk gesanctioneerd wordt. Zelfs wanneer men voor de definiëring van andere tuchtrechtelijke fouten zeer vage normen hanteert, impliceert zulks niet dat de tuchtorganen discretionair mogen sanctioneren, vermits hun kwalificatie onderworpen is aan een jurisdictionele controle. Het principe “*nullum crimen sine lege*” is van analoge toepassing in het tuchtrecht, in de mate dat men het begrip legaliteit ruim opvat en niet alleen beperkt tot de geschreven bronnen, maar ook uitbreidt tot de gewoonterechtelijke en jurisprudentiële bronnen (108).

(104) Cass. 12 mei 1977, *Pas.* 1977, I, 936; J. DUJARDIN, “Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie”, *R.W.* 2000-01, 800.

(105) Tuchtcommissie IBR 16 december 1993, Nrs. 0085/93/N en 0088/93/N; *Jaarverslag IBR* 1993, 161-162.

(106) Cass. 2 november 1989, *Pas.* 1990, I, 262.

(107) J. DUJARDIN, “Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie”, *R.W.* 2000-01, 788.

(108) Encyclopédie Dalloz, tw. *Discipline*, nr. 33, 8; Vgl. in dezelfde zin: J. DUJARDIN, “Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie”, *R.W.* 2000-01, 808.

B. Bevoegdheid tot bepaling wat een tuchtrechtelijk vergrijp uitmaakt

80. De tuchtrechtelijke overheid beschikt ten eerste over de bevoegdheid om uit te maken wat op grond van vage normen (“waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid” (109)) in de gegeven omstandigheden een tuchtrechtelijk vergrijp uitmaakt (110). Het tuchtgerecht is er niet toe gehouden de feiten die het bestraft te omschrijven in de bewoordingen van de wet of van een code van plichtenleer; het volstaat dat de rechter de feiten waarvoor de tuchtstraf wordt uitgesproken derwijze omschrijft dat het Hof van Cassatie kan nagaan of de aangevochten beslissing uit die feiten al dan niet kon afleiden dat het een tekortkoming betrof (111).

81. Hoe ruim de beoordelingsvrijheid van de tuchtrechtelijke overheden ook moge zijn, zij is niet onbeperkt. Enkel feiten die in redelijkheid geacht kunnen worden de eer en de waardigheid van het beroep in het gedrang te brengen, kunnen een tucht-sanctie verantwoorden. Het redelijkheidsbeginsel stelt grenzen aan de onaantastbare beoordelingsbevoegdheid (112).

C. Bevoegdheid inzake de straftoemeting

82. Anders dan voor de soorten tuchtrechtelijke vergrijpen geldt voor de soorten straffen wel het legaliteitsbeginsel (“*nulla poena sine lege*”). Tuchtrechtcolleges kunnen enkel de wettelijk voorgeschreven tucht-sancties opleggen (113). Uit het legaliteitsbeginsel volgt aldus dat bij ontstentenis van een wettelijke toestemming, de tuchtrechter geen sancties met uitstel of onder voorwaarde kan opleggen. Het Hof van Cassatie heeft bij die gelegenheid gesteld dat het adagium “wie het meerdere kan, kan ook het mindere” geen algemeen rechtsbeginsel is (114).

83. In de wet worden de diverse sancties opgesomd die de tuchtorganen kunnen uitspreken. Vermits de wet echter geen onderscheid maakt tussen de feiten en tekortkomingen kunnen alle in de wet opgesomde sancties virtueel worden toegepast op alle feiten zonder onderscheid (115). Het tuchtrechtcollege is autonoom in de straftoemeting. Het kan discretionair opteren voor één van de wettelijk opgesomde tuchtstraffen en is vrij al dan niet rekening te houden met verzachtende of verzwarende omstandigheden, die overigens niet omschreven zijn in de wet.

(109) Men vindt deze vage begrippen ook terug in art. 456 Ger. W. i.v.m. tucht van de advocaten, tucht van architecten (K.B. van 25 juni 1963 inzake de oprichting van de Orde van architecten) en tuchtrecht geneesheren (K.B. 10 november 1967 i.v.m. Orde van geneesheren).

(110) J. GODEFROID, “De bedrijfsrevisor en de tuchtregeling”, in *Bronnen van aansprakelijkheid van de revisor*, IBR, 1996, 146; P. VANDERNOOT, “La faute et la sanction dans le droit disciplinaire de la fonction publique”, *Rev. dr. U.L.B.*, 1991, nr. 2, 60.

(111) Cass. 23 oktober 1981, *Arr. Cass.* 1981-82, 274, noot A.T.; J. DUJARDIN, “Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie”, *R.W.* 2000-01, 789.

(112) J. DUJARDIN, “Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie”, *R.W.* 2000-01, 789; P. LEMMENS, “Het tuchtrecht van de gerechtsdeurwaarders”, *De Gerechtsdeurwaarder* 1996/4, 65.

(113) G. VAN DER BIESEN, *Om de eer en waardigheid? Tuchtrechtspraak in de vrije beroepen*, Cahier van het Instituut recht en samenleving, Faculteit Rechtsgeleerdheid, K.U.Leuven, 1993, 56; P. VANDERNOOT, “La faute et la sanction dans le droit disciplinaire de la fonction publique”, *Rev. dr. U.L.B.* 1991, 68.

(114) Cass. 25 november 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 517.

(115) J. GODEFROID, “De bedrijfsrevisor en de tuchtregeling”, in *Bronnen van aansprakelijkheid van de revisor*, IBR, 1996, 146; W. VAN HAUWAERT, “Interférences des actions publiques et disciplinaire”, *Rev. dr. pén.* 1970-71, 483; P. VANDERNOOT, “La faute et la sanction dans le droit disciplinaire de la fonction publique”, *Rev. dr. U.L.B.* 1991, 68.

84. Voor tuchtrechtelijke vergrijpen geldt wel het principe “*non bis in idem*”. Men kan niet voor hetzelfde tuchtrechtelijk vergrijp tweemaal een sanctie opleggen. De tuchtorganen ontberen hiervoor de rechtsmacht (116). Soms kan het in dit opzicht belangrijk zijn of bepaalde nieuwe feiten die dateren van voor een definitieve tuchtrechtelijke veroordeling niet “opgeslorpt” zijn door éénheid van opzet. Verschillende feiten komen voort uit éénzelfde opzet wanneer zij onderling verbonden zijn door éénheid van doel en verwezenlijking en in die zin door één feit, te weten een complexe gedraging zijn opgeleverd (117). Het Hof van Cassatie heeft geoordeeld dat het beginsel “*non bis in idem*” niet was miskend door het feit dat bij de vaststelling van de zwaarte van de op te leggen sanctie rekening was gehouden met de voorheen opgelegde tuchtstraffen. Geen enkele wettelijke bepaling noch algemeen rechtsbeginsel verhindert dat de tuchtrechter de strafmaat mede bepaalt op grond van het feit dat de betrokkene voorheen voor soortgelijke feiten reeds een tuchtsanctie heeft opgelopen (118).

Het principe “*non bis in idem*” voor tuchtstraffen geldt enkel voor de tuchtstraffen opgelegd door dezelfde tuchtoverheid. Het verhindert niet dat een beroepsbeoefenaar die afhangt van verschillende tuchtrechtelijke overheden, voor een zelfde feiteengeheel door diverse tuchtoverheden wordt gestraft. Het beginsel “*non bis in idem*” verhindert dus niet dat een revisor die vervolgd werd wegens bepaalde feiten, nadien voor dezelfde feiten nogmaals vervolgd wordt door de tuchtorganen van het IAB, wanneer de gevolgen van de deontologische fout (als revisor) zich voordoen of blijven voordoen na de inschrijving (als accountant) (119).

D. De wettelijk voorziene tuchtstraffen

85. De tuchtstraffen die wettelijk kunnen worden opgelegd zijn a) de waarschuwing; b) de berisping; c) het verbod om bepaalde opdrachten te aanvaarden of verder te zetten; d) de schorsing voor ten hoogste één jaar e) de schrapping (art. 20 Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren).

86. Tussen de verschillende sancties kan men een opdeling maken tussen deze die vooral een moreel effect hebben (waarschuwing, berisping) en deze die ook op materieel vlak gevolgen hebben (schorsing, verbod om bepaalde opdrachten te aanvaarden of verder te zetten, definitieve intrekking hoedanigheid revisor) (120). De waarschuwing is bedoeld voor de persoon die tot dusver onberispelijk was en een lichte fout begaat. De betrokken revisor wordt ingelicht, krijgt een advies, een verwittiging. Indien de revisor in herhaling valt of de fout ernstiger is, wordt hij terechtgewezen. Hij krijgt een zwaardere morele sanctie, m.n. de berisping, waardoor hij terug tot de orde wordt geroepen (121).

87. De schorsing is een tijdelijk beroepsverbod. Het houdt het verbod in om het beroep van bedrijfsrevisor in België uit te oefenen voor de in tuchtstraf bepaalde tijd

(116) P. VANDERNOOT, “La faute et la sanction dans le droit disciplinaire de la fonction publique”, *Rev. dr. U.L.B.* 1991, nr. 10, 73.

(117) Tuchtcommissie IAB 4 juni 1993, Nr. 93050014.ILP.

(118) Cass. 25 juni 1998, *Arr. Cass.* 1998, nr. 341.

(119) Commissie van Beroep IAB Nr. 255/F/1994/113.

(120) G. VAN DER BIESEN, *Om de eer en waardigheid? Tuchtrechtspraak in de vrije beroepen*, Cahier van het Instituut recht en samenleving, Faculteit Rechtsgeleerdheid, K.U.Leuven, 1993, 56.

(121) J. GODEFROID, “De bedrijfsrevisor en de tuchtregeling”, in *Bronnen van aansprakelijkheid van de revisor*, IBR, 1996, 162.

(art. 20, § 1, tweede lid Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren). Gedurende de periode van de schorsing mag de bedrijfsrevisor geen enkele beroepshandeling stellen. Dit verbod betreft eveneens de handelingen die zouden worden gesteld in de hoedanigheid van vast vertegenwoordiger van de revisorenvennootschap, aangezien de vennoot, zaakvoerder of bestuurder die hiervoor aangeduid wordt, hoofdelijk aansprakelijk zal zijn met de revisorenvennootschap voor de goede uitvoering van de opdracht (art. 132 W. Venn.) (122).

De schorsing houdt tevens verbod in tot deelname aan de beraadslagingen en verkiezingen van de algemene vergadering, van de Raad, van de commissies van het Instituut alsmede van de Commissie van Beroep, zolang deze tuchtstraf uitwerking heeft (art. 20, § 1, tweede lid Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren).

Herhaaldelijk werd de vraag gesteld vanaf wanneer een tuchtsanctie van schorsing begint te lopen. De vraag kwam aldus aan bod in twee dossiers: in een eerste geval wenste een revisor uitdrukkelijk te verzaken aan een voorziening in cassatie om het begin van de schorsing zo snel mogelijk te laten lopen; in een tweede dossier wenste een confrater, vanuit principiële overwegingen, dat de schorsing zou lopen ondanks het hoger beroep. Om een antwoord te kunnen geven op de voorgelegde vragen, heeft de Raad de vraag voorgelegd aan de Procureur-generaal bij het Hof van Beroep te Brussel. Volgens hem moet het probleem van de ingang van een tuchtsanctie, zoals een tuchtrechtelijke schorsing, beslecht worden in het licht, enerzijds, van de wettelijke bepalingen en, anderzijds, volgens een algemene gebruikelijke regel die op alle gevallen toepasselijk is en waarvan voor een bijzonder geval niet kan worden afgeweken. Dit wil zeggen dat de sanctie begint te lopen bij het verstrijken van de beroepstermijn, zowel voor de betrokken partijen als voor de Procureur-generaal. De Procureur-generaal bij het Hof van Beroep is tevens van mening dat het niet aan de gesanctioneerde bedrijfsrevisor toekomt te beslissen vanaf welk ogenblik de hem opgelegde straf begint te lopen (123).

88. De schrapping houdt een verbod in om het beroep van bedrijfsrevisor in België uit te oefenen. De vraag stelt zich of een persoon die als revisor werd geschrapt op basis van een beslissing die werd ingetrokken, zich kan laten herinschrijven. Zulks blijkt niet uit de wet. Het Hof van Cassatie besliste dat een provinciale raad van geneesheren vrij is een geschrapte arts opnieuw in te schrijven (124). In dit verband moet opgemerkt worden dat voor accountants en boekhouders wettelijk wordt voorzien in een procedure van eerherstel. Hierbij geldt als voorwaarde dat a) een termijn van vijf jaar is verlopen sedert de datum van de definitieve beslissing waarbij de laatste tuchtstraf werd uitgesproken; b) de betrokkene strafrechtelijk eerherstel heeft verkregen indien hij een tuchtstraf heeft opgelopen voor een feit dat tot een strafrechtelijke veroordeling aanleiding heeft gegeven; c) een termijn van twee jaar is verstreken sedert de beslissing van de Commissie van Beroep is uitgesproken ingeval deze een vorige aanvraag heeft afgewezen (art. 5, § 6, 2° Wet 22 april 1999 betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten) (125). Men kan zich afvra-

(122) *Jaarverslag IBR* 1994, 63.

(123) *Jaarverslag IBR* 1994, 63-64.

(124) Cass. 31 januari 1986, *Arr. Cass.* 1986, 731.

(125) Zie Arbitragehof 19 januari 2002, Nr. 12/2002 (Art. 5, § 6, 2° van de Wet van 22 april 1999 betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet in zoverre het bepaalt dat een aanvraag tot eerherstel slechts ontvankelijk is op voorwaarde dat een termijn van vijf jaar is verlopen sedert de datum van de definitieve beslissing waarbij de laatste tuchtstraf werd uitgesproken).

gen of het feit dat een procedure van eerherstel niet werd voorzien voor revisoren geen schending uitmaakt van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel. Het Arbitragehof achtte in ieder geval het beroepsverbod vervat in het K.B. nr. 34 strijdig met het gelijkheidsbeginsel, omdat het niet in tijd beperkt was en dus verder ging dan noodzakelijk om de doelstelling van het vertrouwen in de handel te bereiken. In die zin kon het beroepsverbod de evenredigheidstoets niet doorstaan (126).

E. De straftoemeting in de praktijk

89. Bij het bepalen van de strafmaat wordt rekening gehouden met de persoonlijkheid van de betrokkene, met de zwaarwichtigheid van de feiten, met de beveiliging van de maatschappij en het beroep van revisor in het bijzonder, maar ook met de beoogde verbetering van de betrokkene, met de sociale en economische lasten die de straf tot gevolg zal hebben en meer in het algemeen ook met de waarden zoals die worden beleefd door de revisoren en de maatschappij waarin zij leven (127).

1. Verzachtende omstandigheden

90. Uit de tuchtrechtspraak blijkt dat de tuchtrechtelijke instanties rekening kunnen houden met de volgende verzachtende omstandigheden die, hoewel ze geen overmacht uitmaken, in strafvermindering kunnen resulteren:

1) familiale omstandigheden (128), zoals een echtscheiding (129);

2) een zwakke gezondheidstoestand (130);

3) de goede trouw en ernst van de betrokkene blijkend uit het feit dat men de ten laste gelegde tekortkomingen betreurt (131), zich terstond aanpast aan de instructies van het Instituut of de beslissing van de Tuchtcommissie of zelfs aanvaardt dat men strenger zou gestraft moeten worden (132); het uitdrukkelijk engagement om de tuchtrechtelijke bepalingen in de toekomst na te leven (133) of het feit dat de betrokkene alles in het werk heeft gesteld om te remediëren aan de voor derden financiële gevolgen van zijn tuchtrechtelijk vergrijp, waarbij een langere schorsing dit precies onmogelijk zou maken (134); de inzet voor een herstelplan (135); de gunstige evolutie na de vaststelling van de inbreuken, bv. de samenwerking met een gevestigd kantoor door een revisor (136);

(126) Arbitragehof 27 mei 1998, *B.S.* 3 september 1998, 28511-28515, B5; Arbitragehof 15 juli 1998, *B.S.* 21 augustus 1998, 27022-27025, B7.

(127) Commissie van Beroep IBR 27 januari 1993, Nr. 0056/91/N; *Jaarverslag IBR* 1993, 144.

(128) Commissie van Beroep IAB 14 december 1994, Nr. 460/N/93 (verzachtende omstandigheid, familiale omstandigheid, daarom slechts schorsing van één jaar voor medeplichtigheid aan fraude).

(129) Tuchtcommissie IBR Nr. 0074/92/F.

(130) Tuchtcommissie IBR Nr. 0074/92/F (operatie).

(131) Tuchtcommissie IAB 26 november 1993, Nr. 9311000044.ILP.

(132) Commissie van Beroep IAB 28 januari 1994, Nr. 223/F/1992.

(133) Tuchtcommissie IAB 16 november 1995, Nr. 273/F/1994; Tuchtcommissie IAB 11 juni 1996, Nr. 9606002.ILP; Tuchtcommissie IAB 14 januari 1993, Nr. 203/F/1992/107.

(134) Commissie van Beroep IAB 28 januari 1994, Nr. 114/F/1989.

(135) Commissie van Beroep IAB 18 juni 1998, Nr. 0133/97/N; *Jaarverslag IBR* 1998, 177.

(136) Commissie van Beroep IBR 24 oktober 1988; Tuchtcommissie IBR 23 april 1991, Nr. 051/91/N; *Jaarverslag IBR* 1991, 136 hervormd op vlak van strafmaat (Commissie van Beroep IBR 13 januari 1993, Nr. 051/91/N (schorsing van vijftien dagen)).

- 4) de technische kennis van de betrokken revisor (137);
5) de afwezigheid van schade voor derden (138).

2. Verzwarende omstandigheden

91. Anderzijds zullen bepaalde omstandigheden als (straf)verzwarende omstandigheid in aanmerking worden genomen, zoals een verdediging voor de Tuchtcommissie waaruit een gebrek aan ernst, bekwaamheid of technische kennis blijkt (139); het feit van veroordeeld te zijn wegens een gelijkaardig tuchtrechtelijk vergrijp m.a.w. de opvolging en herhaling van tuchtrechtelijke inbreuken.

VII. Rechtsmiddelen tegen beslissingen van de tuchtorganen

A. Verzet

92. Hij tegen wie een tuchtbeslissing bij verstek is geweest, kan daartegen verzet doen binnen een termijn van dertig dagen (art. 20*bis* van de Wet van 22 juli 1953 tot oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren).

93. Om toelaatbaar te zijn moet het verzet bij aangetekende brief, gepost binnen de gestelde termijn, ter kennis van de Tuchtcommissie worden gebracht. Wanneer de eiser in verzet een tweede maal verstek laat gaan, is een nieuw verzet niet meer toelaatbaar (art. 20*bis* van de Wet van 22 juli 1953 tot oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren).

94. De wet bepaalt niet wanneer de termijn van dertig dagen begint te lopen. Men kan terzake twee mogelijke interpretaties hanteren: de ontvangsttheorie (d.i. vanaf de ontvangst) of de verzendtheorie.

95. Voor de concrete toepassing en berekening van de termijnen geeft de Wet van 1953 geen uitsluitel. Het is logisch hiervoor te verwijzen naar de algemene rechtsprincipes, zoals opgenomen in het Gerechtelijk Wetboek. Meer in het bijzonder zijn de artikelen 48 tot 57 Ger. W. in principe van toepassing. Zo bijvoorbeeld wordt de termijn gerekend van middernacht tot middernacht en vanaf de dag na die van de gebeurtenis welke hem doet ingaan. De termijn omvat alle dagen, ook zaterdag, zondag en wettelijke feestdagen.

96. Een specifieke vraag betreft de weerslag van de gerechtelijke vakantie op de verzetstermijn. Volgens artikel 334 Ger. W. begint het gerechtelijk jaar op 1 september en eindigt het op 30 juni. Van 1 juli tot 31 augustus houden de hoven en de rechtbanken vakantiezingen. Omtrent de weerslag van de gerechtelijke vakantie op de termijnen in het algemeen stelt art. 50, tweede lid Ger. W.: "Indien de termijn van hoger beroep of verzet voorzien in de artikelen 1048 en 1051 binnen de gerech-

(137) Tuchtcommissie IBR 27 november 1996, Nr. 0120/96/N; *Jaarverslag IBR 1996*, 213.

(138) Commissie van Beroep IBR 16 maart 2000, Nr. 0147/98.

(139) Commissie van Beroep IBR 16 maart 2000, Nr. 0147/98.

telijk vakantie begint te lopen en ook verstrijkt, wordt hij verlengd tot de vijftiende dag van het nieuw gerechtelijk jaar”. De Juridische dienst van het Instituut is van oordeel dat dit artikel niet van toepassing is in tuchtzaken. De verlenging wegens de gerechtelijke vakantie past in het algemeen kader van de rechterlijke organisatie in het Ger. W., waar uitdrukkelijk in zogenaamde “vakantiezittingen” en “vakantiekamers” voorzien is. Dergelijk systeem werd niet voorzien bij de organisatie van de tuchtinstaties in de Wet van 22 juli 1953. Het betreft een uitzondering die restrictief wordt geïnterpreteerd.

B. Hoger beroep

1. Partijen die hoger beroep kunnen instellen

97. De betrokken revisor alsmede de Raad van het Instituut en de Procureur-generaal bij het Hof van Beroep kunnen hoger beroep instellen binnen een termijn van dertig dagen (art. 21, § 2 van de Wet van 22 juli 1953 tot oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren).

98. Men merke op dat de persoon die klacht neergelegd heeft niet het recht heeft om hoger beroep in te stellen. De klager wordt trouwens niet op de hoogte gebracht van de uitspraak. Sommigen stellen dat aldus het belang van de cliënt ondervertegenwoordigd is in de tuchtprocedure in vergelijking met dat van de beroepsbeoefenaar en de beroepsgroep (140).

2. Vorm en termijn

99. Om toelaatbaar te zijn moet het hoger beroep bij aangetekende brief, gepost binnen de gestelde termijn, ter kennis worden gebracht van de Commissie van Beroep (art. 21, § 3 van de Wet van 22 juli 1953 tot oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren) (141).

100. Wat de concrete berekening betreft van de beroepstermijnen weze verwezen naar wat hoger over de verzetstermijnen werd gesteld (*supra* randnr. 95 e.v.).

3. Voorwerp van het hoger beroep

101. Artikel 1068 Ger. W. dat betrekking heeft op de devolutieve werking van het hoger beroep is in beginsel van toepassing op het hoger beroep tegen een beslissing in tuchtzaken. De appellant en de vervolgte personen dienen door het hoofd- en het incidenteel beroep de grenzen te bepalen waarbinnen de tuchtraad in hoger beroep uitspraak moet doen over de in eerste aanleg voorgelegde geschillen (142).

In die zin oordeelde de Commissie van Beroep van het IBR dat een hoger beroep dat enkel ingesteld was door de betrokken bedrijfsrevisor enkel de belangen van de be-

(140) G. VAN DER BIESEN, *Om de eer en waardigheid? Tuchtrechtspraak in de vrije beroepen*, Cahier van het Instituut recht en samenleving, Faculteit Rechtsgeleerdheid, K.U.Leuven, 1993, 63.

(141) Zie voor een toepassing: Commissie van Beroep IBR 17 februari 1993, Nr. 018/89/N; Commissie van Beroep IBR 20 juni 1996, Nr. 0110/95/N; *Jaarverslag IBR* 1996, 203 (onontvankelijkheid van de tuchtvordering vermits aangetekende brief niet gepost binnen de gestelde termijn).

(142) J. DUJARDIN, “Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie”, *R.W.* 2000-01, 803.

trokken bedrijfsrevisor aanhangig maakt bij de Commissie van Beroep, zodat deze laatste bij gebreke aan hoger beroep vanwege de Raad en de Procureur-generaal, geen kennis hoeft te nemen van de oorspronkelijke tuchtvordering in de mate dat daarin aan de betrokken bedrijfsrevisor een afzonderlijke inbreuk op de algemene controlenormen werd ten laste gelegd, afzonderlijke inbreuk waarvoor hij door de Tuchtcommissie werd vrijgesproken (143).

102. Het hoger beroep kan niet worden ingesteld teneinde de in eerste aanleg ingestelde tuchtvordering uit te breiden tot feiten die voor de eerste rechter niet werden aanhangig gemaakt. Een dergelijke uitbreiding is in strijd met art. 807 Ger. W. en maakt het hoger beroep onontvankelijk (144). Het hoger beroep is evenmin ontvankelijk indien het gericht is tegen een partij die niet betrokken was in de zaak bij de Tuchtcommissie (145).

4. Strafverzwaring vereist geen eenparigheid binnen Commissie van Beroep

103. Geen enkele bepaling van de Wet van 22 juli 1953 opgenomen bepalingen houdt de verplichting in om in hoger beroep eenparig te beslissen bij verzwaring van een tuchtstraf. Het K.B. van 16 maart 1957 dat in art. 30 bepaalde dat bij strafverzwaring algemeenheid van stemmen was vereist, is afgeschaft bij art. 37 van het K.B. 10 januari 1994 (146).

5. Gevolgen vrijspraak in hoger beroep

104. Wanneer de Commissie van Beroep een revisor vrijspreekt, belet zulks niet dat de revisor opnieuw wordt vervolgd. Het beginsel "*non bis in idem*" in tuchtzaken en in strafzaken komt voort uit het gezag van gewijsde, dat op zijn beurt steunt op het teloorgaan van het recht om een vordering in te stellen. Deze regel verhindert niet alleen dat iemand voor dezelfde feiten wordt gestraft, maar ook dat een persoon die werd vrijgesproken welke ook het motief weze, voor dezelfde feiten opnieuw wordt vervolgd. Deze vrijspraak moet evenwel betrekking hebben op de feiten zelf onder welke kwalificatie ook. Deze regel kan dan ook niet worden toegepast wanneer de betrokkene vrijuit gaat omwille van een gebrek aan de ingestelde vordering, zoals bijvoorbeeld, een onregelmatige aanhangigmaking ervan (147).

C. Voorziening in cassatie

1. Termijn en vorm

105. Binnen de drie maanden te rekenen van de dag waarop van de beslissing van de Commissie van Beroep kennis is gegeven, kan zij door de betrokken bedrijfsrevi-

(143) Commissie van Beroep IBR 12 november 1992, Nr. 0050/91/N; *Jaarverslag IBR* 1992, 162; Vgl. in dezelfde zin: Commissie van Beroep IBR 8 februari 1995, Nr. 097/94/N; *Jaarverslag IBR* 1995, 183.

(144) Commissie van Beroep IBR 31 maart 1993, Nr. 0042/90/N.

(145) Commissie van Beroep IBR Nr. 0153/99/F.

(146) Cass. 24 maart 1995, *T.B.H.* 1995, 956; *Jaarverslag IBR* 1995, 169.

(147) Commissie van Beroep IBR 2 juni 1994, Nr. 086/93/N; *Jaarverslag IBR* 1994, 164 bevestigt Tuchtcommissie IBR 16 december 1993, Nr. 086/93/N, *Jaarverslag IBR* 1993, 162.

sor, de Raad van het Instituut en de Procureur-generaal bij het Hof van Beroep, aan het Hof van Cassatie worden voorgelegd in de vormen van de voorzieningen in burgerlijke zaken. De voorziening in cassatie heeft schorsende kracht (art. 23, lid 1 en 2 van de Wet van 22 juli 1953 tot oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren).

106. Wanneer een revisor een voorziening in cassatie instelt tegen een beslissing van de Commissie van Beroep dient hij het cassatieberoep in te stellen tegen het Instituut der Bedrijfsrevisoren (148).

Het Instituut wierp bij een voorziening in cassatie als middel van onontvankelijkheid van het cassatieberoep in dat het cassatieberoep ingesteld moest worden tegen de Raad van het Instituut. Het Hof van Cassatie wees echter op het feit dat alleen het Instituut der Bedrijfsrevisoren rechtspersoonlijkheid heeft en niet de Raad van het Instituut. Krachtens art. 14 van de Wet van 22 juli 1953 vertegenwoordigt de Raad het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Hoewel de Raad van het Instituut op grond van art. 21 W. 22 juli 1953 de bevoegdheid heeft hoger beroep in te stellen tegen beslissingen van de Tuchtcommissie, wordt de Raad hierdoor nog geen partij voor de Commissie van Beroep. De omstandigheid dat de Raad op grond van art. 23 W. 22 juli 1953 cassatieberoep kan instellen, impliceert niet dat het cassatieberoep van de bedrijfsrevisor tegen de Raad van het Instituut, die een orgaan is van het Instituut, moet worden gericht (149).

107. Wat de concrete berekening betreft van de termijnen inzake de voorziening in cassatie weze verwezen naar wat boven over de verzetstermijnen werd gesteld (*supra* randnr. 95 e.v.).

2. Draagwijdte van de controle door het Hof van Cassatie

108. Een voorziening in cassatie betekent niet dat de feiten opnieuw worden onderzocht. Het Hof van Cassatie gaat enkel na of de beslissing in rechte toelaatbaar is. Een cassatiemiddel kan enkel de schending van een materieelrechtelijke deontologische regel aanvoeren als de code een wet in de zin van art. 608 Ger. W. is. Teneinde dit te achterhalen onderzoekt het Hof van Cassatie twee zaken. Allereerst gaat het na waarin de wettelijke opdracht bestaat van het orgaan dat de regel van plichtenleer heeft uitgevaardigd. Als de orde zijn verordenende bevoegdheid binnen de perken van zijn opdracht heeft vervuld, is de eerste voorwaarde vervuld. Het Hof gaat vervolgens na of de regel van plichtenleer verbindende kracht heeft, ofwel uit zichzelf, ofwel krachtens de, zelfs onuitgesproken, wil van de wetgever, dan wel of het aan een andere overheid, in het algemeen, de Koning, staat verbindende kracht te verlenen aan de regel (150).

109. Gelet op de ruime discretionaire bevoegdheid inzake de omschrijving van het tuchtrechtelijk vergrijp en de straftoemeting (*supra* randnr. 80), zal de controle van het Hof van Cassatie noodzakelijkerwijs beperkt zijn. Het Hof van Cassatie kan voornamelijk nagaan of de uitgesproken tuchtsanctie wettelijk voorgeschreven is, of de

(148) J. DUJARDIN, "Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie", *R.W.* 2000-01, 804.

(149) Cass. 30 mei 1996, (onuitg.) D. 95.0018.N/2.

(150) J. DUJARDIN, "Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie", *R.W.* 2000-01, 789.

beslissing afdoende gemotiveerd is en of de substantiële en op straffe van nietigheid voorgeschreven vormvereisten werden in acht genomen (151).

110. De tuchtorganen bepalen binnen de bij de wet en het E.V.R.M. gestelde perken, in feite en derhalve onaantastbaar de sanctie die zij in verhouding achten met de zwaarte van de bewezen verklaarde inbreuken. Het Hof van Cassatie mag weliswaar nagaan of uit de vaststellingen en overwegingen van de bestreden beslissing niet blijkt dat de Commissie van Beroep van het IBR heeft geoordeeld met miskenning van het evenredigheidsbeginsel, neergelegd in artikel 3 E.V.R.M. (152) dat volgens het Europees Hof van de Rechten van de Mens van toepassing is in tuchtzaken (153).

3. Bindend karakter van de beslissing van het Hof van Cassatie

111. Wanneer het Hof van Cassatie een beslissing vernietigt, verwijst het Hof van Cassatie de zaak naar de Commissie van Beroep, anders samengesteld. Die dient zich te voegen naar de beslissing van het Hof van Cassatie betreffende het door haar beslechte rechtspunt (art. 23, lid 3 van de Wet van 22 juli 1953 tot oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren). Op dit punt wijkt de wet af van de burgerlijke cassatieprocedure: slechts na een tweede cassatie op hetzelfde rechtspunt moet een Hof van Beroep zich juridisch neerleggen bij een beslissing van het Hof van Cassatie.

(151) J. DUJARDIN, "Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie", *R.W.* 2000-01, 791; K. GEENS, *Het vrij beroep*, Proefschrift, K.U.Leuven, 1986, nr. 729, 579-580; G. VAN DER BIESEN, *Om de eer en de waardigheid? Tuchtrechtspraak in de vrije beroepen*, Cahier Instituut recht en samenleving, Faculteit Rechtsgeleerdheid, K.U.Leuven, 1993, 66.

(152) Cass. 8 november 1996, (onuitg.) inzake D.950041N.2.; Cass. 23 oktober 1997, (onuitg.) inzake D.97.0018.N1.; Vgl. anders: vroeger: Men nam aan dat het Hof van Cassatie (in tegenstelling tot de Raad van State) niet het evenredig karakter van de verhouding tussen het gesanctioneerde feit en de opgelegde straf kon toetsen (K. GEENS, *Het vrij beroep*, Proefschrift, K.U.Leuven, 1986, nr. 729, 579-580; J. SACE, "Autonomie de l'action disciplinaire", *Rev. dr. U.L.B.* 1991, 31).

(153) Arrest E.H.R.M. inzake Ambert en Le Compte 10 februari 1983, reeks A, 13.

§ 3. WIE VALT ONDER HET TUCHTRECHT VAN DE REVISOREN?

I. Leden en stagiairs

112. Onder het tuchtrecht vallen in de eerste plaats de leden van het Instituut. Ofschon de stagiair geen lid is van het Instituut is hij toch verplicht de regels inzake tucht en plichtenleer van de bedrijfsrevisoren na te leven (art. 31 koninklijk besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren). In eerste aanleg treedt voor de stagiair niet de Tuchtcommissie doch wel de Stagecommissie op als tuchtorgaan (154). Aldus kunnen tuchtsancties worden opgelegd wegens het niet houden of niet (tijdig) indienen van het stagedagboek (155).

II. Personen toegelaten tot de eed van bedrijfsrevisor (156)

113. De Stagecommissie heeft zich gebogen over de hoedanigheid die wordt toegekend aan de stagiair die geslaagd is voor het bekwaamheidsexamen en die op voorstel van de Stagecommissie door de Raad van het Instituut toegelaten is tot de eedaflegging. De Stagecommissie legde de vraag voor aan de Juridische Commissie van het IBR, te weten wat het statuut is van de persoon die toegelaten is tot de eed tot op het moment dat hij daadwerkelijk de eed heeft afgelegd.

114. Voorafgaandelijk weze in dit verband gemeld dat een kandidaat die voor het bekwaamheidsexamen is geslaagd pas tot de eedaflegging kan worden toegelaten nadat hijzelf die beslissing heeft genomen (art. 2, § 1, eerste lid van het K.B. van 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (hierna huishoudelijk reglement)). Het verlenen van een getuigschrift staat gelijk met een stilzwijgend verzoek om tot de eed te worden toegelaten. Een probleem kan zich voordoen wanneer de kandidaat-bedrijfsrevisor die door de Raad toegelaten wordt tot de eed, zou nalaten in te gaan op de uitnodiging van de rechtbank om de eed af te leggen of de rechtbank zou verzoeken de eedaflegging uit te stellen. De geldende wettelijke en verordenende teksten voorzien niet in een regeling die terzake uitdrukkelijk toepasselijk zou zijn. De Raad van het IBR oordeelt dat het onaanvaardbaar zou zijn dat de kandidaat op elk ogenblik en zonder enige tijdslimiet zou kunnen beslissen om de eed af te leggen. Het lijkt dan ook wenselijk om, naar analogie met de procedure bepaald in art. 6 van het huishoudelijk reglement betreffende de wederinschrijving van een natuurlijke persoon die ontslag heeft genomen, aan te nemen dat de maximumtermijn voor de eedaflegging na de beslissing van de Raad vijf jaar bedraagt. Indien de kandidaat-revisor de eed zou willen afleggen na het verstrijken van deze termijn van vijf jaar na de door de Raad genomen beslissing van toelating tot de eed, zou betrokkene uitgenodigd worden voor een proef overeenkomstig artikel 38 van het K.B. van 13 oktober 1987 (bekwaamheidsexamen) en beoordeeld worden door een jury samengesteld uit leden van de Raad (art. 6, derde lid van het huishoudelijk reglement) (157).

(154) Vgl. in dezelfde zin i.v.m. de stagiair accountant: art. 34 van het koninklijk besluit van 20 april 1990 betreffende de stage van de kandidaat-accountants.

(155) *Jaarverslag IBR 2001*, 230; *Jaarverslag IBR 2000*, 223.

(156) *Jaarverslag IBR 2000*, 240.

(157) *Jaarverslag IBR 1994*, 25-26; *Vademecum IBR 2001*, 201.

115. Er heerst onduidelijkheid inzake het feit of een persoon die toegelaten is tot de eed al dan niet onderworpen is aan de deontologie van het Instituut. De Juridische Commissie is van oordeel dat in dergelijke omstandigheden de betrokken persoon noch de hoedanigheid heeft van stagiair, noch de hoedanigheid van bedrijfsrevisor. Art. 4, 6° van de Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, kent de hoedanigheid van lid van het Instituut inderdaad pas toe indien de persoon de eed heeft afgelegd voor de rechtbank van koophandel van zijn woonplaats. Art. 27,1° van het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren, bepaalt dat de stage eindigt door de aflevering van het getuigschrift van einde stage.

116. De Stagecommissie stelt zich vragen omtrent de aflevering van het getuigschrift. Heeft dit plaats wanneer de Stagecommissie de beslissing neemt om aan de Raad voor te stellen de stagiairs toe te laten tot de eed? Artikel 9 van het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 bepaalt inderdaad dat de Stagecommissie aan de Raad voorstelt om het getuigschrift uit te reiken. De Juridische Commissie is van oordeel dat het einde van de stage op die manier samenvalt met de beslissing van de Raad om het getuigschrift uit te reiken en niet met de beslissing van de Stagecommissie om aan de Raad voor te stellen de stagiair tot de eed toe te laten.

Uit hetgeen voorafgaat, kan worden afgeleid dat de persoon in kwestie noch de hoedanigheid van stagiair, noch de hoedanigheid van bedrijfsrevisor heeft, en bijgevolg niet onderworpen is aan de deontologische voorschriften, behoudens in voorkomend geval wat de voorschriften betreft in verband met het beroepsgeheim die voortvloeien uit art. 458 Sw. (158).

III. Gewezen leden

A. Tijdstip waarop men de hoedanigheid van gewezen lid verwerft

117. De hoedanigheid van bedrijfsrevisor is niet verbonden aan de medewerking aan een kantoor van bedrijfsrevisoren. Ze is persoonsgebonden. Zolang een bedrijfsrevisor dus niet zelf te kennen heeft gegeven dat hij zijn ontslag als lid geeft (art. 5, § 4 van het huishoudelijk reglement) of de Raad zijn verzoek heeft ingewilligd tot tijdelijke weglating uit de ledenlijst (art. 5, § 5 van het huishoudelijk reglement), blijft hij gebonden aan de naleving van alle deontologische regels (zoals het zich onthouden van het opnemen van onverenigbare functies) en van de bijdrageverplichtingen die op alle bedrijfsrevisoren rusten.

118. De Raad kan aan het lid dat daarom vraagt de tijdelijke weglating van de ledenlijst toestaan overeenkomstig art. 5, § 5 van het huishoudelijk reglement, doch moet dit verzoek niet noodzakelijk inwilligen (159).

B. Mogelijkheid om gewezen leden een tuchtsanctie op te leggen

119. Uit de wet valt niet af te leiden of aan gewezen leden van het IBR nog een tuchtsanctie kan worden opgelegd. De Commissie van Beroep van het IBR oordeel-

(158) *Jaarverslag IBR 2000*, 240-241; *Vademecum IBR 2001*, 201.

(159) *Jaarverslag IBR 2001*, 63.

de onlangs dat een vrijwillig ontslag de tuchtsanctie niet belet. De tuchtprocedure blijft immers haar nut behouden, in de mate dat een vrijspraak of een tuchtsanctie impact heeft op de morele belangen van het Instituut en van het betrokken lid, al was het maar voor de toekenning van de titel van erebedrijfsrevisor. De Commissie van Beroep wees dan ook de exceptie van onontvankelijkheid bij gebrek aan belang of afwezigheid van voorwerp van de hand (160).

120. De Raad van het IBR is weliswaar van oordeel dat specifieke maatregelen kunnen verantwoord zijn om te voorkomen dat een eervolle loopbaan overschaduwd zou worden door eventuele onachtzaamheden die zich vlak voor het pensioen voordoen en heeft de volgende algemene beslissing genomen. Wanneer de Commissie van Toezicht de Raad voorstelt een confrater naar de tuchtinstanties te verwijzen voor voldoende ernstige feiten die getuigen van een gebrek aan kwaliteit in de behandeling van de dossiers, kan de Raad beslissen om gedurende één maand de doorverwijzing naar de tuchtinstanties op te schorten. Dit is mogelijk in het geval een confrater op het einde van zijn carrière is, teneinde hem de mogelijkheid te bieden ontslag te nemen of andere aanvaardbare maatregelen voor te stellen die de Raad van zijn beslissing kunnen doen afzien (161).

121. Kunnen feiten die dateren van na het ontslag van een revisor nog resulteren in een tuchtrechtelijke veroordeling? Deze vraag stelt zich maar in de mate dat de betrokkene op het ogenblik van zijn ontslag nog behoort tot de beroepsgroep in zijn hoedanigheid van erelid. In die zin is het antwoord ook positief (162).

122. Wanneer daarentegen een tuchtzaak voorligt met betrekking tot een revisor die in een andere tuchtzaak veroordeeld werd tot de schrapping, wordt deze tuchtzaak zonder voorwerp (163).

IV. Personen handelend in het kader van een niet erkende revisorenvennootschap?

123. Wanneer men het revisoraat uitoefent in het kader van een niet erkende vennootschap kan men bezwaarlijk beweren dat men zelf niet onderworpen is aan tuchtrecht omdat de niet erkende vennootschap (rechtspersoon) de feiten zou hebben gepleegd (164).

(160) Commissie van Beroep IBR 27 april 1999, Nr. 0109/95/F; *Jaarverslag IBR 2000*, 186 (uittreksel); Commissie van Beroep IBR 30 december 1988, Nr. 11/88/N (voornemen om ontslag te nemen is er geen voldoende reden om een beslissing van de tuchtcommissie tot schrapping te hervormen); Vgl. anders: Tuchtcommissie IBR Nr. 007/87/N. *Jaarverslag IBR*, 1987, 135 (samenvatting: de Tuchtcommissie heeft vastgesteld dat de confrater geen lid meer is van het Instituut en zij dus geen bevoegdheid meer heeft om over hem te oordelen); Tuchtcommissie IBR Nr. 0148/99/N; *Jaarverslag IBR 1999*, 203; Vergelijk in dezelfde zin: Cass. 16 januari 1986, *Arr. Cass.* 1985-86, nr. 316; Cass. 28 februari 1991, *Pas.* 1991, I, 623; *Arr. Cass.* 1990-91, nr. 349 (het feit dat een magistraat ontslag genomen heeft, doet niets af aan de uitoefening van de tuchtvoordering); Cass. 25 juni 1998, *Arr. Cass.* 1998, nr. 342; J. DUJARDIN, "Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie", *R.W.* 2000-01, 794; Vgl. in dezelfde zin: Encyclopédie Dalloz, tw. *Discipline*, nr. 39, 9; anders: Tuchtcommissie IAB, Nr. 225/F/1992/119 (de Tuchtcommissie beslist geen tuchtsanctie op te leggen, vermits de betrokkene ontslagnemend is en zijn activiteiten gestaakt heeft).

(161) *Jaarverslag IBR 1999*, 47.

(162) Encyclopédie Dalloz, tw. *Discipline*, nr. 40, 9.

(163) Tuchtcommissie IBR, Nrs. 0107/95/F en 0108/95/N, *Jaarverslag IBR 1995*, 192-193 (samenvatting).

(164) Tuchtcommissie IBR 24 november 1992, Nr. 057/92/N; *Jaarverslag IBR 1992*, 166; Vgl. in dezelfde zin: Commissie van Beroep IAB 10 oktober 1996, Nr. 568/N.98-1.

V. Personen handelend namens een zustersvennootschap?

124. Een ander interessant toepassingsgeval uit de tuchtrechtspraak betrof een revisorenvennootschap die deel uitmaakte van een internationaal netwerk. In casu werden door “Kantoor A, Management Consultants” diensten aangeboden aan hogescholen, waaronder revisorale diensten. Volgens de Tuchtcommissie was het niet ondenkbaar dat de bestemmingen het Kantoor A, Management Consultants als schijnlasthebber van Kantoor A, Bedrijfsrevisoren zouden beschouwen, wat deontologisch niet geoorloofd is, gelet op het verbod van een dienstaanbod. Het verweer van het Kantoor A, Bedrijfsrevisoren dat de handeling van Kantoor A, Management Consultants een handeling is van een derde die haar bevrijdt van enige aansprakelijkheid wegens schending van art. 26, lid 2 K.B. 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren (hierna reglement van plichtenleer) werd dan ook door de Tuchtcommissie verworpen. De Tuchtcommissie oordeelde dat een tuchtstraf moest worden opgelegd aan de revisorenvennootschap die ertoe strekt om voorgoed ervoor te zorgen dat op efficiënte wijze en in alle omstandigheden de onafhankelijkheid in de schoot van de groep waarvan zij deel uitmaakt, wordt gegarandeerd, met name doordat de partner daadwerkelijk rekening gaat houden met de specifieke verplichtingen van het beroep van bedrijfsrevisor. Rekening houdend met het feit dat de revisorenvennootschap tot op heden nog niet het voorwerp had uitgemaakt van een tuchtsanctie werd die sanctie herleid tot een berisping (165).

(165) Tuchtcommissie IBR 4 december 1996, Nr. 0121/96/F; *Jaarverslag IBR 1996*, 216-220; Vergelijk in dezelfde zin: Tuchtcommissie IAB 14 juli 1989, Nr. 7714/BVDS/IH/ij (Een gelijkaardig geval betrof een Belgische accountantsvennootschap die een zustersvennootschap had in Nederland met een identieke benaming. De Nederlandse accountantsvennootschap voerde publiciteit in België door actieve klantenwerving. De betrokken accountant voerde als verweer dat hij als eigenaar van het Nederlands administratiekantoor niet onderworpen was aan de Belgische wetgeving en dat hij geen verantwoording diende af te leggen voor daden welke hij namens zijn Nederlands kantoor stelde. Dit verweer werd echter verworpen. In hoger beroep gaf hij toe wellicht te voortvarend geweest te zijn om in dit rondschriften ook melding te hebben gemaakt van zijn Belgische vestiging (Commissie van Beroep IAB 29 februari 1990, Nr. 5054.2N.44)).

§ 4. FUNDAMENTELE DEONTOLOGISCHE VERPLICHTINGEN

I. Verplichting tot waardigheid, kiesheid en rechtschapenheid

A. Overtredingen van het vennootschapsrecht of boekhoudrecht

125. Een commissaris is gehouden om de naleving van het vennootschaps- en boekhoudrecht te toetsen (art. 144 W. Venn.). De waardigheid van het beroep wordt onder meer bepaald door de respectabiliteit van de individuele leden. In dit opzicht kan niet getolereerd worden dat een lid van een beroepsgroep dat moet toezien op de correcte naleving van het vennootschapsrecht zelf het Wetboek van vennootschappen of de boekhoudwetgeving met de voeten treedt (166). De revisor heeft dan ook op dit gebied een voorbeeldfunctie.

1. Niet-neerlegging van de jaarrekening van de (revisoren)vennootschap

126. Een strafrechtelijke veroordeling wegens laattijdige neerlegging van de jaarrekening zal dan ook resulteren in bijkomende tuchtsancties. Een dergelijke veroordeling brengt de waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid die ten grondslag liggen aan het beroep in het gedrang (167). De werkonbekwaamheid van de persoon die binnen de vennootschap met het voeren van de boekhouding belast is, kan niet worden ingeroepen door een gewone zaakvoerder of bestuurder, en *a fortiori* dus ook niet door een bedrijfsrevisor (168).

127. Een revisor-vereffenaar die geen jaarrekening opstelde en aldus tekortkwam aan de naleving van artikel 193 W. Venn. (oud art. 187 Venn. W.) dat de vereffenaar verplicht om elk jaar een jaarrekening op te stellen, werd door de Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep een tijdelijk verbod opgelegd om zijn opdracht als vereffenaar van de betrokken vennootschap verder te zetten en enige opdracht te aanvaarden waarop de artikelen 183-195 W. Venn. van toepassing zijn. Tot zijn verdediging had de revisor ingeroepen dat de betwisting omtrent een schuldvordering door een bank het hem niet mogelijk maakte om een jaarrekening op te stellen. De Tuchtcommissie wees er echter op dat geen enkele rechtsregel of boekhoudkundige techniek kan worden gegeven waaruit zou kunnen worden afgeleid dat omwille van de betwisting van de vordering van de bank, zoals beschreven, de jaarrekening van de betrokken N.V. niet zou kunnen worden opgesteld zonder dat het om valse balansen zou gaan.

De ontoereikendheid van de kasmiddelen van de vennootschap in vereffening, in verhouding tot de honoraria en kosten in verband met het opstellen en het neerleggen van de jaarrekening zijn niet van aard de revisor te ontslaan van het vervullen van zijn wettelijke verplichtingen als vereffenaar (169). Dit werd bevestigd door de Commissie van Beroep (170).

(166) Tuchtcommissie IBR 29 augustus 2000, Nr. 0153/99/F; *Jaarverslag IBR 2000*, 196.

(167) Tuchtcommissie IBR 18 januari 1990, Nr. 021/89/N (schorsing van één maand, mede gelet op eerdere tuchtsanctie); Tuchtcommissie IBR 18 januari 1990, Nr. 022/89/N (berisping).

(168) Tuchtcommissie IBR 29 augustus 2000, Nr. 0153/99/F; *Jaarverslag IBR 2000*, 196 (samenvatting) (schrapping – niet-neerlegging van de jaarrekeningen van 1995, 1996, 1997).

(169) Tuchtcommissie IBR 16 maart 2000, Nr. 0145/98/F; *Jaarverslag IBR 2000*, 189 (uittreksel) bevestigd door Commissie van Beroep IBR, Nr. 0145/98/F; *Jaarverslag IBR 2001*, 191 (verbod om vereffening-sopdrachten te aanvaarden gedurende achttien maanden).

(170) Commissie van Beroep IBR 20 april 2001, Nr. 0145/98/F; *Jaarverslag IBR 2001*, 191.

2. Revisorenvennootschap waarvan het vermogen gedaald is onder het wettelijk minimumkapitaal

128. Een revisor die zijn beroep uitoefende via een revisorenvennootschap die een dermate grote schuldenlast (onder meer t.o.v. de belastingen en sociale zekerheid) heeft opgebouwd dat het vermogen gedaald is onder het wettelijk minimumkapitaal, zodat iedere belanghebbende de gerechtelijke ontbinding kan vragen, werd geschrapt. De betrokken vennootschap had ook geen inkomsten om deze schulden binnen een redelijke termijn aan te zuiveren.

3. Medewerking aan een fictieve kapitaalbreng

129. Een bedrijfsrevisor kan vanzelfsprekend niet meewerken aan de oprichting van een B.V.B.A. met een fictief kapitaal. Een bedrijfsrevisor stelde in het kader van de oprichting van een B.V.B.A. 170.000 BEF ter beschikking van de oprichters omdat zij in geldnood waren. Na de oprichting werd het geld teruggestort aan de bedrijfsrevisor. Aldus heeft de revisor de vereiste dat een minimum volstort kapitaal bij de oprichting aanwezig moet zijn, omzeild. Door de onmiddellijke aanwending ervan tot de terugbetaling, heeft hij een groot deel van het kapitaal onttrokken aan zijn bestemming. De revisor werd een schorsing opgelegd van drie maanden (171).

B. Terughoudendheid in gebruikte bewoordingen

1. Verplichting tot een zekere reserve

130. Een revisor die zijn controleopdracht uitvoert, is slechts een controleur en geen censor, d.i. een “hoge Romeinse ambtenaar die afkeurt” (172). Bewoordingen zoals “onregelmatigheden”, “wederrechtelijk”, “vreemd aan het maatschappelijk doel” werden als termen beschouwd die strijdig zijn met de waardigheid van een revisor.

2. Bedreigingen aan het adres van (gewezen) klanten en/of leden van de organen van het Instituut

131. Telefonische (doods)bedreigingen aan een echtpaar (gewezen cliënt) van een bedrijfsrevisor dat eerder een klacht tegen hem bij het Instituut had ingediend werden geacht strijdig te zijn met de vereiste waardigheid. Dit veroorzaakte een dermate grote commotie bij de bedreigde dat die om politiebescherming had verzocht voor zijn echtgenote en kinderen. Ook ten aanzien van de toenmalige Ondervoorzitter van het IBR werden onaanvaardbare uitspraken gedaan. De Tuchtcommissie stelde dat geen enkele omstandigheid het verbale geweld waarvan hij in beide gevallen blijf gaf, beroepsmatig aanvaardbaar of begrijpelijk kon maken en dat de opschudding die hij bij mevrouw X en haar kinderen heeft veroorzaakt dergelijk geweld bijzonder onaanvaardbaar maakt en dus vanwege een bedrijfsrevisor bijzonder onwaardig was. Gezien het geheel van de omstandigheden van het dossier diende ten laste van de revisor een straf te worden uitgesproken die voldoende was om afschrikkend te werken; die straf kon niet geringer zijn dan de schorsing; rekening houdend met het feit

(171) Tuchtcommissie IBR 18 juni 1990, Nr. 031/90/N.

(172) Commissie van Beroep IBR 20 juni 1996, Nr. 0111/95/N; *Jaarverslag IBR 1996*, 203.

dat de revisor tot tweemaal toe op vergelijkbare wijze had gefaald in de principes van waardigheid en kiesheid die aan het beroep ten grondslag liggen en hij voordien al twee tuchtstraffen had opgelopen, maar dat anderzijds omwille van de beperkte weerklank van de tekortkomingen die hem werden verweten, de duur van de schorsing bij wijze van matiging en rekening houdend met de spijt die hij had betuigd in het geval van de boodschap aan de Ondervoorzitter, beperkt kon worden tot drie maanden (173).

132. Een cliënte maakte aan een bedrijfsrevisor kenbaar dat zij in de toekomst zou verzaken aan zijn diensten. Hierop dreigde de revisor met het bekendmaken aan de B.B.I. van bepaalde gegevens inzake niet-officiële inkomsten. Tevens liet hij verstaan dat hij de dochter van de bestuurder niet in dienst zou nemen, wat in het vooruitzicht was gesteld. Een dergelijke chantage werd strijdig geacht met de waardigheid en kiesheid die het beroep kenmerkt. De betrokken revisor werd een schorsing opgelegd van twee maanden (174).

II. Onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor (175)

133. In België wordt de onafhankelijkheidsvereiste op twee niveaus geformuleerd: enerzijds op grond van het juridisch statuut van de bedrijfsrevisor, anderzijds op grond van het Wetboek van Vennootschappen wanneer de revisor optreedt als commissaris.

A. Juridische basis van het onafhankelijkheidsbeginsel

134. Voor de bedrijfsrevisor is het onafhankelijkheidsbeginsel (los van de uitvoerende taak) ingeschreven in art. 7bis Wet 22 juli 1953. Dit artikel bepaalt dat een bedrijfsrevisor “geen werkzaamheid mag uitoefenen die onverenigbaar is met de waardigheid of de onafhankelijkheid van de betrokken personen, vennootschappen of instellingen”. Art. 8 Wet 22 juli 1953 voegt eraan toe dat de revisor bij het vervullen van de hem toevertrouwde controleopdracht handelt in volledige onafhankelijkheid van de betrokken personen, vennootschappen of instellingen. Artikel 18ter Wet 22 juli 1953 bepaalt zijnerzijds dat het Instituut toeziet op de goede uitvoering door zijn leden van de hun toevertrouwde opdrachten. In het bijzonder ziet het Instituut erop toe dat zij: “3°) zich met de nodige zorg en in volle onafhankelijkheid kwijten van de hun toevertrouwde controleopdrachten en 5°) geen werkzaamheden uitoefenen die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van hun taak”. Dit onafhankelijkheidsbeginsel wordt bevestigd in artikel 3 van het K.B. van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren alsook in de algemene controlenormen. De naleving van deze voorschriften vormen de hoeksteen van de geloofwaardigheid van de bedrijfsrevisor ten opzichte van de gemeenschap (176).

135. Het verslag aan de Koning voorafgaand aan het K.B. van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren benadrukte het belang van de onafhankelijkheid: “Hierbij volstaat het niet te stellen dat de bedrijfsrevisor in de uitoefening van zijn revisorale opdrachten een objectieve en onpartijdige houding moet aan-

(173) Tuchtcommissie IBR 30 juni 1998, Nr. 0139/98/F; *Jaarverslag IBR 1998*, 188-190 (uittreksel).

(174) Tuchtcommissie IBR 29 april 1988, Nr. 010/88/N; *Jaarverslag IBR 1990*, 135.

(175) Een analyse van de wijzigingen die door de wet *corporate governance* zijn doorgevoerd, valt buiten het bestek van deze bijdrage.

(176) Tuchtcommissie IBR 24 november 1992, Nr. 0061/92/N.

nemen; het beroep ... moet in wezen als onafhankelijk worden ervaren door al wie geroepen is om inzage te nemen van een verslag of van een verklaring van een bedrijfsrevisor of daar gebruik van te maken” (177). Die opvatting vinden we eveneens terug in de “*Code of Ethics*” van de IFAC 8.8. die het onderscheid maakt tussen “*independance in mind*” en “*independance in appearance*”. Hierbij bedoelt men een onderscheid te maken tussen twee verschillende doelstellingen: enerzijds de waarborg dat de revisor inderdaad zijn taak in volkomen onafhankelijkheid tegenover de gecontroleerde onderneming of instelling heeft uitgeoefend; anderzijds de opvatting van de verschillende personen die belang hebben bij het certificeringsverslag over de onpartijdigheid bij de oordeelvorming van de revisor. Dit laatste is de zogeheten “schijnbare onafhankelijkheid” (178). Of zoals de Hoge Raad het in zijn advies over het reglement van plichtenleer uitdrukte: “De beoordeling van deze onafhankelijkheid is (...) niet alleen een professioneel oordeel van de bedrijfsrevisor zelf, over de omstandigheden waarin hij persoonlijk meent zich objectief over de financiële en economische informatie te kunnen uitspreken, maar ook een maatschappelijk oordeel (...)” (179).

136. Artikel 133 W. Venn. bevat een bijzondere regel voor de commissarisfunctie. “Diegenen die zich in een positie bevinden die een onafhankelijke taakuitoefening, overeenkomstig de regels geldend voor het beroep van bedrijfsrevisoren, in het gedrang kan brengen, kunnen niet tot commissaris benoemd worden. De commissarissen moeten erop toezien dat zij na hun benoeming niet in een dergelijke positie worden geplaatst. Aldus mogen de commissarissen in de vennootschap die aan hun controle is onderworpen, noch in een daarmee verbonden vennootschap of persoon zoals bepaald in artikel 11 W. Venn., een andere taak, mandaat of opdracht aanvaarden, die zal worden vervuld tijdens de duur van hun mandaat of erna, en die de onafhankelijke uitoefening van hun taak als commissaris in het gedrang zou kunnen brengen. Deze regel is eveneens van toepassing op de personen met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of op de met de commissaris verbonden vennootschappen of personen zoals bepaald in artikel 11.” Vóór de wet *corporate governance* werd aangenomen dat een commissaris die niet langer kon voldoen aan de onafhankelijkheidsvereiste ontslag moest nemen. In principe moest een commissaris ontslag nemen bij gelegenheid van een algemene vergadering en nadat hij dit orgaan schriftelijk had ingelicht over de beweegredenen van zijn ontslag. Nochtans kon hij ook buiten de algemene vergadering ontslag nemen, maar slechts bij gewichtige persoonlijke redenen (art. 135, tweede lid W. Venn.). Onder deze gewichtige redenen werd het niet langer ge-waarborgd zijn van de onafhankelijkheid gerekend (180).

137. Aan het onafhankelijkheidsbeginsel van de revisor wordt verder inhoud verleend in het K.B. van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren. Het algemeen beginsel van artikel 3 van voornoemd K.B. wordt verduidelijkt door de algemene verbodsbepalingen in de artikelen 4 tot 7 van het K.B. van 10 januari 1994. Artikelen 4 en 5 van dit K.B. verwijzen naar bepalingen omtrent de onverenigbaarheden van art. 7bis van de Wet van 22 juli 1953, terwijl de artikelen 6 en 7 van het K.B. betrekking hebben op de onafhankelijkheid bij het uitoefenen van een

(177) B.S. 18 januari 1994, 941.

(178) V. VAN DE WALLE, “Deontologie van de bedrijfsrevisor”, in *De revisorale controle van de statutaire en geconsolideerde jaarrekening*, Brussel, Bruylant, 2000, 33; *Jaarverslag IBR 1987*, 59.

(179) Advies HRB 90/05 D van 30 september 1991, *Jaarverslag 1989-1991*, Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat.

(180) Commissie van Beroep IBR 6 februari 1997, Nr. 0114/95.

controleopdracht. De laatste regels omtrent de onafhankelijkheid bij het uitoefenen van een controleopdracht worden in de artikelen 8 tot en met 14 van het K.B. van 10 januari 1994 “nog versterkt om zeker te zijn dat in eenieders ogen de onafhankelijkheid is gewaarborgd” (181).

B. Algemene regel

138. De bedrijfsrevisor mag slechts een revisorale opdracht uitvoeren en een verslag of een oordeel geven in zoverre zijn onpartijdigheid wordt gewaarborgd door zijn eigen rechtschappen en objectieve houding, alsook door de houding van de medewerkers en deskundigen waarop hij een beroep doet (art. 8 K.B. 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren).

1. Overmatige schuldenlast

139. Een overmatige schuldenlast van een revisor(envennootschap) (die ook door de inkomsten niet binnen een redelijke termijn kan worden aangezuiverd) vormt een ernstige belemmering voor de onafhankelijkheid. Een dergelijke situatie bevat de kiem voor een intern conflict tussen enerzijds de noodzaak om honoraria te ontvangen en anderzijds de gestrengheid waarmee men krachtens het onafhankelijkheidsbeginsel zijn opdracht moet uitvoeren. Een revisor die werkte via een revisorenvennootschap waarvan het vermogen was gedaald onder het wettelijk minimumkapitaal werd dan ook geschrapt (182).

Een nog schrijnender toepassingsgeval betrof een revisor wiens professionele vennootschap vlug in financiële moeilijkheden raakte en waarbij alle bezittingen van het kantoor en van de betrokken revisor en zijn echtgenote gerechtelijk werden verkocht. De Raad van het IBR oordeelde dat betrokkene zich niet langer in de mogelijkheid bevond om zijn opdracht met de nodige zorgvuldigheid en onafhankelijkheid te vervullen en dat een dergelijke situatie niet te verzoenen is met de waardigheid van het beroep. De Tuchtcommissie legde de schrapping op (183).

2. Schijn van partijdigheid in een conflict tussen oude en nieuwe aandeelhouders

140. Bij overeenkomst van 8 september 1992, kocht de N.V. A alle aandelen in de N.V. B van de heer Z. Deze bleef bestuurder, samen met de heer G.A en B.A. Na het ontslag van de heer Z, werd de betrokken revisor aangesteld. In de algemene vergadering had de voorzitter E.A. onderstreept dat deze bedrijfsrevisor reeds in het verleden uitstekende diensten had verleend aan de groep A. De betrokken revisor maakte een commissarisverslag op, waarbij hij letterlijk de tekst overneemt die in het jaarverslag was aangegeven door de afgevaardigde bestuurder om het verlies van het boekjaar te rechtvaardigen. In dit jaarverslag was nochtans in vrij scherpe bewoordingen sprake van “onregelmatigheden (die) aan de vroegere eigenaar werden verweten” evenals van “het in rekening brengen door deze vorige eigenaar van wederrechtelijke privé-kosten, vreemd aan het maatschappelijk doel”. De Commissie van Beroep overwoog: “dat de betrokkene alleszins het “vonnis” van de raad van bestuur

(181) Verslag aan de Koning voorafgaand aan het K.B. van 10 januari 1994, B.S. 18 januari 1994, 941, vierde al.

(182) Tuchtcommissie IBR 29 augustus 2000, Nr. 0153/99/F; *Jaarverslag IBR 2001*, 195.

(183) Tuchtcommissie IBR 3 mei 1990, Nr. 018/89/N; *Jaarverslag IBR 1990*, 136.

niet had mogen overnemen alsof het zijn eigen oordeel was, maar er hoogstens in zijn verslag kon naar verwijzen om zodoende zijn opinie, gesteund op eigen controlewerkzaamheden, te staven. Door te handelen zoals hij gedaan heeft, wekte hij de indruk partij te kiezen voor de nieuwe aandeelhouders tegen de vorige eigenaar. Deze indruk werd nog versterkt door het feit dat hij ten tijde van zijn verslag zijn werkdossier zo karig had gestoffeerd dat hij niet onmiddellijk maar toch minstens vier maanden nadien nog een groot aantal stukken diende toe te voegen. De begane inbreuken op de essentiële plichten van waardigheid, rechtschapenheid, kiesheid en vooral van onpartijdigheid waren voldoende zwaar om een schorsing van drie maanden op te leggen” (184).

3. Arbitrer van de onderneming waarvan men commissaris is

141. Een revisor vroeg de Raad of een bedrijfsrevisor kan optreden als scheidsrechter in een geschil dat de onderneming, waarvan hij de commissaris is, stelt tegenover een andere onderneming die eveneens haar commissaris als scheidsrechter heeft aangewezen. Volgens de Raad is er geen principieel bezwaar tegen het feit dat beide partijen, met kennis van zaken, een arbitrageopdracht aan de commissarissen zouden toevertrouwen, die dan – in gemeenschappelijk overleg – een derde scheidsrechter zouden aanstellen. In voorliggend geval oordeelde hij echter wel dat het gevaar op belangenconflict aanzienlijk is en dat de grootste omzichtigheid geboden is (185).

4. Commissionair van een partij bij een verkoop

142. Een revisor doet afbreuk aan de eis van onafhankelijkheid, indien hij optreedt als commissionair van een partij bij een verkoop (van aandelen). De commissionair moet immers de opdracht uitvoeren in overeenstemming met de instructies van de committent, instructies die imperatief of louter indicatief kunnen zijn. Hij staat in voor de uitvoering van de met derden gesloten overeenkomst en moet zo nodig de derde voor rekening van de committent tot naleving van de overeenkomst dagvaarden (186).

5. Contradictie tussen datgene wat de bedrijfsrevisor in zijn werkzaamheden heeft vastgesteld en datgene wat hij in zijn verslag heeft verklaard

143. Soms wordt een regelrechte contradictie vastgesteld tussen datgene wat de bedrijfsrevisor in zijn werkzaamheden heeft vastgesteld en datgene wat hij in zijn verslag heeft verklaard.

Aldus werd in een bepaald geval op 4 januari 1996 een goedkeurende verklaring zonder voorbehoud afgegeven over de jaarrekening per 30 september 1995. Nochtans stelde de revisor in een management letter op 21 februari 1996 belangrijke onregelmatigheden vast. De Tuchtcommissie oordeelde dat deze houding niet getuigt van de nodige onafhankelijkheid. De betrokken revisor gaf dit toe: hij moest bekennen

(184) Commissie van Beroep IBR 20 juni 1996, Nr. 0111/95/N; *Jaarverslag IBR 1996*, 203 (uittreksel) bevestigt Tuchtcommissie IBR 29 maart 1996, Nr. 0111/95/N.

(185) *Jaarverslag IBR 1996*, 54; *Vademecum IBR 2001*, 393.

(186) Tuchtcommissie IBR 16 december 1993, Nrs. 085/93/N en 088/93/N; *Jaarverslag IBR 1993*, 161-162.

dat hij zich eerder had laten leiden door zijn gevoel dat alles ten goede zou keren, gezien de persoonlijkheid van de hem bekende bestuurders, dan door objectieve gegevens en feiten. Een tekortkoming aan art. 18ter, § 1, 3^o Wet 22 juli 1953 werd dan ook vastgesteld (187).

6. Afleveren van een verklaring (zonder revisorale controle) aan een advocaat van een cliënt in het kader van een faillissementsprocedure

144. Een revisor verleende assistentie bij de afsluiting van het boekjaar, hetgeen bestond in een beperkt nazicht van de voorraad en van de leningen. Op een bepaald ogenblik wordt deze vennootschap bij verstekvonnis failliet verklaard. Hiertegen stelt de vennootschap verzet in. Als antwoord op een telefonische vraag vanwege de advocaat van de vennootschap in het kader van de verzetsprocedure, maakt de betrokken bedrijfsrevisor een staat van activa en passiva over met volgend schrijven:

“Verwijzend naar uw telefonische vraagstelling van vorige week donderdag, laat ik u in bijlage een overzicht geworden van activa en passiva tegenover derden waaruit – op basis van de boekhoudgegevens per 31 december 1995 van de N.V. (...) een eigen vermogen volgt van (...) BEF.

Gegeven dit eigen vermogen lijkt het mij quasi onmogelijk dat de vennootschap niet in staat zou zijn haar schuldeisers te betalen, aangezien in de passiva tegenover derden nog een schuld is opgenomen van (...) BEF, tegenover de S.A. (...) vennootschap die geen derde partij is. In de hoop u met deze gegevens voldoende informatie te hebben bezorgd en graag bereid tot verdere toelichting, teken ik.”

Het geschrift van 21 oktober 1996 opgesteld op het briefpapier van de revisorenvennootschap en ondertekend door de bedrijfsrevisor, kan niet worden gekwalificeerd als een verklaring afgelegd na revisorale controle. De advocaten-curatoren konden uit de tekst zelf van het geschrift en in het bijzonder uit de verwijzing naar de “telefonische vraagstelling”, het formuleren van conclusies (“lijkt het mij quasi onmogelijk dat de vennootschap niet in staat zou zijn”) en het slot (“In de hoop u met deze gegevens voldoende informatie te hebben bezorgd”), niet geloofwaardig afleiden dat het hier zou gaan om een verklaring na revisorale controle.

Bij de lezing van deze brief moet wel worden vastgesteld, zoals ook de Raad doet, dat gesteund wordt op twee gegevens die iedereen kan lezen in de jaarrekening: op 31 december 1995 was er een eigen vermogen van (...) BEF en tussen de schulden is er een bedrag (...) BEF tegenover de S.A. (...) vennootschap die geen echte partij is. De betrokken revisor voegt iets toe aan de jaarrekening in de vorm van een voorwaardelijk oordeel “lijkt het mij quasi onmogelijk dat de vennootschap niet in staat zou zijn haar schuldeisers te betalen”. “Indien dit voorwaardelijk oordeel niet geloofwaardig als een verklaring na revisorale controle kan worden aangezien, moet het toch worden beoordeeld, in het kader van het besproken faillissement en moet aldus worden besloten dat de bedrijfsrevisor, zij het zonder revisorale opdracht, maar toch

(187) Tuchtcommissie IBR 25 mei 1999, Nrs. 0146/98/N en 0151/99/N; *Jaarverslag IBR 1999*, 199 (schorsing voor twee maanden - mede gelet op laattijdig beantwoorden vraag tot informatie Commissie van Toezicht en inbreuken op art. 16 en 17 K.B. 10 januari 1994); Zie in dezelfde zin: Tuchtcommissie IBR 19 december 1997, Nr. 0133/97/N; *Jaarverslag IBR 1998*, 176 (contradictie tussen verslag en brief opgesteld dag na het verslag met zwaarwichtige opmerkingen); Commissie van Beroep IBR 16 maart 2000, Nr. 0147/98.

als een lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren “iets”, weze het uiteindelijk slechts een voorwaardelijke verklaring, toevoegt aan de cijfers van de jaarrekening en aldus de kant kiest van een procespartij in een geding omtrent het faillissement van een handelaar.

Betrokkene heeft een handeling gesteld en een houding aangenomen die in strijd is met de onafhankelijkheid die de vrije beroepen kenmerkt (art. 3 K.B. 10 januari 1994). Hij heeft zich dermate geïdentificeerd met het belang van zijn cliënt dat zijn maatschappelijke verantwoordelijkheid, vooreerst tegenover de advocaat van zijn cliënt, maar vervolgens ook tegenover de rechtbank van koophandel en de massa van de schuldeisers, erdoor in de verdrukking kon geraken” (188).

C. Bloed- of aanverwantschap

145. De bedrijfsrevisor mag geen enkele revisorale opdracht aanvaarden in een onderneming waarin hijzelf, zijn echtgenoot, een bloed- of aanverwant tot in de tweede graad één van de volgende posities bekleedt:

- voornaamste aandeelhouder van de vennootschap of eigenaar van de onderneming (189):

Een revisor maakte een omvormingsverslag met betrekking tot een vennootschap, waarin zijn zoon enige aandeelhouder was en een verslag naar aanleiding van een omvorming en inbreng in natura met betrekking tot een andere vennootschap waarvan zijn zoon en zijn echtgenote elk 50 % van de aandelen bezaten. In zijn verweer liet hij gelden dat hij het verslag niet persoonlijk had uitgevoerd, maar het had laten uitvoeren door een stagiair. Het was zijn bedoeling om dan de Stagecommissie te laten tussenkomen. Omwille van de persoon van de voorzitter had hij dit niet gedaan. De Tuchtcommissie tilde bijzonder zwaar aan dit verweer, omdat de betrokken revisor in feite de bedoeling had om een tuchtrechtelijk vergrijp te maskeren. Zij achtte dan ook een schorsing van drie maanden aangewezen (190).

- bestuurder, zaakvoerder, afgevaardigde voor het dagelijks bestuur of lid van het directiecomité van de vennootschap (191);

(188) Commissie van Beroep IBR 15 januari 1998, Nr. 0132/97/N (schorsing van acht dagen) hervormt (op vlak van strafmaat) Tuchtcommissie IBR 26 augustus 1997, Nr. 0132/97/N.

(189) Zie voor toepassingen bv. Tuchtcommissie IBR 24 januari 1991, Nr. 038/90/N; *Jaarverslag IBR* 1991, 132 en *Jaarverslag IBR* 1990, 140 (verslag inzake omzetting - vennootschap in handen van echtgenoot commissaris, die er ook gedelegeerd bestuurder was); Commissie van Beroep IBR 15 oktober 1992, Nr. 035/90/F (verslag inzake omvorming van een boekhoudvennootschap opgemaakt door echtgenoot van de voornaamste aandeelhouder - berisping) hervormt (op vlak van strafmaat) Tuchtcommissie IBR 21 februari 1991, Nr. 035/90/F; *Jaarverslag IBR* 1992, 131 (waarschuwing); Commissie van Beroep IBR 16 december 1993, Nr. 065/92/F (bedrijfsrevisor had het omzettingsverslag van een vennootschap waarvan hij meerderheidsaandeelhouder was voorbereid, om het nadien te laten ondertekenen door een confrater die deel uitmaakt van de revisorenvennootschap waartoe hij behoort - schorsing van twee maanden) bevestigt Tuchtcommissie IBR 17 december 1992, Nrs. 065/92/F en 066/92/F; *Jaarverslag IBR* 1992, 169. (190) Tuchtcommissie IBR 16 november 1993, Nr. 087/93/N; *Jaarverslag IBR* 1993, 162 (samenvatting). (191) Zie voor een precedent: Tuchtcommissie IBR 29 april 1993, Nr. 076/92/F (revisor in vennootschap waar echtgenote bestuurder was - schrapping (mede omwille van schending van verbod tot deelname aan het dagelijks bestuur van handelsvennootschappen gedurende twee jaar o.m. door deelname aan de werkvergaderingen van het beheerscomité, ontvangst en schrijven van brieven i.v.m. de commerciële strategie en andere aspecten van zijn partnership, bijwonen voor de vennootschap van een raad van bestuur, bankvolmachten en toedienen van slagen en verwondingen)).

- werknemer of onafhankelijk beroepsbeoefenaar die op betekenisvolle wijze bijdraagt tot het houden van boeken of tot het opstellen van de jaarrekening of andere boekhoudkundige staten die het voorwerp zijn van een verklaring.

Krachtens art. 1, 3° van het K.B. van 10 januari 1994 is “elk voorschrift dat toepasselijk is op een natuurlijke persoon, tevens van rechtswege toepasselijk op de revisorenvennootschap, waarvan deze persoon deel uitmaakt, alsook op alle vennoten van deze vennootschap”. In tegenstelling tot bepaalde voorstellen die vroeger gedaan werden, heeft de wetgever niet als een gevaar voor verlies van onafhankelijkheid weerhouden, het geval van bloed- of aanverwantschap met de leiding van verbonden ondernemingen (dochters of kleindochters), en evenmin bloed- of aanverwantschap tussen een medewerker, niet-vennoot van de revisor en dezelfde personen.

De Raad van het IBR beveelt evenwel aan dat de revisor zou nagaan of de familiebanden van een medewerker die geen vennoot, stagiair of gewoon personeelslid is, met bepaalde personen die een verantwoordelijke functie uitoefenen in de gecontroleerde onderneming, niet moeten beletten dat die medewerker voor controletaken in de gecontroleerde onderneming wordt ingezet. Dit is geen uitbreiding van het wettelijk voorschrift van art. 9 van het K.B. van 10 januari 1994. Het is wel een toepassing van het algemeen beginsel van het versterkt verbod van onpartijdigheid van art. 8 van het K.B. van 10 januari 1994 (192). “De bedrijfsrevisor mag slechts een revisorale opdracht uitvoeren en een verslag of een oordeel geven, in zoverre zijn onpartijdigheid wordt gewaarborgd door zijn eigen rechtschapen en objectieve houding, alsook door de houding van de medewerkers en deskundigen waarop hij een beroep doet.” In deze bepaling komt het begrip medewerkers wel voor.

De Commissie van Beroep van het IBR oordeelde dan ook in dezelfde zin. Zij overwoog: “dat de omstandigheid, dat het formele verbod van bloed- of aanverwantschap, zoals dat voorkomt in art. 9 van het K.B. van 10 januari 1994, niet geldt, wanneer deze familiebanden bestaan in hoofde van een werknemer van de controlerende bedrijfsrevisor (hierna A), niet wegneemt dat derden een schijn van partijdigheid en afhankelijkheid waarnemen wanneer zij vaststellen, zoals terzake, dat een controlerende bedrijfsrevisor (A), die samen met een confrater (B) voorkomt op het briefpapier van deze vennootschap, een controle verricht bij een vennootschap, waarin die confrater (B) en diens echtgenote ieder 49,6 % van de aandelen bezitten en de echtgenote tevens statutaire zaakvoerder is. Bedrijfsrevisor B had ingevolge de terzake bewezen goede professionele verhoudingen tussen hem, zijn echtgenote en zijn medewerker A moeten weten dat deze laatste aangezocht werd om een controle uit te voeren die hij zelf niet mocht doen. Er was in casu minstens een schijn van partijdigheid en afhankelijkheid. Vermits beiden niet eerder een deontologische sanctie hadden opgelopen en ook niet bewezen was dat het optreden een nefaste invloed had gehad op de kwaliteit van het verslag werd enkel een waarschuwing opgelegd als tuchtsanctie (193).”

(192) *Jaarverslag IBR* 1993, 27; *Vademecum IBR* 1999, 195; *Vademecum IBR* 2001, 383.

(193) Commissie van Beroep IBR 26 juni 1997, Nr. 0115/96/N en Nr. 0116/96/N (waarschuwing); *Jaarverslag IBR* 1997, 205 (uittreksel) hervormt (op vlak van strafmaat) Tuchtcommissie IBR 18 september 1996, Nrs. 0115/96/N en 0116/96/N (schorsing van één maand).

D. Geen financiële relaties met een gecontroleerde onderneming

146. Artikel 10 van het K.B. van 10 januari 1994 beoogt enkel beïnvloeding van de oordeelsvorming van de revisor die zou voortvloeien uit een financieel belang in de gecontroleerde vennootschap, als aandeel- of zelfs obligatiehouder, in eigen naam of voor rekening van minderjarige kinderen te verbieden. Het verbod om aandelen in de gecontroleerde vennootschap aan te houden, geldt niet wanneer de effecten indirect via een gemeenschappelijk beleggingsfonds of een andere beleggingsvennootschap worden aangehouden, omdat de bedrijfsrevisor dan niet betrokken is bij het beheer van de aandelenportefeuille waarvan hij eigenaar is, indien het beheerscontract voorziet in de volledige autonomie van de beheerder en in een specifieke procedure voor de beëindiging van het contract.

147. Overeenkomstig de bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen schrijft art. 10, § 3 van het K.B. van 10 januari 1994 ook voor dat de gecontroleerde onderneming geen leningen of voorschotten aan de bedrijfsrevisor mag toestaan, noch te zijnen behoeve waarborgen mag geven of stellen. Aangenomen mag worden dat die tekst moet gelezen worden als een verbod om nog een nieuwe lening toe te staan na de aanvaarding van een opdracht, maar dat de bedrijfsrevisor lopende overeenkomsten niet moet stopzetten, voorzover die onder normale marktvoorwaarden werden gesloten (194).

148. De beperkingen bedoeld in dit artikel zijn niet alleen op de bedrijfsrevisor als natuurlijke persoon toepasselijk, maar ook op de revisorenvennootschap waartoe hij behoort en op alle vennoten van die vennootschap (195).

E. Wijze van bezoldiging

149. Behoudens de vergoeding die werd vastgesteld overeenkomstig de wet, mag de bedrijfsrevisor geen andere vergoeding, noch voordeel ontvangen, die een rechtstreekse of onrechtstreekse vergoeding voor de revisorale opdracht zou inhouden, of die ertoe zou strekken hem een welwillende houding te doen aannemen. De geringe voordelen, waarvan wordt aanvaard dat zij tot de geplogenheden behoren tussen personen die elkaar vaak ontmoeten en die men hoffelijkheidshalve niet kan weigeren, zijn daarentegen niet in dit verbod begrepen (art. 11 van het K.B. van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren).

F. Financiële onafhankelijkheid

150. De bedrijfsrevisoren mogen hun activiteit niet derwijze beperken dat hun beroepsinkomsten uitsluitend afhankelijk zijn of van een zeer beperkt aantal onderscheiden opdrachten of functies, of van opdrachten en functies die concreet allen afhankelijk zijn van één enkele belangengroep of van éénzelfde gezag (art. 13 van het K.B. van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren).

(194) *Vademecum IBR* 2001, 383.

(195) *Vademecum IBR* 2001, 383.

151. Aan de Commissie Ethische zaken werd de vraag gesteld of een bedrijfsrevisor die lid is van een vzw, de functie van commissaris mag uitoefenen. Door de Raad werd geantwoord dat men geen gelijkaardige beperkingen kan opleggen als deze die gelden voor het aanhouden van aandelen in een vennootschap met de rechtsvorm van een handelsvennootschap. In dit laatste geval is er immers een financieel belang dat in de context van een vzw onbestaande is. De hoedanigheid van een lid van een vzw moet onderscheiden worden van de betrokkenheid bij het effectieve beheer van een vereniging (196).

III. Verbod bepaalde nevenberoepen uit te oefenen

A. Verboden nevenberoepen

1. Arbeidsovereenkomst

152. Een bedrijfsrevisor mag zich, behoudens bij een andere bedrijfsrevisor, niet als werknemer verbinden door een arbeidsovereenkomst; van de hoedanigheid van werknemer bij een andere bedrijfsrevisor maakt de ledenlijst melding (art. 7bis, 1° Wet 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren).

Alvorens zijn kandidatuur voor de stage in te dienen werd de heer Z aangeworven op basis van een arbeidsovereenkomst door een commerciële vennootschap CV(X) die niet beschikte over de hoedanigheid van bedrijfsrevisor. Bij zijn aanwerving verbond de vennootschap-werkgever CV(X) zich ertoe alles in het werk te stellen om Z toe te laten zich in te schrijven als revisor en om zijn vorming te bewerkstelligen door hem werken toe te vertrouwen die hem geleidelijk aan vertrouwd zouden maken met de professionele praktijk. Revisor X verbond zich in de arbeidsovereenkomst om te zorgen voor de professionele vorming van Z gedurende de duur van de arbeidsverhouding. Bij de aanvang van de stage werd in strijd hiermee een stageovereenkomst van onbepaalde duur voorgelegd, krachtens dewelke de betrokken stagiair Z verbonden was met revisor X. De vennootschap-werkgever CV(X) factureerde aan revisor X de honoraria verschuldigd aan de stagiair Z.

Deze veinzing door de stagiair en de stagemester werd geacht strijdig te zijn met de waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid die ten grondslag liggen aan het beroep. De Commissie van Beroep overwoog dat het bedrog slechts betrekking had op een financiële afspraak, die overigens niemand benadeelde en noch de band van ondergeschiktheid, die bestaat tussen de stagemester en de stagiair, noch de naleving van het onafhankelijkheidsprincipe die beiden moeten in acht nemen – dat hen verbiedt zich met een arbeidsovereenkomst als loontrekkende te verbinden met een commerciële of andere niet erkende vennootschap – in het gedrang brengt. Vanwege de wijze waarop zij zich tegenover het Instituut der Bedrijfsrevisoren en tegenover de Stagecommissie hebben gedragen, zijn de stagiair en stagemester tekortgeschoten aan de principes van waardigheid, kiesheid en rechtschapenheid die aan de basis liggen van het beroep van bedrijfsrevisor. Om die reden werd een schorsing van drie maanden opgelegd (197).

(196) *Jaarverslag IBR* 1996, 52; *Vademecum IBR* 2001, 394.

(197) Commissie van Beroep IBR 7 oktober 1998, Nr. 0138/97/S/F; *Jaarverslag IBR* 1998, 187.

2. Commerciële activiteiten

153. Een bedrijfsrevisor mag geen daden van koophandel stellen opgesomd in artikel 2 van het Wetboek van Koophandel, ook niet in bijkomende orde (art. 7bis, 2° Wet 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren) (198), zoals bv. optreden als zaakgelastigde. De Raad van het IBR oordeelt om die reden dat een bedrijfsrevisor niet een vennootschap beroepsmatig mag vertegenwoordigen, wegens het gevaar van verwarring dat zulks creëert met de functie van zaakgelastigde, functie die als een handelsactiviteit wordt beschouwd (199).

Een revisor kreeg een mandaat om tegen betaling, inning van schuldvorderingen te doen alsook om te bemiddelen. Een dergelijke opdracht gaat duidelijk verder dan het natrekken van de invorderbaarheid van schuldvorderingen, via normale controleprocedures zoals de bevestiging door derden. De omstandigheid dat de revisor geen invorderingshonoraria zou ontvangen hebben – wat in casu trouwens betwijfeld werd – werd niet relevant geacht vermits een dergelijke commissie overeengekomen was. Dergelijke belangenbehartiging van andermans zaken tegen betaling beantwoordt aan de activiteit van een zakenagent. Dit wordt krachtens artikel 2 W. Kh. gekwalificeerd als een daad van koophandel (200).

3. Bestuur en vertegenwoordiging van handelsvennootschap of onderneming

i) Bestuur in rechte of in feite van een handelsvennootschap of onderneming

154. Een bedrijfsrevisor mag geen taak van bestuurder of zaakvoerder uitoefenen in een handelsvennootschap of in een vennootschap die de rechtsvorm van een handelsvennootschap heeft aangenomen, tenzij de taak hem werd opgedragen door een rechtbank (art. 7bis, 2° Wet 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren). De enige uitzondering op deze verbodsbepaling betreft de professionele en interprofessionele vennootschappen. Onder professionele vennootschappen worden verstaan de (burgerlijke) revisorenvennootschappen die op de ledenlijst van het IBR zijn ingeschreven. Artikel 14, punt 2° juncto punt 4° van het K.B. van 15 mei 1985 tot uitvoering van de overgangsbepalingen in de Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, ingevoegd bij de Wet van 21 februari 1985 bepaalt overigens dat alle zaakvoerders of bestuurders van controlevennootschappen over de hoedanigheid van bedrijfsrevisor (of een gelijkwaardige hoedanigheid in het buitenland) moeten beschikken. Met interprofessionele vennootschappen worden bedoeld, de zogenaamde middelenvennootschappen die beroepshalve worden opgericht tussen enerzijds bedrijfsrevisoren en anderzijds niet-bedrijfsrevisoren en die tot doel hebben de middelen in het kader van de uitoefening van het beroep in gemeenschap te brengen. In toepassing van artikel 8, § 4 van de Wet van 22 juli 1953 is hiervoor de voorafgaande toestemming vereist van de Raad van het Instituut. In dit kader zal de Raad nagaan of aan de voorwaarden zoals bepaald in art. 30 van het K.B. van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de

(198) Tuchtcommissie IBR 3 april 1998, Nr. 0140/98/N (schorsing van twee maanden) hervormd (op vlak van strafmaat) door Commissie van Beroep IBR Nr. 0140/98/N; *Jaarverslag IBR 1998*, 191 (schorsing van vijftien dagen).

(199) *Jaarverslag IBR 1993*, 185.

(200) Tuchtcommissie IBR 8 november 1995, Nr. 0109/95/F (schrapping) hervormd (op het vlak van strafmaat) door Commissie van Beroep IBR (schorsing van zes maanden); *Jaarverslag IBR 2000*, 187.

bedrijfsrevisoren is voldaan. In dergelijke vennootschappen die steeds een burgerrechtelijk karakter hebben is het steeds aanvaard dat een bedrijfsrevisor een bestuursmandaat zou waarnemen (201).

155. Bovendien is de rechtstreekse of onrechtstreekse deelname aan het bestuur van elke onderneming verboden zoals bedoeld in art. 1 van de Wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen, met uitzondering van de professionele vennootschappen, alsook van de interprofessionele vennootschappen toegelaten door de Raad van het Instituut (art. 4 K.B. 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren).

Een bedrijfsrevisor die bestuursfuncties bij verschillende vennootschappen waarnam, werd een schorsing opgelegd van twee maanden. De Tuchtcommissie achtte de beperkte duur van het bestuursmandaat irrelevant. Bij de bepaling van de strafmaat hield de Tuchtcommissie rekening met de omstandigheid dat betrokkene aan het bestuur van verschillende vennootschappen heeft deelgenomen (202).

Een bedrijfsrevisor ondertekende een overeenkomst van “overdracht van activa” van de N.V. X consultants aan de N.V. Kantoor Y, voor de N.V. Y zijnde de koper. De revisor trad dus op en verbond zich in naam van de N.V. Y. Het verweer dat hij dit gedaan had om de vorderingen van de N.V. Y op de klanten terug te vorderen werd irrelevant geacht ter beoordeling van de inbreuk. Dat hij zich daadwerkelijk als “bedrijfsrevisor” met de invorderingen van schuldvorderingen had ingelaten bleek uit een brief d.d. 5 september 1996 op briefpapier van de N.V. Y die door hem werd ondertekend als kantoordirecteur. Voorzover de betrokken revisor geen functie heeft als bestuurder in de vennootschap, is het in ieder geval een managementfunctie of laat het de klanten duidelijk verstaan dat deze functie de leiding van het kantoor inhoudt. De Tuchtcommissie legde een schorsing op van twee maanden (203).

Gelet op de lange professionele loopbaan zonder tuchtstraffen en de bereidheid om in de toekomst een duidelijke scheiding te maken, herleidde de Commissie van Beroep de sanctie tot een schorsing van vijftien dagen (204).

In een ander geval had een bedrijfsrevisor verschillende brieven van een B.V.B.A. als volmachtdrager ondertekend. Het briefwisselingsadres van de betrokken B.V.B.A. was trouwens op het persoonlijk adres van de revisor gevestigd. Bovendien had een N.V. een volmacht aan de betrokken bedrijfsrevisor verleend om haar te vertegenwoordigen “bij het beheer der belastingen, handelsregister, B.T.W., alle documenten zowel fiscaal als juridisch te ondertekenen en inzage te nemen in de dossiers”. De Commissie van Beroep oordeelde dat de revisor aldus niet was opgetreden als (statutair) zaakvoerder of bestuurder van vermelde vennootschappen of als koopman.

(201) *Jaarverslag IBR* 2001, 58.

(202) Tuchtcommissie IBR 9 mei 1996, Nr. 0113/95/N; *Jaarverslag IBR* 1996, 209 (uittreksel); Zie voor een ander precedent: Tuchtcommissie IBR 29 april 1993, Nr. 076/92/F (deelname aan het dagelijks bestuur van handelsvennootschappen gedurende twee jaar o.m. door deelname aan de werkvergaderingen van het beheerscomité, ontvangst en schrijven van brieven i.v.m. de commerciële strategie en andere aspecten van zijn partnership, bijwonen voor de vennootschap van een raad van bestuur, bankvolmachten - schrapping).

(203) Tuchtcommissie IBR 3 april 1998, Nr. 0140/98/N.

(204) Commissie van Beroep IBR 17 september 1998, Nr. 0140/97/N; *Jaarverslag IBR* 1998, 191-192 (*in extenso* weergegeven).

Hij had wel de vertegenwoordiging aanvaard en uitgeoefend op een wijze die aan toont dat hij rechtstreeks of onrechtstreeks deelnam aan het bestuur van deze vennootschappen, minstens dat hij verwarring schiep met de functie van zaakgelastigde en bijgevolg met de functie van koopman. Om die reden werd hem een schorsing opgelegd van vijftien dagen. De Commissie van Beroep nam hierbij in overweging dat de situatie inmiddels was geregulariseerd en dat het ondeontologisch optreden derden geen nadeel had berokkend (205).

156. Het verbod van art. 7bis Wet 22 juli 1953 wordt bevestigd en uitgebreid tot de drie jaar die de uitoefening van de functie als commissaris voorafgaan. De bedrijfsrevisor mag krachtens art. 12, § 1 K.B. 10 januari 1994 geen enkele revisorale opdracht aanvaarden in een onderneming waar hij gedurende de drie voorafgaande jaren de functie van bestuurder, zaakvoerder, afgevaardigde van het dagelijks bestuur of lid van het directiecomité bekleedt of heeft bekleed. Een personeelslid of een stagiair van de bedrijfsrevisor die zich in een dergelijke positie zou bevinden, mag geenszins bij de uitoefening van deze revisorale opdracht betrokken worden.

ii) Vertegenwoordiging van een handelsvennootschap

157. De Raad van het IBR oordeelt dat het verbod om (on)rechtstreeks een bestuursfunctie waar te nemen ook impliceert dat men een vennootschap niet beroepsmatig mag vertegenwoordigen. De Raad beschouwt dat dit besluit geen beletsel vormt voor een samenwerking met andere beroepsbeoefenaars wier statuut wel een fiduciaire vertegenwoordiging zou toelaten, die beperkt blijft tot de administratieve en boekhoudkundige aspecten van een vennootschap. Het nut van interprofessionele relaties bestaat er precies in om een samenwerking te organiseren op deze domeinen die niet tot de bevoegdheid van de bedrijfsrevisor behoren.

Een uitzondering wordt weliswaar gemaakt voor de neerlegging van de jaarrekening bij de Nationale Bank van België. De mogelijkheid om zelf die stukken te overhandigen, levert inderdaad voor de commissaris de waarborg dat de stukken die worden neergelegd conform zijn met deze die de algemene vergadering heeft goedgekeurd (206).

iii) Domiciliëring

158. De Juridische Commissie van het IBR heeft geoordeeld dat de domiciliëring van een handelsvennootschap ten kantore van een bedrijfsrevisor geen daad van bestuur was. Nochtans moeten zulke praktijken en principes geweerd worden, want deze zouden ertoe kunnen leiden dat de onafhankelijkheid van de revisor in gevaar gebracht wordt doordat de domiciliëring dikwijls verbonden is aan diensten die rechtstreeks kunnen te maken hebben met het bestuur. Dit vermoeden zou volgens sommigen nog versterkt worden door het feit dat sommige kantoren de gewoonte hebben aangenomen in hun kantoor de zetel te vestigen van handelsvennootschappen waarvan zij bepaalde bestuursactiviteiten op zich nemen.

159. De Juridische Commissie heeft onderstreept dat in sommige gevallen het verbod moet worden opgeheven en dit onder meer wanneer de bedrijfsrevisor de functie

(205) Commissie van Beroep IBR 22 oktober 1998, Nr. 0142/98/N; *Jaarverslag IBR 1998*, 193-194 (*in extenso* weergegeven) (schorsing van vijftien dagen) hervormt (met betrekking tot strafmaat) Tuchtcommissie IBR 30 juni 1998, Nr. 0142/98/N (schorsing van twee maanden).
(206) *Jaarverslag IBR 1993*, 59.

van vereffenaar uitoefent. In dit geval mag de zetel van de vennootschap in vereffening naar zijn kantoor overgebracht worden. Bovendien zou de bedrijfsrevisor in speciale omstandigheden en voor een beperkte periode de domiciliëring in zijn kantoor mogen aanvaarden, maar het zou toch aangewezen zijn dat hij hiervoor vooraf aan de Raad van het IBR de toestemming vraagt (207).

Voor een domiciliëring bij een revisorenkantoor in de opstartfase van een vennootschap, waarvan de voornaamste aandeelhouders niet in België woonachtig zijn, zou de Raad voor een in de tijd beperkte duur kunnen aanvaarden dat een bedrijfsrevisor de domiciliëring van die vennootschap zonder activiteiten in zijn kantoor toelaat.

In een bijzonder geval heeft de Raad vastgesteld dat de ten kantore van de bedrijfsrevisor gedomicilieerde vennootschap waarbij de revisor optrad als commissaris, een vennootschap was die geen enkel economisch bedrijf meer voerde, en waarvan de aandelen samengebundeld waren in handen van een buitenlandse vennootschap. Eén van de personeelsleden daarvan was gemachtigd om te tekenen en stond persoonlijk in voor het administratieve beheer. In voorliggend geval oordeelde de Raad niet dat er een overtreding was op de regels inzake onafhankelijkheid, maar heeft de betrokken confrater wel aangeraden een andere oplossing te zoeken voor het administratieve probleem van die vennootschap (208).

4. Vereffenaar

160. In art. 7bis Wet 22 juli 1953 wordt met opzet de taak van vereffenaar niet vermeld. Art. 5 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren bevestigt deze zienswijze. Krachtens deze bepaling mag de bedrijfsrevisor functies, mandaten of opdrachten vervullen die hem toevertrouwd worden door de gerechtelijke overheden, hierbij inbegrepen de opdracht van de curator of in het kader van de vereffening van een handelsvennootschap (209).

De Raad van het IBR heeft dan ook steeds geoordeeld dat de functie van vereffenaar uit de aard der zaak behoort tot de categorie van opdrachten van vertrouwen en controle, waarmee de bedrijfsrevisor moet kunnen belast worden en heeft zich uitgesproken ten gunste van de verenigbaarheid, onder dit voorbehoud dat het gaat om een ware vereffening en niet om een voortzetting van bedrijvigheid onder de dekmantel van de vereffening.

Die beslissing blijft onverminderd van toepassing in het geval van een vereffening buiten rechte. Het mag niet tot de bevoegdheid van de vereffenaar behoren om het bedrijf van de vennootschap voort te zetten. Wanneer de revisor voor de vereffening ook de functie van commissaris uitoefende, moet hij zich eveneens de vraag stellen naar het bestaan van een mogelijk belangenconflict. Dit zou het geval kunnen zijn wanneer de vereffenaar een beoordeling moet geven over de werkzaamheden van de commissaris of bepaalde handelingen stellen waarbij de commissaris een tegengesteld belang zou hebben. Wanneer er gevaar voor een belangenconflict is, mag de commissaris de opdracht niet aanvaarden.

(207) *Jaarverslag IBR 1984*, 127.

(208) *Jaarverslag IBR 1992*, 36-37; *Vademecum IBR 2001*, 368.

(209) *Vr. en Antw.* Senaat, 15 februari 1994, vraag van de heer VALKENIERS, 4917.

Wanneer het daarentegen om een gerechtelijke opdracht gaat, geldt dit voorbehoud niet aangezien de bedrijfsrevisor onder toezicht van de rechterlijke macht zal handelen in het kader van een procedure die louter tijdelijk is. Er bestaan dan ook geen redenen om zich te verzetten tegen de aanstelling van een revisor in de hoedanigheid van gerechtelijk vereffenaar, curator, sekwester, voorlopig bewindvoerder of commissaris inzake opschorting (210).

5. Curator (in een kredietinstelling of een verzekeringsmaatschappij)

161. Aan de Raad van het Instituut werd de vraag gesteld of een bedrijfsrevisor – omwille van de bijzondere bekwaamheid – de functie van curator kan uitoefenen in een kredietinstelling of een verzekeringsmaatschappij, ook wanneer de instelling die hem een erkenning heeft verleend, partij zou kunnen zijn in een geschil in de loop van de rechtspleging.

Na het verslag van de Commissie Ethische zaken oordeelt de Raad dat het verlenen van een erkenning, of zelfs het toezicht dat door de instelling voor prudentiële controle op de confrater wordt uitgeoefend, uitsluitend betrekking heeft op de opdrachten waarvoor hij is erkend. Met andere woorden, de curator van een kredietinstelling of van een verzekeringsmaatschappij is, voor de uitoefening van zijn opdracht als curator, niet aan het toezicht van de instelling voor prudentiële controle onderworpen. Alleen de rechtbank van koophandel is bevoegd, en meer in het bijzonder de rechter-commissaris.

Indien de instelling voor prudentiële controle zich zou inmengen in de uitoefening van de opdracht als curator, zou de bedrijfsrevisor onmiddellijk moeten concluderen tot het bestaan van een belangenconflict, hetgeen hem met toepassing van artikel 7 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 noopt tot ontslag.

Het feit dat de curator ertoe zou kunnen worden gebracht de aansprakelijkheid van een confrater die eveneens werd erkend in het gedrang te brengen, of zelfs van de instelling voor prudentiële controle, is in se geen belemmering voor de uitvoering van zijn opdracht. Hoe dan ook zal de revisor moeten nagaan in welke mate deze toestand geen belemmering vormt voor zijn onafhankelijk oordeel dat hij voor andere opdrachten moet geven of voor de goede uitoefening van zijn functie van curator (211).

6. Sekwester van aandelen

162. Een confrater die werd benaderd door een onderneming die hem de opdracht wilde toevertrouwen aandelen te bewaren waarvan zij eigenaar was, heeft de Raad om advies gevraagd. De Raad verwijst eerst naar zijn jaarverslag 1987 waarin wordt gesteld dat de bedrijfsrevisor een opdracht i.v.m. sekwester mag aanvaarden zonder dat er onverenigbaarheid ontstaat met de regels van het beroep (212).

(210) *Jaarverslag IBR 1987*, 58.

(211) *Jaarverslag IBR 1998*, 49.

(212) *Jaarverslag IBR 1987*, 58.

Dit houdt in dat de functie van bewaring van aandelen ook aan een bedrijfsrevisor kan worden toevertrouwd op voorwaarde dat deze laatste de nodige veiligheidsmaatregelen heeft genomen om zich met de vereiste benaarding van zijn opdracht te kwijten. Wanneer de bedrijfsrevisor een functie als commissaris vervult, moet nagegaan worden of die principiële toestemming verenigbaar is met de regels inzake onafhankelijkheid. In dit verband lijkt het uitgesloten dat de commissaris zou kunnen optreden als bewaarder van de aandelen van de gecontroleerde vennootschap of van een daarmee verbonden vennootschap. Dergelijke opdracht zou van aard zijn zijn onafhankelijkheid in opspraak te brengen. De functie van aandelenbewaarder zou een belangenconflict kunnen doen ontstaan met een groep aandeelhouders en zulks is onaanvaardbaar. Verder zouden een aantal mogelijke problemen in de uitvoering van de aanvullende opdracht negatieve gevolgen kunnen hebben voor de uitoefening van de wettelijke opdracht.

Wanneer het een revisorenvennootschap betreft kan de bewaarfunctie niet uitgeoefend worden door de vennootschap of door de vennoten indien de vennootschap of één van haar leden de functie van commissaris uitoefent bij de handelsvennootschap of een verbonden vennootschap waarvan de aandelen moeten worden bewaard.

7. Bestuurdersmandaat in een vzw

163. Herhaaldelijk werd aan de Raad gevraagd of een bedrijfsrevisor de functie van bestuurder in een vzw kan uitoefenen.

Artikel *7bis* van de Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren verbiedt de bedrijfsrevisor een commercieel bedrijf of een taak van bestuurder of zaakvoerder uit te oefenen in een handelsvennootschap of in een vennootschap die de rechtsvorm van een handelsvennootschap heeft aangenomen, met uitsluiting van de professionele of interprofessionele vennootschappen, tenzij de taak hem werd opgedragen door de rechtbank. De bestuurdersfunctie in een vzw is in deze bepaling niet bedoeld. Dit werd trouwens bevestigd tijdens de parlementaire werkzaamheden van de Wet van 21 februari 1985 (213).

Daartegenover staat dat artikel 4 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 ruimer is. Hierin wordt gesteld dat het de revisor verboden is deel te nemen aan het bestuur van elke onderneming, zoals bedoeld in artikel 1 van de Wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen, met uitzondering van de professionele en interprofessionele vennootschappen. Nu is artikel 1 van de Boekhoudwet ook toepasselijk op bepaalde vzw's, aangezien artikel 1, 4^o bepaalt dat de Wet toepasselijk is op instellingen, al dan niet met rechtspersoonlijkheid, die met of zonder winstoogmerk een commercieel, financieel of industrieel bedrijf uitoefenen en waarop de bepalingen van de wet bij koninklijk besluit van toepassing worden verklaard. Ongetwijfeld zal artikel 4 a) van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 ook toepasselijk zijn op de situaties waarin de Wet van 17 juli 1975 bij bijzondere wet toepasselijk is gemaakt. Daarmee zouden dan onder meer zijn bedoeld de ziekenhuizen, de ziekenfondsen, de interbedrijfsgeneeskundige diensten, de rusthuizen, alsook alle andere vzw's die een ondernemingsraad hebben.

In zijn Advies van 30 september 1991 over het tuchtreglement gaf de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat (thans Hoge Raad voor de Economische Beroepen) vol-

(213) *Parl. St.* Senaat 1983-84, nr. 715/2, 35.

gende toelichting: “Aangezien het onderscheid tussen commerciële en niet-commerciële doelstellingen vervaagt en in de ons omringende landen zelfs helemaal niet bestaat, zou het wenselijk zijn de onverenigbaarheid van deelname in bestuur en vertegenwoordiging uit te breiden tot iedere ondernemingsactiviteit, ongeacht het al dan niet winstgevendende doel van de onderneming. Het spreekt vanzelf dat het lidmaatschap van verenigingen zonder winsttoegmerk die geen ondernemingsactiviteiten hebben, niet onder dit verbod valt.”

De Commissie Ethische zaken zou dan ook kunnen aanbevelen dat het een bedrijfsrevisor toegelaten is een mandaat van bestuurder in een vzw te aanvaarden.

De Hoge Raad maakt een onderscheid waaruit blijkt dat de leden van het beroep de uitoefening van een functie in een vzw die geen ondernemingsactiviteit voert, moeten kunnen aanvaarden. De Commissie Ethische zaken is eveneens die mening toegedaan. Het moet de bedrijfsrevisoren toegelaten zijn posities te bekleden en een maatschappelijke rol te spelen in instellingen die geen gewin nastreven. Het is trouwens aangewezen dat die eventuele functies volledig “om niet” zouden worden uitgeoefend.

164. Wanneer er twijfel bestaat omtrent het begrip “ondernemingsactiviteit”, zal het vaak nuttig zijn het advies van het Instituut in te winnen.

In de vier gevallen die aan de Commissie Ethische zaken werden voorgelegd, is men tot volgende analyse gekomen.

- a) Een confrater vraagt of het mogelijk is om bestuurder-schatbewaarder te zijn van een vzw voor amateur-sportbeoefenaars. In zoverre die vzw geen ondernemingsactiviteit voert, mag de bedrijfsrevisor daarin een bestuurdersfunctie uitoefenen.
- b) In een ander geval heeft de voorgelegde vraag betrekking op een sociaal secretariaat. In toepassing van de wet, moet het sociaal secretariaat opgericht zijn als een vzw. De omstandigheid dat het sociaal secretariaat volgens de beginselen van een onderneming is georganiseerd, met name wat het doel betreft, heeft tot gevolg dat het een bedrijfsrevisor niet toegelaten is de functie van bestuurder uit te oefenen.
- c) In een derde geval vroeg een confrater of het mogelijk was een functie van bestuurder uit te oefenen in een onderwijsinstelling. De Commissie Ethische zaken oordeelt dat dergelijke functie met het beroep verenigbaar is.
- d) Functies als bestuurder in een Kamer van Koophandel werden eveneens aanvaard. Er is geen reden om een onderscheid te maken naargelang de vzw al dan niet op de economische activiteit is gericht.

8. Openbaar ambt

165. De commissaris mag in ondergeschikt verband geen betrekking uitoefenen bezoldigd door de Staat, de gewesten, de gemeenschappen, de provincies, de gemeenten, de agglomeraties en federaties van gemeenten of door een openbare dienst die afhangt van deze publiekrechtelijke rechtspersonen (art. 7bis, 3° Wet 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren).

i) Mandaat als lid van een wetgevend orgaan

166. Tijdens de parlementaire werkzaamheden naar aanleiding van de Wet van 21 februari 1985, werd verduidelijkt dat de bedrijfsrevisor wel een politiek mandaat mag uitoefenen (214). Een functie als verkozene valt ongetwijfeld niet onder het

(214) *Parl. St. Senaat* 1983-84, nr. 715/2, 35.

begrip “ondergeschikt verband” zoals bedoeld in art. 7bis van de Wet van 22 juli 1953.

167. De parlementsleden, de leden van de gewest-, gemeenschaps-, provincie-, of gemeenteraden kunnen hun politiek mandaat uitoefenen zonder dat dit de verdere uitoefening van hun beroep in het gedrang brengt. De vraag die hierbij rijst, houdt verband met de uitoefening van revisorale opdrachten in vennootschappen die afhangen van de overheidsinstanties op het niveau van de betrokken macht.

168. De commissaris moet te allen tijde een objectieve en onpartijdige houding aannemen (art. 8 van het K.B. van 10 januari 1994). Kan iemand die een functie als verkozene uitoefent aan die voorwaarde voldoen? De Raad van het IBR meent de vraag bevestigend te mogen beantwoorden, maar een dubbel voorbehoud wordt gemaakt.

Vooreerst moet de revisor steeds in het licht van de concrete omstandigheden van de onderneming nagaan of zijn objectiviteit verzekerd is in de ogen van de derden-belanghebbenden. Indien hij daaromtrent twijfels heeft, zal hij er de voorkeur aan geven zich te onthouden.

Vervolgens is het evident dat een andere conclusie zich opdringt wanneer de revisor betrokken is bij beheersfuncties, ook al gebeurt dit zijdelings en is dit slechts voorlopig (215).

ii) Politiek mandaat op uitvoerend niveau

169. Op voorstel van de Commissie Ethische zaken heeft de Raad van het IBR de verenigbaarheid onderzocht tussen een politieke uitvoerende functie en de uitoefening van het beroep.

Ten aanzien van de bedrijfsrevisor die op nationaal, gemeenschaps- of gewestniveau een functie aanvaardt die hem met de politieke leiding van een departement van de uitvoerende macht belast (bedoeld zijn onder meer ministers of staatssecretarissen) of die als medewerker fungeert van een persoon die met de leiding is belast (kabinetschef, kabinetsmedewerker, enz.), wat ook de benaming van de functie moge zijn en voorzover de betrokken persoon niet is opgenomen in het ambtenarencorps, neemt de Raad van het IBR het volgend standpunt in.

1°) De in dit advies bedoelde functies worden, in principe, niet beschouwd als functies uitgeoefend in een ondergeschikt verband in de betekenis van art. 7bis van de Wet van 22 juli 1953 en zij brengen de waardigheid of de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor niet in het gedrang. Zij verplichten de bedrijfsrevisor niet om ontslag te nemen.

2°) De bedrijfsrevisor die zo'n functie aanvaardt, kan, tijdens de duur van die functie en behoudens bijzondere afwijking door de Raad toegestaan, niet langer de verantwoordelijkheid voor enige revisorale opdracht opnemen, met inbegrip van deze als vertegenwoordiger van een controlevennootschap.

(215) *Jaarverslag IBR 1995*, 64-65; *Vademecum IBR 2001*, 372.

Hij zal de professionele briefwisseling, gericht aan de bedrijven en instellingen waarbij zijn kantoor een revisorale opdracht uitoefent, niet persoonlijk tekenen. Deze briefwisseling wordt ondertekend door een andere bedrijfsrevisor op wie hij, met naleving van artikel 18 van het K.B. van 10 januari 1994, een beroep doet.

3°) De bedrijfsrevisor die een dergelijke functie aanvaardt, moet de Raad alle noodzakelijke inlichtingen verstrekken betreffende de wijze waarop zijn kantoor of het kantoor waarvan hij deel uitmaakt gedurende de periode van zijn verhindering zal worden beheerd. Ingeval de bedrijfsrevisor niet de nodige garanties kan bieden dat zijn klanten geen nadeel zal ondervinden, kan de Raad van het IBR hem opleggen dat hij om de weglating van de ledenlijst van het Instituut verzoekt gedurende de periode tijdens dewelke hij bedoelde functie uitoefent.

4°) De bedrijfsrevisor die een dergelijke functie uitoefent mag geen revisorale opdracht aanvaarden of voortzetten in een instelling die onder de bevoegdheid of onder de rechtstreekse voogdij valt van dit departement, hetzij direct, hetzij indirect, via personen met wie hij beroepsmatig samenwerkt. Artikel 12, § 1 van het K.B. van 10 januari 1994 is van toepassing.

Zowel gedurende als na de uitoefening van zijn functie zal de bedrijfsrevisor geen adviezen verstrekken of verslagen afgeven voor die gevallen waar hij betrokken was in de besluitvorming.

5°) De stukken en briefwisseling uitgaande van het kantoor van de betrokken revisor kunnen, zoals voorheen, zijn naam blijven vermelden. Behoudens toestemming van de Raad, zal de bedrijfsrevisor wel verzaken aan elke functie van bestuurder of zaakvoerder in de revisorenvereniging (216).

De regeling die door de Raad van het IBR werd vastgelegd, werd formeel bevestigd door de invoering van art. 5, § 6 K.B. van 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Het lid dat geroepen is een politiek mandaat uit te oefenen op uitvoerend niveau blijft ingeschreven op de ledenlijst met verplichting de bijdragen te betalen, maar hij moet zich onthouden van het ondertekenen van de beroepsmatige briefwisseling en verslagen en, meer algemeen van het stellen van elke beroepsmatige activiteit gedurende de periode dat hij verhinderd is.

iii) Regeringscommissaris

170. Een regeringscommissaris bevindt zich niet noodzakelijk in “ondergeschikt” verband.

171. Bij gebrek aan expliciete toelating c.q. verbod voor de uitoefening van de taak als regeringscommissaris door een bedrijfsrevisor, is het bijgevolg noodzakelijk om de eigenlijke inhoud van de opdracht te analyseren. In essentie komt het hierop neer dat de persoon die de functie van regeringscommissaris waarneemt, door de regering belast wordt met het toezicht op bepaalde instellingen en op die manier namens de regering controle uitoefent inzake de activiteiten van de desbetreffende organismen.

(216) *Jaarverslag IBR 1995*, 64-65; *Vademecum IBR 2001*, 372-373.

De Raad van het IBR acht de functie vrij vergelijkbaar met die van een commissaris, weliswaar met uitzondering van het feit dat de regeringscommissaris zetelt in de raad van bestuur met raadgevende stem, en vooral dat hij zijn veto kan stellen ten aanzien van bepaalde beslissingen die strijdig zijn met de wet of met het algemeen belang, waarbij hij, in voorkomend geval, optreedt als vertegenwoordiger van de uitvoerende macht in de verwezenlijking van het beleid.

Deze laatste bevoegdheid zou vergelijkbaar kunnen zijn met die van de erkende commissaris tegenover de Commissie van het Bank- en Financieuzen (art. 55 van de Wet van 22 maart 1993 op het statuut van en het toezicht op de kredietinstellingen) en de erkende commissaris tegenover de Controledienst voor de Verzekeringen (art. 40 van de Wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen). De regeringscommissaris heeft evenwel niet enkel een mededelingsplicht, met het daaraan verbonden schorsingsrecht, ten aanzien van beslissingen die hij strijdig acht met de wet, het decreet, de statuten, maar ook ten aanzien van de beslissingen die ingaan tegen het algemeen belang. Deze appreciatie is onmogelijk zonder zich op het vlak van het beheer te begeven. Rekening houdend met art. 4 a) van het K.B. van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, waarbij gesteld wordt dat de revisor zich, rechtstreeks of onrechtstreeks, moet onthouden van enige deelname aan het bestuur, impliceert dit dat de bedrijfsrevisor de hoger omschreven functie van regeringscommissaris niet kan aanvaarden.

Tot besluit kan worden gesteld dat de opdracht van regeringscommissaris verenigbaar zou zijn met het beroep van bedrijfsrevisor, in de mate dat de taak in volkomen onafhankelijkheid zou kunnen worden uitgeoefend, zonder dat de betrokkene verplicht kan worden de richtlijnen die hem zouden gegeven worden door zijn opdrachtgever op te volgen. In dit geval is evenwel niet duidelijk waarom dergelijke verantwoordelijkheden niet vertaald zouden worden naar een gewone opdracht van de revisor bij de instellingen van openbaar nut (217).

iv) Lekenrechters

172. Rechterlijke functies (zoals rechter in handelszaken, rechter in sociale zaken) die geen ondergeschikt verband impliceren, worden wel verenigbaar geacht (218).

v) Voltijds lid van de Raad voor de Mededinging

173. De Raad heeft beslist dat de uitoefening van het beroep van bedrijfsrevisor onverenigbaar is met de taak van voltijds lid van de Raad voor de Mededinging, meer in het bijzonder omwille van de voorschriften van artikel 17 van de gecoördineerde wetten op de Raad voor de Mededinging van 1 juli 1999. Art. 17, § 4, derde lid van deze gecoördineerde wetten bepaalt: "Tijdens de hele duur van hun mandaat mogen de voorzitter, de ondervoorzitter en de twee leden die aangewezen zijn voor een voltijdse functie, geen enkele andere beroepsactiviteit uitoefenen. De Koning kan echter, op voorstel van de minister, de uitoefening van een aanvullende en bijkomende beroepsactiviteit toestaan, voorzover die activiteit verenigbaar is met de uitoefening van een mandaat in de Raad voor de Mededinging" (219).

(217) *Jaarverslag IBR* 1994, 48.

(218) *Vademecum IBR* 2001, 361.

(219) *Jaarverslag IBR* 2000, 34.

9. Opdrachten voorbehouden aan andere beroepsbeoefenaars

174. Een revisor mag geen opdrachten vervullen die specifiek behoren tot een ander beroep, behalve in de mate dat deze door de wet of door de reglementen met de uitoefening van het beroep verenigbaar zijn verklaard (art. 4 K.B. 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren).

De bijstand van een vennoot bij de uitoefening van de individuele onderzoeks- en controlebevoegdheid is een monopolie voorbehouden aan de accountant (art. 166 W. Venn.).

B. Toegelaten nevenactiviteiten

1. Lidmaatschap van het beheerscomité van een waarborgfonds

175. De overheid wenst geregeld een beroep te doen op een revisor voor de analyse van de financiële staten teneinde de expertise van een aantal openbare instellingen te verstevigen (bv. de Vlaamse Commissie voor Preventief Bedrijfsbeleid; het Beheerscomité van het Waarborgfonds voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, het Comité van Toezicht belast met de opvolging van de participaties van een intercommunale). De Raad van het IBR acht de uitoefening van die functies met het beroep van bedrijfsrevisor verenigbaar, in de mate dat zij de revisor niet betrekken in het beheer van een onderneming in de zin van de Boekhoudwet (*supra* randnr. 154). De bedrijfsrevisor kan gevraagd worden diensten te verstrekken als extern deskundige, maar hij kan in geen geval lid zijn van een comité dat beheersverantwoordelijkheden uitoefent binnen een entiteit die als onderneming in de zin van de Boekhoudwet kan worden bestempeld. Verder moet de revisor ook oog hebben voor belangenconflicten (220).

2. Bijzonder commissaris bij de Controledienst voor de Verzekeringen

176. De functie van bijzonder commissaris aangesteld door de Controledienst voor de Verzekeringen met toepassing van art. 26, § 4,1° van de Wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen kan toevertrouwd worden aan een bedrijfsrevisor. Het optreden van een bijzonder commissaris kan inderdaad vergeleken worden met dat van de commissaris, die wordt benoemd door een rechtbank overeenkomstig art. 7*bis*, 2° van de Wet van 22 juli 1953. Bovendien oefent de bijzonder commissaris zijn functie uit onder toezicht van de Controledienst (221).

IV. Publiciteitsverbod

177. Zoals voor de meeste vrije beroepen, bestaan er voor de bedrijfsrevisor een aantal regels omtrent de wijze waarop hij zich aan het publiek kenbaar mag maken. In het verleden heeft de strikte interpretatie van het reclameverbod, zoals opgenomen in het vroeger geldend artikel 3 van het koninklijk besluit van 16 maart 1957, heel wat stof doen opwaaien, en aanleiding gegeven tot uitvoerige discussies en tuchtrechtelijke veroordelingen. Sindsdien is de materie echter in continue evolutie, die haar voorlopige synthese vindt in de artikelen 26 en 27 van het K.B. van 10 januari

(220) *Jaarverslag IBR 1998*, 47.

(221) *Jaarverslag IBR 1998*, 48.

1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren. Als algemene regel kan voortaan gesteld worden dat publiciteit in principe toegelaten is. Ronseling (“démarchage”) daarentegen is verboden, aangezien dit moet beschouwd worden als een commerciële techniek die indruist tegen de waardigheid van het ambt en de ethiek van het vrij beroep (222).

A. Verbod tot ronseling

178. Het is de revisor verboden cliënten te ronselen en (223) een dienstaanbod te doen (art. 26, lid 1 koninklijk besluit van 10 januari 1994). Met “dienstaanbod” wordt hier het juridisch begrip bedoeld, namelijk een aanbod dat voldoende aanwijzingen bevat nopens de aard van de verstrekkingen en de prijs (224). De oorspronkelijk opgestelde tekst nam de formulering over van het koninklijk besluit van 1957 en had het over een eenzijdig dienstaanbod. De term “eenzijdig” werd op verzoek van de Raad van State geweerd, omdat de uitdrukking overbodig is wanneer die in samenhang met dienstaanbod wordt gebruikt. Het kan niet in de bedoeling van de wetgever liggen de leden van het Instituut te verbieden een offerte te maken wanneer ze daartoe aangezocht worden of in te gaan op een offerteaanvraag die uitgaat van de overheid (225). Moet als “ronseling” worden beschouwd een gezamenlijk dienstaanbod of een prijsvermindering voor meerdere diensten van verschillende aard, waaronder een revisorale opdracht (226).

Een revisor schreef een brief naar een klant waarvan de revisor duidelijk wist dat de confrater met wie hij vroeger in associatie was de commissaris was. Hij schreef dit op een ogenblik dat de betrokkene uit zijn vroegere beroepservaring wist dat het mandaat van de revisor een einde nam. De Tuchtcommissie oordeelde dat de brief een ongevraagd dienstaanbod bevatte vermits 1° de betrokkene in dezelfde brief laat blijken dat hij enerzijds een grote revisorale kwaliteit heeft aan te bieden en bovendien dat hij, door zijn in dit dossier opgebouwde kennis, een voordelige offerte kan aanbieden; 2° de aangeboden honoraria voor het mandaat van commissaris niet gespeend blijken te zijn van enige commerciële activiteit; 3° de betrokkene in dezelfde brief verwijst naar een aangenaam onderhoud dat hij met de verantwoordelijke van deze vennootschap had op 30 november 1994, zijnde anderhalf jaar voor het schrijven van die brief. De Commissie van Beroep bevestigde de uitspraak van de Tuchtcommissie (227). De Commissie van Beroep achtte de handelswijze van de betrokken revisor ook deloyaal t.o.v. de confrater als men zonder contact op te nemen met de confrater die een commissarismandaat bekleedt een heus dienstaanbod doet. De

(222) V. VAN DE WALLE, “Deontologie van de bedrijfsrevisor”, in *De revisorale controle van de statutaire en geconsolideerde jaarrekeningen*, Brussel, Bruylant, 2000, 44.

(223) Het is voor de toepassing van de regels onbelangrijk dat in de Nederlandse tekst van art. 26 K.B. 10 januari 1994 de begrippen ronseling en dienstaanbod verbonden worden door “en”, terwijl dit in het Frans gebeurt door “ou”.

(224) Vgl. anders: Tuchtcommissie IBR 29 maart 1996, Nr. 0112/95/N; *Jaarverslag IBR 1995*, 194 (het dienstaanbod mag niet vergeleken worden met het aanbod van het contractenrecht); Tuchtcommissie IBR 4 december 1996, Nr. 0121/96/F *Jaarverslag IBR 1996*, 216 (dat de omstandigheid dat dit aanbod gebeurt is zonder aanduiding van de prijs van de aangeboden diensten, niet relevant is; dat inderdaad dit aanbod is gebeurd in het kader van de démarchage door (X), handelsvennootschap, terwijl dergelijke démarchage, om het even of dit direct dan wel indirect gebeurt, voor de bedrijfsrevisor verboden is door art. 26, 1° K.B. van 10 januari 1994).

(225) *Jaarverslag IBR 1993*, 34.

(226) *Jaarverslag IBR 1995*, 73.

(227) Tuchtcommissie IBR 26 maart 1997, Nr. 0122/96/N; *Jaarverslag IBR 1996*, 220.

Commissie van Beroep besloot dat de houding van de betrokkene meer is dan een uit de hand gelopen ruzie tussen twee bedrijfsrevisoren; dat hij langs ondeontologisch dienststaanbod om, heeft trachten te bekomen wat hij door onderhandelingen met zijn confrater (...) niet kon bereiken; dat hij niet alleen t.o.v. zijn confrater maar ook t.o.v. zijn cliënten een houding heeft aangenomen die een bedrijfsrevisor onwaardig is (228).

Een revisor stuurde brieven naar tientallen hogescholen. In de brief werd a) gezegd dat de brief betrekking had op de revisorale controle m.b.t. de nieuwe hogescholen in de Vlaamse Gemeenschap; b) er werd herinnerd aan het feit dat een viertal weken voordien, door middel van een brief, vergezeld van een brochure met "informatie over de activiteiten van ons kantoor", c) de betrokken revisor zijn "expertise en ondersteuning aanbood", m.b.t. de boekhoudkundige aspecten van de werking van uw hogeschool; d) gevraagd wordt een bijgevoegd formulier in te vullen "teneinde ons aanbod concreet te kunnen toelichten en in de hoop op een mogelijke samenwerking", waarop een individueel contact wordt aangekondigd in de loop van de eerste drie weken van september. Hieromtrent geïnterpelleerd door het Instituut verklaarde de revisor dat "wegens oververmoeidheid tijdens de normale verlofperiode een aantal standaardbrieven getekend werden, die onder strikte voorwaarden verstuurd mochten worden". Deze wijze van handelen waarbij, enerzijds, gebruik wordt gemaakt van vergelijkende gegevens omtrent de prijs, zij het volgens de nogal wazige formulering van "bijzonder gunstige voorwaarden" en, anderzijds, de betrokkene zich met het oog op een individueel contact naar de instelling toe zal bewegen (misschien door een bezoek ter plaatse, maar misschien ook per telefoon, per brief enz.), met het oog op het tot een goed einde brengen van de onderhandelingen, moet gekwalificeerd worden als het door artikel 26 K.B. 10 januari 1994 verboden ronselen. Van een bedrijfsrevisor mag verwacht worden, ook al is het vakantie en heerst oververmoeidheid, dat dergelijke brieven niet alleen niet worden verstuurd, maar ook niet worden ondertekend, en zelfs niet worden opgesteld (229).

179. Het is de bedrijfsrevisor verboden om rechtstreeks of onrechtstreeks meerdere al dan niet verbonden diensten, waaronder een revisorale opdracht, aan te bieden. De vergoeding voor een revisorale opdracht mag in geen enkel opzicht afhankelijk zijn van andere diensten die door de bedrijfsrevisor of door een persoon met wie een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat, worden verstrekt in dezelfde onderneming of in een verbonden onderneming (art. 26, lid 2 koninklijk besluit van 10 januari 1994). Hiermee wordt de bedrijfsrevisor verboden over te gaan tot ronseling onder de vorm van een gezamenlijk dienststaanbod of van een prijsvermindering voor meerdere diensten van verschillende aard, waaronder een revisorale opdracht. De revisorale opdracht dient autonoom te zijn en het budget ervoor voldoende. Bijgevolg is het verboden een revisorale opdracht afhankelijk te maken van de vergoeding van andere diensten die worden verstrekt in dezelfde onderneming of in een verbonden onderneming (230).

Art. 26, 2° van K.B. van 10 januari 1994 heeft inderdaad betrekking op een revisorale opdracht gepaard gaand met een niet-revisorale opdracht. Worden dus duidelijk luidens de bepalingen van art. 26 uitgesloten, een dienststaanbod dat tegelijk revisora-

(228) Commissie van Beroep IBR, Nr. 0122/96/N; *Jaarverslag IBR 1997*, 209.

(229) Commissie van Beroep IBR 26 september 1996, Nr. 0112/95/N; *Jaarverslag IBR 1996*, 207 (schorsing van één maand) bevestigt Tuchtcommissie IBR 29 maart 1996, Nr. 0112/95/N; *Jaarverslag IBR 1995*, 194 (schorsing van één maand).

(230) *Jaarverslag IBR 1993*, 34.

le en fiscale diensten zou omvatten, of een aanbod om die diensten tegen een globale, al dan niet forfaitaire, vergoeding te verstrekken, of nog de indirecte bezoldiging voor een revisorale opdracht in een dochter via de vergoeding voor andere al dan niet revisorale opdrachten die aan de moeder worden verstrekt (231).

In een brief bood een revisor (ongevraagd) zijn know-how aan inzake revisorale controle en dit “tegen bijzonder gunstige voorwaarden” alsook “naar de expertise en ondersteuning met betrekking tot de boekhoudkundige aspecten van de werking van de nieuwe hogescholen”. Hierdoor wordt samen met revisorale controle nog een dienst aangeboden die daar niet onder valt, hetgeen uitdrukkelijk verboden wordt door art. 26, tweede lid K.B. 10 januari 1994 (232).

180. Artikel 26, tweede lid van het K.B. van 10 januari 1994, is in dezelfde mate van toepassing op een kantoor op zich, als op een interprofessionele groepering.

In de veronderstelling dat het om een kantoor op zich gaat, zal een aanbod dat wordt gedaan voor meerdere diensten van verschillende aard, maar weliswaar verenigbare diensten, een duidelijk onderscheid moeten maken tussen de revisorale opdracht en de andere diensten en de cliënt de mogelijkheid bieden om alleen de revisorale opdracht te kiezen. Ook in de honoraria moet er een duidelijk onderscheid worden gemaakt. En de vergoeding van de revisorale opdracht mag in geen enkel opzicht afhangen van andere diensten.

Wanneer de aanbiedingen worden gedaan door personen die verschillende beroepen uitoefenen, ook al bestaat er tussen hen een beroepsmatig samenwerkingsverband, kan van een gezamenlijk aanbod geen sprake zijn. Elk van de betrokken beroepsbeoefenaars moet zijn verantwoordelijkheid opnemen in de verbintenis, voor het deel dat hem aanbelangt. Het is uiteraard uitgesloten dat iemand die niet over de hoedanigheid van bedrijfsrevisor beschikt, een bedrijfsrevisor zou kunnen verbinden. Bovendien geeft het ondertekenen op briefpapier, met de hoofding van de houders van een ander beroep, aanleiding tot verwarring. Dergelijke praktijk kan dan ook niet worden geduld.

In de veronderstelling van een internationaal aanbod, kan dat onmogelijk het Belgische revisorenkantoor verbinden zonder de individuele toestemming van dit kantoor. Het zou strijdig zijn met de deontologie om een internationaal samenwerkingsakkoord te ondertekenen dat de deontologie van de bedrijfsrevisor niet zou eerbiedigen (233).

Een interessant toepassingsgeval uit de tuchtrechtspraak betrof een revisorenvennootschap die deel uitmaakt van een internationaal netwerk. In casu werden door Kantoor A, Management Consultants diensten aangeboden aan hogescholen, waaronder revisorale diensten. Volgens de Tuchtcommissie was het niet ondenkbaar dat de bestemmingen het Kantoor A, Management Consultants als schijnlasthebber van Kantoor A, Bedrijfsrevisoren zouden beschouwen, wat deontologisch niet geoorloofd is, gelet op het verbod van een dienstaanbod. Het verweer van het Kantoor A, Bedrijfsrevisoren dat de handeling van Kantoor A, Management Consultants een

(231) *Jaarverslag IBR 1995*, 73.

(232) Commissie van Beroep IBR 26 september 1996, nr. 0112/95/N (schorsing van één maand).

(233) *Jaarverslag IBR 1995*, 74.

handeling is van een derde die haar bevrijdt van enige aansprakelijkheid wegens schending van art. 26, lid 2 K.B. 10 januari 1994 werd dan ook door de Tuchtcommissie verworpen. De Tuchtcommissie oordeelde dat een tuchtstraf moest worden opgelegd aan de (revisoren)vennootschap die ertoe strekt om er voorgoed voor te zorgen dat op efficiënte wijze en in alle omstandigheden de onafhankelijkheid in de schoot van de groep waarvan zij deel uitmaakt wordt gegarandeerd, met name doordat de partners daadwerkelijk rekening gaan houden met de specifieke verplichtingen voor het beroep van bedrijfsrevisor. Rekening houdend met het feit dat de revisorenvennootschap tot op heden nog niet het voorwerp had uitgemaakt van een tucht-sanctie werd die sanctie herleid tot een berisping (234).

B. Verbod van reclame

1. Notie reclame

181. De bedrijfsrevisor mag in het openbaar objectieve informatie over zijn kantoor mededelen, voorzover hij de voor de leden van het beroep gepaste discretie niet in het gedrang brengt. In geen geval mag verwezen worden naar de al dan niet vergelijkende gegevens inzake tarieven of kwaliteit. Welke media er ook gebruikt worden, de reclametechnieken die niet tot doel hebben objectieve informatie te verschaffen, zijn niet in overeenstemming met de plichtenleer (art. 27 lid 1 K.B. 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren). De naleving van dit voorschrift dient objectief getoetst te worden. De bedoeling van de partijen om al dan niet publiciteit te maken is irrelevant (235).

In het tijdschrift “Ondernemen” uitgegeven door de Kamer van Koophandel en Nijverheid van Leuven verscheen volgend bericht: kantoor X: revisoraat op maat van de onderneming (na een korte situering van het bedrijfsrevisoraat in België) “Bedrijfsrevisor X heeft hierop gepast gereageerd door de controlewerkzaamheden zoveel mogelijk te automatiseren zodat nu meer tijd wordt vrijgemaakt voor adviesverlening (...). In het kantoor X worden de werkprogramma’s afgestemd op de behoefte van elke onderneming-klant, zodat werkelijk van “dienstverlening op maat” kan worden gesproken. Hierdoor kan het ereloon in belangrijke mate worden gedrukt.” De Tuchtcommissie oordeelde dat in casu de grens van de toegelaten informatie duidelijk was overschreden, doordat vergeleken wordt met andere kantoren – hoewel niet *nominatim* vermeld – die geen “werkprogramma afgestemd op de behoeften van elke onderneming-klant” zouden kunnen aanbieden (236).

In het tijdschrift “de Markt” verscheen een artikel dat luidde: “Het kantoor A is één van de voornaamste internationale organisaties van accountants, met meer dan 840

(234) Tuchtcommissie IBR 4 december 1996, Nr. 0121/96/F; *Jaarverslag IBR* 1996, 216-220; Vergelijk in dezelfde zin: Tuchtcommissie IAB 14 juli 1989, Nr. 7714/BVDS/IH/ij (een gelijkaardig geval betrof een Belgische accountantsvennootschap die een zustervenootschap had in Nederland met een identieke benaming. De Nederlandse accountantsvennootschap voerde publiciteit in België door actieve klantenwerving. De betrokken accountant voerde als verweer dat hij als eigenaar van het Nederlands administratiekantoor niet onderworpen was aan de Belgische wetgeving en dat hij geen verantwoording diende af te leggen voor daden welke hij namens zijn Nederlands kantoor stelde. Dit verweer werd echter verworpen. In hoger beroep gaf hij toe wellicht te voortvarend geweest te zijn door in dit rondschrijven ook melding te hebben gemaakt van zijn Belgische vestiging (Commissie van Beroep IAB 29 februari 1990, Nr. 5054.2N.44)).

(235) Tuchtcommissie IBR 21 februari 1986, Nr. 01/85/N.

(236) Tuchtcommissie IBR 24 november 1992, Nr. 057/92/N.

vennoten die verenigd zijn in 42 groepskantoren. Met zijn 230 bureaus verspreid over 29 landen worden meer dan 5000 mensen tewerkgesteld in 29 landen. Eén van de voornaamste vennoten in België is het kantoor Y dat 15 regionale kantoren heeft, 300 personen tewerkstelt en een omzet van 500 miljoen honoraria per jaar realiseert. Gelet op de wijzigingen in het vennootschapsrecht waarbij de commissarisfunctie wordt voorbehouden aan de leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren werden in België de heer R en S lid gemaakt van de associatie, gespecialiseerd in de audit van kleine en middelgrote ondernemingen. Zij hebben twee kantoren gelegen te ...". Dit werd duidelijk beschouwd als publiciteit (237).

182. De Commissie Ethische zaken van het IBR wees erop dat de hoeveelheid informatie die met toepassing van art. 27 van het K.B. van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren mag worden bekendgemaakt, rechtstreeks verband houdt met de media die voor de verspreiding van de boodschappen wordt gebruikt. Hoe ruimer de verspreiding, hoe beperkter de informatie moet zijn, omdat het gevaar voor gebrek aan objectiviteit groter wordt. Er is sprake van gebrek aan objectiviteit wanneer de tekst een waardeoordeel suggereert of wanneer de boodschap insinueert dat er verschillen bestaan in de kwaliteit van de dienstverlening van de aankondiger en die van zijn confraters.

Volgens de Commissie Ethische zaken zijn die regels toepasselijk op de openbare mededeling van informatie. Zij zijn niet rechtstreeks toepasselijk op mededelingen die gericht zijn tot een bepaalde geadresseerde of een beperkte groep geadresseerden, bv. de voorafgaande informatie aan de ondernemingsraad, een seminarie voor de klanten, een stuk met de voorstelling van het kantoor dat alleen op verzoek wordt overhandigd. Maar ook in die gevallen moet de revisor zijn boodschap beperken tot objectieve informatie en elke vergelijking inzake tarieven en kwaliteit vermijden, ook in formulieren die slechts beperkt worden verspreid.

Wanneer het formulier opgesteld is in naam van diverse leden van een netwerk die verschillende beroepsactiviteiten voeren, luidt de aanbeveling van de Commissie Ethische zaken dat in dergelijke aankondigingen een duidelijk onderscheid zou worden gemaakt tussen de diensten die elk lid van het netwerk verstrekt en dat verwar- ring tussen de activiteiten zou worden vermeden (238).

2. Deelname aan vraaggesprekken

183. Een bedrijfsrevisor mag deelnemen aan een openbaar gesprek over vragen van professionele aard en daarin een objectieve mening naar voren brengen. Een deelname aan een interview georganiseerd door journalisten, waarbij men in algemene bewoordingen antwoordt in verband met zijn opvatting over het beroep en geen enkele mededeling doet aan het publiek met betrekking tot de organisatie van het kantoor, de grootte ervan, de specifieke diensten of de cliënten ervan, kan dan ook geen aanleiding geven tot tuchtvervolging (239).

(237) Tuchtcommissie IBR 21 februari 1986, Nr. 01/85/N.

(238) *Jaarverslag IBR 1995*, 70; *Vademecum IBR 2001*, 435.

(239) Commissie van Beroep IBR 7 november 1990, Nr. 027/90/F; *Jaarverslag IBR 1991*, 130; *Vademecum IBR 2001*, 437 (uittreksel) bevestigt Tuchtcommissie IBR 12 april 1990, Nr. 027/90/F.

184. Wanneer een bedrijfsrevisor een vraaggesprek aangaat, dient hij zijn verantwoordelijkheid op te nemen voor het verloop van het interview. Het is noodzakelijk dat de tekst wordt voorgelegd vóór publicatie. Bij een voorafgaande lezing kan men desgevallend bepaalde zaken rechtzetten (240).

3. Vermeldingen op briefpapier

185. De vermelding op het briefpapier “lid van X International, mondiale organisatie die accountants groepeert of personen met een gelijkwaardige kwalificatie in hun land” werd geacht te suggereren dat men via de link diensten kan leveren die territoriaal onbeperkt zijn en kwalitatief gelijkwaardig, waar ze ook mogen geleverd worden (241).

4. Openbare vermelding van cliënten

186. Onafgezien van de verslagen die bekendgemaakt moeten worden in toepassing van de wet, mag de bedrijfsrevisor in het openbaar of in brochures geen gewag maken van de naam van één van zijn cliënten. In uitzonderlijke gevallen kan van deze regel afgeweken worden met toestemming van de cliënt, alsmede van de voorzitter van het Instituut (art. 27, derde lid van het K.B. van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren) (242).

C. Vermelding van specialismen

187. De Raad van het IBR acht het gebruik van de vermelding van specialist alleen maar in drie gevallen geoorloofd:

- wanneer de bedrijfsrevisor officieel is ingeschreven op een lijst die de hoedanigheid van specialist direct of indirect toekent. Bij wijze van voorbeeld kan het gaan om erkenningen afgegeven door de overheid, de Commissie voor het Bank- en Financiewezen, de Controledienst voor de Verzekeringen, als Consultant van de “Région Wallonne”, enz.;
- voor een diploma uitgereikt door een onderwijsinstelling door de Belgische of buitenlandse overheid erkend;
- voor een beroepstitel die met die van bedrijfsrevisor gelijkwaardig is of die ermee verenigbaar is toegekend door een buitenlandse beroepsinstelling (243).

D. Sponsoring

188. Verschillende confraters hebben de Raad van het Instituut vragen gesteld rond praktijken die als sponsoring kunnen worden bestempeld.

(240) Tuchtcommissie IBR 19 januari 1993, Nr. 054/91/N; *Jaarverslag IBR* 1992, 165.

(241) Tuchtcommissie IBR 21 februari 1986, Nr. 01/85/F.

(242) Zie voor een toepassing: Commissie van Beroep IBR 26 september 1990, Nr. 020/89/F (waarschuwing omdat de miskennis van het verbod om de naam van de cliënt kenbaar te maken eenmalig was en geen schending inhield van het beroepsgeheim).

(243) *Jaarverslag IBR* 1995, 75; *Vademecum IBR* 2001, 436.

189. Volgens de Commissie Ethische zaken moeten hoofdzakelijk drie elementen worden overwogen:

- naarmate de informatie meer bekendgemaakt wordt in een medium met ruime verspreiding moet die ook meer toegespitst zijn op strikt objectieve gegevens, zoals de naam, het beroep;
- er moet duidelijk erkend worden dat de openbare mededeling van objectieve informatie betreffende de revisor en zijn kantoor door de wet wordt toegelaten. Alleen informatie die een waardeoordeel suggereert, moet definitief worden geweerd;
- de informatie zal haar objectief karakter verliezen zodra zij tot doel heeft de revisor of zijn kantoor te onderscheiden van andere confraters.

Bijgevolg kan uit de voorgelegde gevallen waar alleen de naam, de beroepstitel en het adres van de revisor werden vermeld, geen sprake zijn van praktijken die indruisen tegen art. 27 van het K.B. van 10 januari 1994. Voor andere informatie zouden de gevallen concreet moeten worden onderzocht en dit rekening houdend met de context waarin zij openbaar wordt gemaakt.

De Commissie Ethische zaken is verder de mening toegedaan dat men niet uit het oog mag verliezen dat art. 3 van het K.B. van 10 januari 1994 de bedrijfsrevisor de verplichting oplegt zich te onthouden van elke handeling of houding die strijdig is met de waardigheid (244).

E. Beperkingen die aan de publiciteitsregels kunnen worden gesteld

1. Beperkingen vanuit het mededingingsrecht (245)

Zelfs al heeft een beroepsorde van de wetgever in hoofdzaak een opdracht van algemeen belang gekregen – namelijk te waken over de naleving van de deontologie en de behoorlijke beroepsuitoefening door de leden – dan nog belet dit niet dat deze beroepsorde beschouwd moet worden als een ondernemingsvereniging in de zin van de mededingingswet (art. 2, § 1). Het is dan ook uitgesloten dat concurrentiebeperkende regels zouden worden uitgevaardigd die niet vereist zijn om de fundamentele regels van het beroep te handhaven.

2. Beperkingen vanuit de vrije meningsuiting

190. De regels in verband met de reclame mogen niet te strikt worden uitgelegd, gelet vooral op de bescherming die ook op het commercieel domein, de vrijheid van meningsuiting heeft verkregen bij de staten die het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens hebben ondertekend (246). Beperkingen, die in niet-commerciële tuchtzaken worden gesteld aan het recht om bv. een interview te geven, moeten ingevolge deze principes worden herleid tot die misbruiken van de uitingsvrijheid die tot

(244) *Jaarverslag IBR* 1995, 68; *Vademecum IBR* 2001, 437.

(245) Cass. 7 mei 1999, *T.B.H.* 1999, 490-491 en 475-489; *Jaarverslag IBR* 1998, 48.

(246) Cf. het arrest Barthold van het E.H.R.M. te Straatsburg d.d. 25 maart 1985, série A., nr. 90, § 88, laatste al.; G. COHEN-JONATHAN, *La Convention européenne des droits de l'homme*, Parijs, Economica, 1989, 449 en vooral 459-463.

stand kwamen door het schenden van de verplichting tot loyauteit, terughoudendheid en discretie (247).

V. Verbod voor een stagiair om activiteiten uit te oefenen onder de vorm van een vennootschap

191. Gelet op het *intuitu personae* karakter van de stage, kunnen de stageverplichtingen niet via een vennootschap waargenomen worden. Het monopolie van de andere beroepsinstituten impliceert dat een stagiair geen verenigbare activiteiten, zoals dienstverlening op het vlak van controle, boekhouddiensten en adviesverlening kan uitoefenen via een rechtspersoon die niet erkend is bij één van de beroepsinstituten. De Juridische Commissie van het IBR is dan ook van oordeel dat het uitgesloten is dat een stagiair dergelijke activiteiten zou uitoefenen via een vennootschap die niet erkend is bij één van de beroepsinstituten. Een ereloonstaat voor stageprestaties via een vennootschap is evenmin aanvaardbaar (248).

(247) Commissie van Beroep IBR 2 december 1992, Nr. 0016/89/N, *Jaarverslag IBR* 1992, 158; J. VELAERS, *De beperkingen van de vrijheid van meningsuiting*, Antwerpen, Maklu, 1990, 616; Zie ook in dezelfde zin: Commissie van Beroep IAB 13 september 1995, Nr. 500N.94.5.

(248) *Jaarverslag IBR* 2001, 51.

I. De verplichting tot betaling van een lidmaatschapsbijdrage

A. Juridische basis van de verplichting tot betalen van een lidmaatschapsbijdrage

192. De leden betalen een jaarlijkse bijdrage, waarvan het bedrag en de inningsvoorwaarden in de reglementen van het Instituut worden bepaald (artikel 6 Wet 22 juli 1953).

1. Algemeen

193. De leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren betalen elk jaar a) een vaste bijdrage waarvan het bedrag jaarlijks door de algemene vergadering bepaald wordt, met een minimum van 250 EUR en een maximum van 1.250 EUR; b) een aanvullende veranderlijke bijdrage, die wordt berekend op de aan B.T.W. onderworpen omzet zoals aangegeven in de loop van het burgerlijk jaar dat voorafgaat aan het jaar waarin de bijdrage is verschuldigd. Deze bijdrage mag niet hoger zijn dan 2 % (artikel 7, eerste lid K.B. van 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het IBR, zoals gewijzigd bij artikel 6 K.B. van 12 maart 2000).

194. Jaarlijks bepaalt de algemene vergadering het bedrag van de vaste bijdrage en ook het percentage van de veranderlijke bijdrage (art. 7, derde lid K.B. van 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het IBR).

2. Inningsmodaliteiten van de vaste en veranderlijke bijdrage

195. De vaste en de veranderlijke bijdragen worden telkens voor de helft halfjaarlijks opgevraagd. De eerste helft van de veranderlijke bijdrage is een voorschot berekend op basis van de aangifte van het vorig jaar (art. 7, vijfde lid K.B. van 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het IBR, zoals gewijzigd bij art. 6 K.B. van 12 maart 2000).

i) Vaste bijdrage

196. De vennootschappen ingeschreven op de lijst der leden burgerlijke vennootschappen betalen de vaste bijdrage voor de leden natuurlijke personen (de bedrijfsrevisoren-vennoten, de revisoren-medewerkers, de revisoren-bedienden) die deel uitmaken van de vennootschap bij het begin van het semester waarop de bijdrage betrekking heeft (249).

197. De nieuwe leden betalen hun eerste vaste bijdrage berekend *prorata temporis* per geheel kwartaal, dat tussen hun inschrijving op de lijst en het einde van het jaar is begrepen. Voor de nieuwe leden die hun stage hebben volbracht, wordt de vaste bij-

(249) *Jaarverslag IBR 1989, 20; Vademecum IBR 2001, 319.*

drage tot de helft verminderd voor de periode tussen de inschrijving en het einde van het derde jaar volgend op het beëindigen van de stage. Deze bepaling is niet van toepassing op de nieuwe leden aan wie vrijstelling of vermindering van stage is toegestaan (art. 7, zesde en zevende lid koninklijk besluit van 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren).

198. Het lid dat ontslag neemt, is de bijdragen verschuldigd voor het half jaar waarin het ontslag neemt (art. 7, negende lid koninklijk besluit van 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren).

ii) Veranderlijke bijdrage

199. Voor de berekening van de veranderlijke bijdrage mogen de leden de honoraria die al aan bijdrage werden onderworpen in mindering brengen, ofwel omdat deze het voorwerp hebben uitgemaakt van een bijdrage op de omzet geïnd door een Instituut dat in het buitenland een functie uitoefent die gelijkaardig is aan deze van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, ofwel omdat die in het kader van een beroepsmatige samenwerking aan een ander lid werden gefactureerd (art. 7, tweede lid K.B. 20 april 1989).

Uit de gebruikte terminologie leidt de Raad af dat de wetgever duidelijk alleen heeft willen verwijzen naar BTW-begrippen. De omzet waarop de veranderlijke bijdrage berekend wordt, zal bijgevolg gelijk zijn aan het jaarlijks totaal van de roosters [00], [01], [02], [03] van de BTW-aangiftes van het voorbije burgerlijk jaar, verminderd met de daarop betrekking hebbende creditnota's en de "uitzonderlijke ontvangsten" (bv. verkoop van gebruikte bedrijfsmiddelen). Kosten gedaan voor rekening van en doorgerekend aan de cliënt zullen niet in mindering gebracht worden daar zij niet aan BTW onderworpen zijn en bijgevolg reeds bij de berekening werden uitgesloten (250).

Gevolggewend aan de reacties van een aantal leden en aan vragen die op de algemene vergadering van 27 april 2001 werden gesteld, heeft de Raad van het Instituut beslist om de facturatie van prestaties die door een revisorenvennootschap geleverd worden in haar Belgische middelenvennootschap met betrekking tot het beheer van de middelenvennootschap uit te sluiten uit de berekeningsbasis van de veranderlijke bijdrage (geen enkele facturering aan de middelenvennootschap die naderhand rechtstreeks of onrechtstreeks geherfactureerd wordt aan een derde mag afgetrokken worden) (251).

3. Specifieke gevallen

200. De vennootschappen in vereffening kunnen slechts gedurende één jaar op de ledenlijst ingeschreven blijven, te rekenen vanaf de datum van hun ontbinding. Zij worden van rechtswege doorgehaald op de ledenlijst op het einde van deze periode. De vennootschappen in vereffening betalen bijdragen overeenkomstig art. 7 van het huishoudelijk reglement van het IBR. De bijdragen opgevraagd gedurende het jaar dat volgt op de invereffeningstelling worden beschouwd als lasten van de vereffening. De bedrijfsrevisoren-vennoten zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de betaling van de verschuldigde bijdragen van de vennootschap tot aan haar doorhaling op de ledenlijst (art. 7bis K.B. 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk regle-

(250) *Jaarverslag IBR 2000*, 35.

(251) *Jaarverslag IBR 2001*, 64.

ment ingevoegd door art. 7 K.B. 12 maart 2000 tot wijziging van het huishoudelijk reglement).

4. Laattijdigheid verklaring van erewoord

201. Voor de inning van de veranderlijke bijdrage dient de commissaris uiterlijk op 31 maart van elk jaar de omzet mee te delen, aan de hand van een aangifteformulier dat de Raad opstelt. Het nalaten een dergelijke verklaring van erewoord af te geven of de laattijdigheid ervan leidt tot bijkomende werkzaamheden en kosten die door het ganse beroep worden gedragen. Dit impliceert derhalve een tekortkoming aan de waardigheid die men in acht dient te nemen t.o.v. (de confraters die deel uitmaken van) de organen van het beroep (252). Het houdt een schending in van de artikelen 2 en 3 K.B. van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren en artikel 7 K.B. van 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (253). Het niet antwoorden op aanmaningen van

(252) Zie voor precedentes in dit verband: Tuchtcommissie IBR 21 februari 1991, Nr. 047/91/F; *Jaarverslag IBR* 1991, 134 (schrapping); Tuchtcommissie IBR 23 april 1991, Nr. 044/90/N; *Jaarverslag IBR* 1991, 134 (berisping); Tuchtcommissie IBR 21 mei 1990, Nr. 045/90/N; *Jaarverslag IBR* 1991, 134 (berisping); Tuchtcommissie IBR 21 februari 1991, Nr. 046/90/N; *Jaarverslag IBR* 1991, 134 (berisping); Tuchtcommissie IBR 21 februari 1991, Nr. 048/91/F (schrapping) op verzet hervormd door Tuchtcommissie IBR 24 juni 1991; *Jaarverslag IBR* 1991, 135 (berisping); Tuchtcommissie IBR 22 oktober 1992, Nr. 0063/91/F, *Jaarverslag IBR* 1992, 168 (waarschuwing); Tuchtcommissie IBR 24 november 1992, Nr. 0055/91/N, *Jaarverslag IBR* 1992, 165 (berisping); Tuchtcommissie IBR 30 maart 1993, Nr. 0073/92/N (schorsing acht dagen); Tuchtcommissie IBR 2 september 1993, Nr. 0074/92/F (berisping); Tuchtcommissie IBR 28 februari 1995, Nr. 0100/94/N (schrapping); *Jaarverslag IBR* 1995, 186 (uittreksel); Tuchtcommissie IBR 28 februari 1995, Nr. 0106/95/N; *Jaarverslag IBR* 1995, 191 (uittreksel) (veroordeling bij verstek - schrapping hervormd in schorsing van één jaar door Commissie van Beroep IBR 31 mei 1995, Nr. 0106/95; Tuchtcommissie IBR 23 maart 1995, Nr. 099/94 (veroordeling bij verstek - schrapping); Tuchtcommissie IBR 1 juni 1995, Nr. 0104/95/F; *Jaarverslag IBR* 1995, 190 (uittreksel) (waarschuwing); Tuchtcommissie IBR 1 juni 1995, Nr. 0105/95/F (waarschuwing); Tuchtcommissie IBR 29 maart 1996, Nr. 0110/95/N; *Jaarverslag IBR* 1996, 203 (schrapping); Tuchtcommissie IBR 16 juni 1996, Nr. 0117/96/N; *Jaarverslag IBR* 1996, 211 (schrapping); Tuchtcommissie IBR 4 december 1996, Nr. 0118/96/F; *Jaarverslag IBR* 1996, 211 (waarschuwing); Tuchtcommissie IBR 29 mei 1997, Nr. 0129/97/F (waarschuwing); Tuchtcommissie IBR 10 juni 1997, Nr. 0125/97/N (waarschuwing); *Jaarverslag IBR* 1997, 212 (uittreksel); Tuchtcommissie IBR 29 januari 1998, Nr. 0135/97/F; *Jaarverslag IBR* 1997, 224 (schrapping gelet op solvabiliteitsproblemen) hervormd door Commissie van Beroep IBR 9 april 1998, Nr. 0135/97/F; *Jaarverslag IBR* 1998, 179 (gelet op betaling en op uitleg dat de betalingsmoeilijkheden slechts tijdelijk waren herleiding sanctie tot schorsing van één maand); Tuchtcommissie IBR 30 juni 1998, Nr. 0141/98/N; *Jaarverslag IBR* 1998, 193 (waarschuwing); Tuchtcommissie IBR 7 juni 1999, Nr. 0150/99/F; *Jaarverslag IBR* 1999, 204 (waarschuwing); Tuchtcommissie IBR 8 september 1999, Nr. 0149/99/F (schrapping) hervormd door Commissie van Beroep IBR 2 december 1999, Nr. 0149/99/F; *Jaarverslag IBR* 2000, 194 (schorsing voor één maand); Tuchtcommissie IBR 10 december 1999, Nr. 0152/99/N; *Jaarverslag IBR* 1999, 204 (waarschuwing). (253) Tuchtcommissie IBR 21 februari 1991, Nr. 047/91/F (schrapping); Tuchtcommissie IBR 21 februari 1991, Nr. 048/91/F (schrapping) op verzet hervormd door Tuchtcommissie IBR 24 juni 1991 (berisping); Tuchtcommissie IBR 28 februari 1995, Nr. 0106/95/N (veroordeling bij verstek) schrapping hervormd in schorsing van één jaar door Commissie van Beroep IBR 31 mei 1995, Nr. 0106/95; Tuchtcommissie IBR 1 juni 1995, Nr. 0104/95/F; *Jaarverslag IBR* 1995, 190 (uittreksel) (waarschuwing); Tuchtcommissie IBR 1 juni 1995, Nr. 0105/95/F (waarschuwing); Tuchtcommissie IBR 29 mei 1997, Nr. 0123/97/F; Tuchtcommissie IBR 29 mei 1997, Nr. 0124/97/F; Tuchtcommissie IBR 29 mei 1997, Nr. 0129/97/F (waarschuwing); Tuchtcommissie IBR 30 juni 1998, Nr. 0141/98/N (waarschuwing); Tuchtcommissie IBR 29 januari 1998, Nr. 0135/97/F (schrapping) hervormd door Commissie van Beroep IBR 9 april 1998, Nr. 0135/97/F (schorsing van één maand); Tuchtcommissie IBR 7 juni 1999, Nr. 0150/99/F (waarschuwing); Tuchtcommissie IBR 28 december 2001, Nr. 0162/N (berisping); Tuchtcommissie IBR 10 december 1999, Nr. 0152/99/N (waarschuwing); Tuchtcommissie IBR 28 december 2001, Nr. 0169/01/N (verstekvonnis - schrapping); Tuchtcommissie IBR 28 december 2001, Nr. 0160/01/N (berisping).

het Instituut wordt trouwens op zichzelf beschouwd als een ernstige tekortkoming aan de waardigheid die een revisor verschuldigd is ten opzichte van het Instituut (*infra* randnr. 210) (254). Het niet afhalen van aangetekende brieven is voor een bedrijfsrevisor onaanvaardbaar (255).

5. Laattijdigheid betaling van (vaste of veranderlijke) bijdrage

202. De bijdragen moeten worden betaald binnen de maand volgend op het door de penningmeester toegezonden verzoek (art. 7 van het huishoudelijk reglement).

Hieruit blijkt dat men niet tuchtrechtelijk kan worden vervolgd wegens het laattijdig betalen van de ledenbijdrage wanneer geen bewijs van uitnodiging tot betaling kan worden voorgelegd door het Instituut (256).

Indien het bedrag van de veranderlijke bijdrage, ingevolge het niet tijdig indienen van de aangifte, niet kan worden vastgesteld, leveren de verschuldigde bedragen voor het Instituut een interest op van 1 % per kalendermaand, te rekenen vanaf de eerste dag van de maand die volgt op de ter post aangetekende ingebrekestelling van de penningmeester die aanmaant tot het onverwijld indienen van de aangifte (art. 7 K.B. 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het IBR zoals gewijzigd door het K.B. 12 maart 2000) (257). De Raad van het IBR meent dat de aanrekening van de rente voor laattijdige betaling overeenkomstig het huishoudelijk reglement een administratieve sanctie is, die niet wegneemt dat de betrokkenen het huishoudelijk reglement schenden, waardoor zij zich blootstellen aan een tuchtrechtelijke procedure (258).

203. Vermits de betalingsopdracht geen administratief belangrijke handeling is, kan men moeilijkheden in de interne administratieve organisatie (bv. t.g.v. ziekte van

(254) Zie voor precedentes in dit verband onder meer: Tuchtcommissie IBR 21 februari 1991, Nr. 048/91/F (schrapping) op verzet hervormd door Tuchtcommissie IBR 24 juni 1991; *Jaarverslag IBR* 1991, 135 (berisping); Tuchtcommissie IBR 28 februari 1995, Nr. 0100/94/N; *Jaarverslag IBR* 1995, 186 (uittreksel) (schrapping); Tuchtcommissie IBR 28 februari 1995, Nr. 0106/95/N; *Jaarverslag IBR* 1995, 191 (uittreksel) (veroordeling bij verstek - schrapping hervormd in schorsing van één jaar door Commissie van Beroep IBR 31 mei 1995, Nr. 0106/95); Tuchtcommissie IBR 23 maart 1995, Nr. 0099/94/F (schrapping); Tuchtcommissie 1 juni 1995, Nr. 0105/95/F (waarschuwing); Tuchtcommissie IBR 16 juli 1996, Nr. 0117/96/N (schrapping); Tuchtcommissie IBR 29 mei 1997, Nr. 0129/97/F (waarschuwing); Tuchtcommissie 29 mei 1997, Nr. 0131/97/F (procedure bij verstek - schrapping); Tuchtcommissie 2 juli 1997, Nr. 0130/97/F; *Jaarverslag IBR* 1997, 217 (schrapping); Tuchtcommissie IBR 29 januari 1998, Nr. 0134/97/F (schorsing voor vijftien dagen); Tuchtcommissie IBR 29 januari 1998, Nr. 0135/97/F (schrapping); Tuchtcommissie IBR 10 december 1999, Nr. 0152/99/N (waarschuwing); Tuchtcommissie IBR 28 december 2001, Nr. 0162/01/N; *Jaarverslag IBR* 2001, 204 (berisping); Tuchtcommissie IBR 28 december 2001, Nr. 0169/01/N; *Jaarverslag I.B.R.* 2001, 205 (schrapping); Tuchtcommissie IBR 28 december 2001, Nr. 0160/01/N; *Jaarverslag IBR* 2001, 202 (berisping).

(255) Tuchtcommissie IBR 23 april 1991, Nr. 044/90/N (berisping).

(256) Tuchtcommissie IAB 26 november 1993, Nr. 93110044.ILP.

(257) Vgl. de situatie vóór K.B. 12 maart 2000: Omdat de Raad van het IBR het onrechtvaardig acht de kosten van laattijdige betaling waarvoor slechts enkelen aansprakelijk zijn door allen te laten dragen, heeft zij in 1990 volgend besluit genomen. In geval van niet-betaling binnen de maand na de opvraging door de penningmeester zal het Uitvoerend Comité, na onderzoek van het dossier van het betrokken lid, een forfaitaire schadevergoeding eisen bij wijze van administratiekosten. Die beslissing zal in een aangetekende brief aan de betrokken leden worden betekend (*Jaarverslag IBR* 1990, 45; *Vademecum IBR* 1999, 141).

(258) *Jaarverslag IBR* 2001, 65.

secretariaatspersoneel) niet als verontschuldiging inroepen (259). Een al te grote werkdruk is evenmin een geldig excuus (260).

Het feit dat men in een associatieovereenkomst heeft bedongen dat de associatie de lidmaatschapsbijdrage betaalt, bevrijdt de betrokken revisor (bij moeilijkheden binnen die associatie) niet van de persoonlijke verplichting tot betaling van de bijdrage (261). Als verweer kan men niet het zogenaamd “excessief karakter van de tresorerie van het Instituut” inroepen teneinde een tuchtrechtelijke veroordeling te vermijden (262). Het voeren van een verweer waarbij de verplichting tot het betalen van een bijdrage in vraag gesteld wordt, kan trouwens in bepaalde omstandigheden een gebrek aan waardigheid uitmaken t.o.v. het Instituut (263).

204. Bij laattijdige betaling kan de Raad van het IBR de zaak aanhangig maken bij de Tuchtcommissie. De Raad van het IBR is echter wel van mening dat deze procedure uitzonderlijk moet blijven (264). Het nalaten van een (tijdige) betaling van de ledenbijdrage dient beschouwd te worden als een tekortkoming aan de beroepsverplichtingen, gelet op de bijkomende werkzaamheden en kosten die hieruit resulteren. Het houdt een schending in van art. 2 en 3 K.B. 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren en art. 6 en 7 K.B. van 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (265).

6. Sanctionering laattijdigheid verklaring van erewoord of laattijdigheid betaling

205. Bij de bepaling van de strafmaat voor de laattijdigheid van de verklaring van erewoord of laattijdigheid van de betaling van de bijdrage kan onder meer rekening gehouden worden met het feit dat de betrokken revisor verontschuldigungen heeft aangeboden (266) en spontaan geregulariseerd heeft door te betalen (soms nog voor

(259) Tuchtcommissie IBR 29 januari 1998, Nr. 0134/97/F.

(260) Tuchtcommissie IBR 21 februari 1991, Nr. 048/91/F, (schrapping) op verzet hervormd door Tuchtcommissie IBR 24 juni 1991 (berisping).

(261) Tuchtcommissie IBR 2 juli 1997, Nr. 0130/97/F *Jaarverslag IBR 1997*, 217 (uittreksel) (schrapping).

(262) Commissie van Beroep IAB 11 maart 1994, Nr. 147/F/1990/114.

(263) Tuchtcommissie IAB 22 februari 1995, Nr. 95020081.ILP (definitieve intrekking hoedanigheid accountant: een accountant die geïnterpelleerd werd over het niet betalen van zijn bijdragen en vrijstelling had gevraagd (die geweigerd werd) wegens verminderde beroepsactiviteit, stelde in zijn verweerschrift: “dat er ongeoorloofde druk was van het IAB om te eisen dat ik mijn ontslag zou indienen, wat getuigt van de asociale houding van het IAB t.o.v. mezelf, mijn beroepsstand en mijn gezin”).

(264) *Jaarverslag IBR 1990*, 45; Vgl. art. 14, § 2 koninklijk besluit tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Accountants (een tuchtprocedure wordt ingesteld na drie maanden).

(265) Commissie van Beroep IBR 10 mei 1995, Nr. 0078/95/F (berisping) hervormt op (vlak van strafmaat) Tuchtcommissie IBR 16 november 1993, Nr. 0078/93/F; *Jaarverslag IBR 1994*, 160 (schoring van één maand); Tuchtcommissie IBR 29 mei 1997, Nr. 0131/97/F (procedure bij verstek - schrapping); Tuchtcommissie IBR 29 januari 1998, Nr. 0134/97/F (laattijdigheid betaling vaste bijdrage - gelet op recidive schorsing van vijftien dagen); Tuchtcommissie IBR 30 juni 1998, Nr. 0141/98/N; *Jaarverslag IBR 1998*, 193 (administratieve kosten aangerekend wegens laattijdige betaling, alsook voorschot en bijdragekosten seminars Instituut - waarschuwing gelet op tijdelijke liquiditeitsproblemen); Tuchtcommissie IBR 28 december 2001, Nr. 0169/01/N; *Jaarverslag IBR 2001*, 205 (verstekvonnis - schrapping); Tuchtcommissie IBR 28 december 2001, Nr. 0168/01/N; *Jaarverslag IBR 2001*, 205.

(266) Tuchtcommissie IBR 10 juni 1997, Nr. 0126/97/N.

het aanhangig maken van de tuchtvordering) (267); de interpretatiemoeilijkheden bij een wijziging van de toepasselijke reglementering (268); het feit dat de revisor voordien geen tuchtsanctie opliep (269); persoonlijke omstandigheden van de bedrijfsrevisor (270), zoals de gezondheidstoestand van de betrokken revisor of nauwe verwanten (271) of een ongeval (272), de uitdiensttreding van de enige stagiair (273); het onderscheppen van de aangetekende brieven door de echtgenote-medewerkster op het revisorenkantoor (274); de tijdelijke (275) liquiditeitsproblemen van de betrokken revisor (276).

Wanneer men daarentegen een achterhaald medisch certificaat voorlegt, resulteert dit eerder in een strafverzwaring, vermits een dergelijke houding strijdig is met de waardigheid, rechtschapenheid of kiesheid die aan de basis ligt van het beroep (277). Dit is eveneens het geval wanneer men voor de betaling van de bijdrage een ongedekte cheque voorlegt, die bovendien getrokken werd op een verwante vennootschap voor boekhoudkundig advies (278); wanneer men reeds eerder tuchtrechtelijk veroordeeld werd voor laattijdige verklaringen van erewoord en/of laattijdige betaling en/of niet beantwoorden van brieven (279); wanneer men ondanks de tuchtprocedure inzake laattijdige betaling ook voor het lopend jaar nog in gebreke blijft (280); wanneer men niet ingaat op een uitdrukkelijke aansporing van het tuchtrechtelijk college om nog voor het beraad over de zaak alsnog de bijdrage te betalen (281).

(267) Tuchtcommissie 22 oktober 1992, Nr. 0062/91/F; *Jaarverslag IBR* 1992, 168 (waarschuwing); Commissie van Beroep IBR 10 mei 1995, Nr. 0078/95/F (berisping); Tuchtcommissie IBR 29 mei 1997, Nr. 123/93/F; Tuchtcommissie IBR 10 december 1999, Nr. 0152/99/N (waarschuwing - stelt dat vermits reeds betaald werd de tenlastelegging niet kan weerhouden worden, doch betreurt de laattijdigheid van de betaling); Tuchtcommissie IBR 28 december 2001, Nr. 0162/01/N; *Jaarverslag IBR* 2001, 204 (berisping); Tuchtcommissie IBR 28 december 2001, Nr. 0168/01/N; *Jaarverslag IBR* 2001, 202 (berisping); Tuchtcommissie IBR 19 maart 2002, Nr. 0164/01/F (waarschuwing); Tuchtcommissie 28 december 2001, Nr. 0162/01/N (berisping).

(268) Tuchtcommissie IBR 19 maart 2002, Nr. 0165/01/F.

(269) Tuchtcommissie IBR 22 oktober 1992, Nr. 0063/91/F (waarschuwing) hervormt Tuchtcommissie IBR 16 november 1993, Nr. 0078/93/F; Commissie van Beroep IBR 10 mei 1995, Nr. 0078/95/F; Tuchtcommissie IBR 29 mei 1997, Nr. 0123/97/F; Tuchtcommissie IBR 7 juni 1999, Nr. 0150/99/F (waarschuwing).

(270) Tuchtcommissie IBR 2 september 1993, Nr. 0074/92/F (echtscheiding, auto-ongeval - berisping); Tuchtcommissie IBR 16 november 1993, Nr. 077/93/F (betaling met vier dagen vertraging na aanmaning - geen tuchtsanctie - er werd rekening gehouden met de moeilijke persoonlijke omstandigheden (m.n. verlies van enige dochter van revisor)); Tuchtcommissie IBR 22 oktober 1992, Nr. 0063/91/F - (waarschuwing) (nalaten tijdig verklaring van erewoord af te geven (weliswaar regularisatie en betaling voor instelling tuchtprocedure) persoonlijke familiale problemen die resulteren in financiële problemen die het de bedrijfsrevisor moeilijk maken om zijn bijdrage te betalen, vormen op zichzelf geen overmacht die een fout uitsluit - bij het bepalen van de strafmaat kunnen persoonlijke omstandigheden als verzachtende omstandigheid in acht worden genomen, evenals het feit dat er voordien geen tuchtsanctie werd opgelegd); Tuchtcommissie IBR 7 juni 1999, Nr. 0150/99/F (waarschuwing).

(271) Tuchtcommissie IBR 1 juni 1995, Nr. 0104/95/F *Jaarverslag IBR* 1995, 190 (uittreksel) (waarschuwing); Tuchtcommissie IBR 1 juni 1995, Nr. 0105/95/F.

(272) Tuchtcommissie IBR 28 december 2001, Nr. 0166/01/N; *Jaarverslag IBR* 2001, 205 (uittreksel).

(273) Tuchtcommissie IBR 28 december 2001, Nr. 0166/01/N; *Jaarverslag IBR* 2001, 205 (uittreksel).

(274) Tuchtcommissie IBR 4 december 1996, Nr. 0118/96/F (waarschuwing).

(275) Indien de niet-betaling te wijten is aan een solvabiliteitsprobleem zou hieruit de definitieve onmogelijkheid tot beroepsuitoefening kunnen worden afgeleid (Tuchtcommissie IBR 29 januari 1998, Nr. 0135/97/F (schrapping) hervormd door Commissie van Beroep IBR 9 april 1998, Nr. 0135/97/F (gelet op betaling en op uitleg dat de betalingsmoeilijkheden slechts tijdelijk waren herleiding sanctie tot schorsing van één maand).

(276) Tuchtcommissie IBR 30 juni 1998, Nr. 0141/98/N (waarschuwing).

(277) Tuchtcommissie IBR 29 mei 1997, Nr. 0124/97/F.

(278) Tuchtcommissie IBR 8 september 1999, Nr. 0149/99/F (schrapping) hervormd door Commissie van Beroep IBR 2 december 1999 (schorsing voor één maand).

(279) Tuchtcommissie IBR 10 juni 1997, Nr. 0126/97/N (schorsing van acht dagen); Tuchtcommissie IBR 29 januari 1998, Nr. 0134/97/F; Tuchtcommissie 19 maart 2002, Nr. 0163/01/F (schorsing van acht dagen).

(280) Tuchtcommissie IBR 19 maart 2002, Nr. 0181/01/F.

(281) Tuchtcommissie IBR 2 juli 1997, Nr. 0130/97/F.

II. Informatieverplichtingen t.o.v. het Instituut

A. Melding van procedures aan het IBR

206. Elke bedrijfsrevisor tegen wie een gerechtelijke, tucht- of administratieve procedure werd ingesteld die betrekking heeft op zijn taak als bedrijfsrevisor, moet de Raad van het Instituut hierover onmiddellijk inlichten (artikel 18*quinquies* Wet van 22 juli 1953) (282). Onder gerechtelijke procedure dient men elke burgerlijke alsmede elke strafrechtelijke procedure te verstaan ingeleid tegen een bedrijfsrevisor of tegen de revisorenvennootschap waarvan hij deel uitmaakt. In dit laatste geval zal alleen de kennisgeving door het verantwoordelijk orgaan van de vennootschap als voldoende worden beschouwd. De hier bedoelde tuchtrechtelijke procedures hebben betrekking op de erkenningsregelingen van de Commissie voor het Bank- en Financienwezen of de Controledienst voor de Verzekeringen. Ten aanzien van de confraters die een erkenning hebben voor de uitoefening van het beroep in een vreemd land heeft de bepaling ook betrekking op de tuchtrechtelijke procedures die tegen hen worden ingesteld in dat land. Concreet komt dit hierop neer dat binnen een maand na de inleiding van de procedure de bedrijfsrevisor de Raad hierover aanschrijft. Van de uitslag van de procedure geeft de betrokkene binnen de maand na de uitspraak kennis (art. 34 van het huishoudelijk reglement van het IBR).

B. Melding van adreswijziging

207. Het tableau van de leden bevat persoonlijke informatie die in de loop van de beroepsloopbaan van de revisor kan veranderen. Het Instituut moet dan ook ingelicht worden over alle wijzigingen betreffende:

- de woonplaats, eventueel ook het privé-telefoonnummer en faxnummer;
- de plaats waar de beroepswerkzaamheid wordt uitgeoefend (gebeurlijk in het buitenland voor Belgische onderdanen), eventueel ook het beroepsmatig telefoonnummer en faxnummer;
- de firma of de naam van de vennootschap ingeschreven op de ledenlijst van het Instituut waarvan hij in de eerste plaats vennoot, bediende of medewerker is;
- in voorkomend geval, een wijziging van de hoedanigheid van bediende van een andere revisor;
- het eventuele GSM-nummer waarop het lid te bereiken is;
- de oprichting of de beëindiging van een eventuele vereniging met andere revisoren.

Elke vennootschap van bedrijfsrevisoren ingeschreven op de ledenlijst van de rechtspersonen zal het Instituut per gewone brief mededeling doen van iedere wijziging in:

- de firma of naam van de vennootschap;
- de rechtsvorm van de vennootschap;
- de zetel van de vennootschap, en desgevallend ook in het algemeen telefoonnummer en het algemeen faxnummer van deze zetel;
- het adres van de vestigingen waar de vennootschap het bedrijf van bedrijfsrevisor uitoefent, en desgevallend in het algemeen telefoonnummer en in het algemeen faxnummer van de vestiging;

(282) Tuchtcommissie IBR 21 december 1993, Nr. 090/93/N (schrapping mede wegens het herhaald negeren van de pogingen tot contactname vanwege het IBR en het niet ontvangen van de leden van de Commissie van Toezicht).

- de namen en voornamen van de confraters die gemachtigd zijn om de vennootschap in de uitoefening van een revisorale opdracht te vertegenwoordigen (dit wil zeggen de vennoten en de zaakvoerders/bestuurders), alsook in de namen van de exclusieve zelfstandige medewerkers (283).

208. Het tableau dat voor publicatie in het Belgisch Staatsblad is bestemd, wordt jaarlijks aan de leden toegestuurd in de maand december om de accuraatheid van de daarin opgenomen inlichtingen na te trekken. Traditiegetrouw wordt in de ledenlijst alleen maar het adres van de woonplaats en één adres voor de uitoefening van de beroepsactiviteit in België opgenomen.

C. Melding van beëindigen van activiteit als bedrijfsrevisor

209. Het niet noodzakelijk achten het Instituut te informeren van de beëindiging van zijn activiteit van bedrijfsrevisor om een arbeidsovereenkomst te sluiten is een bedrijfsrevisor onwaardig en werd gesanctioneerd met de schrapping (284).

D. Informatieaanvragen door het Instituut

210. Een revisor werd geschrapt wegens het herhaald negeren van de pogingen tot contactname vanwege het IBR en mede wegens het niet ontvangen van de leden van de Commissie van Toezicht en niet inlichten van de Raad over ingestelde procedures (285).

E. Confraternele controle (voortaan Kwaliteitscontrole)

211. Opdat de Commissie van Toezicht haar onderzoek naar mogelijke tuchtver grijpen zou kunnen voeren is het essentieel dat de betrokken revisor tijdig de gevraagde informatie overmaakt. Het laattijdig of niet ingaan op verzoeken tot informatie getuigt van een tekort aan respect tegenover het Instituut en is een inbreuk op art. 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 (286).

Naar aanleiding van een klacht van een klant en een vroegere stagiaire met betrekking tot een betwisting van honoraria werd een onderzoek ingesteld door de Commissie van Toezicht op de Beroepsuitoefening (voortaan Commissie van Toezicht). Op herhaalde vragen van de Commissie kwamen geen echte reacties: de boodschappen door de betrokken revisor maakten alleen gewag van een vervolg dat nooit kwam. De betrokken revisor riep als excuus voor de “vertraging” zijn gezondheidstoestand in en de daaraan verbonden administratieve moeilijkheden. De Tuchtcommissie merkte weliswaar op dat zijn gezondheidstoestand hem niet belette om zich tijdens die periode bezig te houden met betrokken dossiers. Door deze vertraging om te voldoen aan de vragen tot informatie en voorlegging van stukken aan de Commissie van Toezicht, kwam de bedrijfsrevisor tekort aan zijn beroepsverplichtingen en werd (mede omwille van een laattijdige betaling van de honoraria van een vroegere stagiaire) een schorsing van vier maanden opgelegd (287).

(283) Omzendbrief D. 011/2002 van 26 december 2002, *Jaarverslag IBR 2002*, 309-310

(284) Tuchtcommissie IBR 7 mei 1993, Nr. 080/93/N.

(285) Tuchtcommissie IBR 21 december 1993, Nr. 090/93/N.

(286) Tuchtcommissie IBR 25 mei 1999, Nr. 0146/98/N (schorsing van twee maanden mede gelet op gebrek aan onafhankelijkheid en schending van art. 16 en 17 K.B. 10 januari 1994).

(287) Tuchtcommissie IBR 29 mei 1997, Nr. 0128/97/F; *Jaarverslag IBR 1997*, 214.

III. Verplichting tot respect en loyaliteit t.o.v. het Instituut

A. Verplichting tot waardigheid t.o.v. het Instituut

212. In zijn omgang met het Instituut dient de revisor de nodige waardigheid, respect en welvoeglijkheid in acht te nemen.

Het verschaffen van verkeerde informatie aan het Instituut door de stagemeeester en stagiair i.v.m. de werkelijke arbeidsverhouding resulteerde in een schorsing van drie maanden (*supra* randnr. 152).

B. Niet nakomen van opgenomen verplichtingen in het kader van confraternele controle

213. Een bedrijfsrevisor die zich opgegeven had om op te treden als aangeduide revisor in het kader van de confraternele controle, laat na een eindverslag op te maken over een uitgevoerde controle, ondanks meerdere telefonische herinneringen, gevolgd door diverse toezeggingen en andere telefoons die nooit concreet werden bevestigd, gevolgd ook door herinneringsbrieven die zonder gevolg bleven, en door niet nageleefde afspraken met de Voorzitter van het IBR en met de Commissie van Toezicht. Op grond van een inbreuk van artikel 3 van het K.B. van 10 januari 1994 en wegens de belemmering van de Raad in zijn toezichtsfunctie werd de revisor bij verstek geschrapt (288), vervolgens na verzet geschorst voor zes maanden (289) door de Commissie van Beroep. Bij de beoordeling van de duur van de schorsing werd enerzijds rekening gehouden met het aanbod om niet te worden vergoed voor de uitgevoerde controle, hetgeen evenwel niet betekent dat de uit te spreken tuchtsanctie deel uitmaakt van dezelfde (economische) orde als de vergoeding die de bedrijfsrevisoren krijgen voor hun prestaties, met zijn verontschuldigen en met het feit dat hij pas aan het hoofd kwam van een nieuw kantoor. Anderzijds moet de tuchtsanctie een aansporing zijn tot efficiënter timemanagement (290).

(288) Tuchtcommissie IBR 1 juli 1997, Nr. 0127/97/N.

(289) Tuchtcommissie IBR 19 december 1997, Nr. 0127/97/N; *Jaarverslag IBR 1997*, 214.

(290) Commissie van Beroep IBR 23 april 1998, Nr. 0127/97/N; *Jaarverslag IBR 1998*, 175.

§ 6. TUCHTRECHTELIJK GESANCTIONEERDE VERPLICHTINGEN T.O.V. CONFRATERS

I. Verplichting tot loyauteit

214. De revisoren zijn gehouden tot wederzijdse hulp en hoffelijkheid. De bedrijfsrevisor moet zich onthouden van elke handeling of houding die in strijd zou zijn met het respect dat hij aan zijn confraters verschuldigd is (art. 3 koninklijk besluit 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren).

A. Verplichting tot hoffelijkheid t.o.v. confrater

215. In een conflict met een collega stuurde een bedrijfsrevisor een brief die erg beledigende taal bevatte voor de bestemming (een confrater) en twee andere revisoren (x en y). De confrater weigerde elke verzoeningspoging, hoewel de tussen confraters bestaande onenigheid ontgensprekelijk op confraternele wijze kon worden besproken en bijgelegd. De Tuchtcommissie overwoog “dat een dergelijke houding, wanneer die veralgemeend zou worden, alle relaties tussen confraters onderling en tussen het Instituut en zijn leden onmogelijk zou maken of minstens onnodig moeilijk, daar waar dergelijke relaties onontbeerlijk zijn of kunnen zijn voor een goede uitoefening door het Instituut van de opdracht waarmee het wettelijk is belast en voor de goede uitoefening door de bedrijfsrevisoren van hun opdracht”. Het werd dan ook raadzaam geacht een berisping op te leggen als ontradende sanctie om de betrokken revisor tot bezinning te brengen over zijn impulsieve en volkomen onredelijk gedrag en hem ertoe te brengen de op hem rustende verplichting om elke handeling of houding te vermijden die strijdig zou zijn met de achting die hij aan alle confraters is verschuldigd en zou indruisen tegen de waardigheid van het beroep (291).

B. Gebrek aan loyauteit t.o.v. revisor (medevennoot)

216. Een vennoot gedroeg zich op autoritaire wijze als heer en meester over de revisorenvennootschap, waarbij hij zichzelf buitengewoon bevoordeelde, zonder dat er nochtans een uitdrukkelijke overeenkomst tot ongelijke winstverdeling was gemaakt. Dit leidde uiteindelijk tot een conflict tussen vennoten dat beëindigd werd door een dading. Op klacht van de benadeelde medevennoot wordt de vennoot door de tuchtorganen een schorsing van zes maanden opgelegd. Een dergelijke deloyale houding t.o.v. confraters medevennoten is een negatie van het respect dat men dient te hebben t.o.v. zijn confrater. Zij hypothekeert de leefbaarheid van een professionele associatie en tast aldus de eerbaarheid van het beroep aan (292).

(291) Tuchtcommissie IBR 19 december 1994, Nr. 0098/94/F; *Jaarverslag IBR 1994*, 174 (uittreksel).

(292) Tuchtcommissie IBR 23 maart 1993, Nrs. 0070/92/F en 0071/92/F; *Jaarverslag IBR 1993*, 148.

C. Stellingname over het werk verricht door een confrater

217. Wanneer een bedrijfsrevisor het werk of de verklaring van een andere bedrijfsrevisor in opspraak zou kunnen brengen, moet hij voorzover het beroepsgeheim zich daar niet tegen verzet, hem onmiddellijk op de hoogte brengen van de punten waarover er een meningsverschil bestaat. Hij zal oordeelkundig te werk gaan en eventueel het advies inwinnen van een andere bedrijfsrevisor of van een advocaat (art. 25 koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren). Hetzelfde principe geldt trouwens met betrekking tot het werk van een externe accountant (293).

218. Het verslag aan de Koning voorafgaand aan hogervernoemd K.B. wees op het belang “dat de leden een deontologisch verantwoorde houding zouden aannemen wanneer zij optreden bij een vennootschap waar één van de confraters een wettelijke opdracht vervult. (...) Deze regel (...) is noodzakelijk ingegeven om bepaalde frustraties te voorkomen die altijd leiden tot een betreuenswaardig conflict tussen confraters” (294).

219. Artikel 25 van voornoemd K.B. is erop gericht het aanzien en de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor in functie te vrijwaren in het maatschappelijk verkeer. Daarom vraagt de wetgever aan iedere bedrijfsrevisor zijn mogelijk in opspraak te brengen collega in te lichten en hierbij oordeelkundig te werk te gaan. Dit voorschrift houdt in dat de in opspraak te brengen confrater een opdracht als bedrijfsrevisor uitoefent, vervolgens dat hij in de mogelijkheid wordt gesteld zijn visie te uiten vooraleer verslag wordt uitgebracht aan de opdrachtgever en ten slotte dat er bij dit alles oordeelkundig te werk wordt gegaan (295).

Een revisorenkantoor A wordt opgeroepen om voor de tuchtinstanties te verschijnen omwille van een commentaar die geformuleerd werd aangaande het optreden van het revisorenkantoor B bij de vennootschap XY, dochter van de vennootschap X. Verder wordt het revisorenkantoor A verweten geen contact te hebben opgenomen met het revisorenkantoor B omtrent de punten waaromtrent kritiek werd geleverd.

Uit het verslag opgemaakt door kantoor A bleek dat de *finance en accounting controller* van de N.V. XY een bedrijfsrevisor is van kantoor B, hetgeen in strijd is met art. 12, § 2 K.B. 10 januari 1994. Het verslag van kantoor A omtrent het belangenconflict bij kantoor B verwijst naar het voorstel van vennootschap XY waarin een consultancyopdracht werd gegeven aan “kantoor B, Management Consultants” omtrent de identificatie en de waardebeoordeling van het actief dat moest worden overgedragen aan N.V. XY en tegelijkertijd met toepassing van art. 440 W. Venn. (oud art. 29bis Venn. W.) en art. 439, 441-442 W. Venn. (oud art. 29 Venn. W.) een revisorale opdracht aan “kantoor B, Bedrijfsrevisoren”. Deze gezamenlijke opdracht werd ongezonder genoemd. Dit onderdeel van het verslag besloot met de vaststelling dat de uitvoering van de revisorale opdracht nog niet was aangevangen.

(293) Deontologische aanbeveling inzake de relaties tussen de leden van het IBR en het IAB in het kader van de beroepsuitoefening, *Jaarverslag IBR 1997*, tweede principe, 25.

(294) B.S. 18 januari 1994, 943.

(295) Beroepscommissie IBR 15 februari 1996, Nr. 102/94/N; *Jaarverslag IBR 1996*, 194-195; *Vademecum IBR 2001*, 430.

De Commissie van Beroep besloot hieruit hetgeen volgt: “Overwegende dat blijkt uit de (...) hierboven vermelde dat (...) geen enkele bedrijfsrevisor van het bedrijfsrevisorenkantoor B, een opdracht van bedrijfsrevisor vervulde;

Dat het revisorenkantoor A er wel (Z) ontmoette, die bedrijfsrevisor is bij het bedrijfsrevisorenkantoor B, maar die er (...) niet optrad als bedrijfsrevisor, maar als consultant in dienst van B, Management Consultants en als *finance* en *accounting controller* van de vennootschap XY (...);

Overwegende dat het revisorenkantoor A, wanneer hij in zijn verslag (...) dit optreden van (Z) aankloeg als in strijd met art. 12, § 2, K.B. 10 januari 1994, aldus niet het werk of de verklaring in opspraak bracht van een andere bedrijfsrevisor die bij (de door te lichten vennootschap) een wettelijke opdracht vervulde;

Overwegende overigens dat de bepaling van art. 25, eerste lid K.B. 10 januari 1994 er niet toe strekt de frustraties te voorkomen die een bedrijfsrevisor zou kunnen kennen wanneer hij er door een ambtsgeenoot op betrapt wordt zich te laten aanwerven voor een functie, een mandaat of een opdracht in strijd met art. 12, § 2, K.B. 10 januari 1994;

Overwegende dat het kantoor A dan ook niet de verplichting had (...) art. 25 K.B. 10 januari 1994 na te leven” (296).

Door de Franstalige Tuchtcommissie werd met betrekking tot dezelfde feiten (maar m.b.t. een Franstalige revisor) in dezelfde zin geoordeeld. De Commissie van Beroep overwoog: “Dat het inderdaad zo was dat, waar kantoor B, Management Consultancy en kantoor B, Revisoren voor een zekere verwarring hebben gezorgd, aangezien de verstrekkingen van de heer Z, bedrijfsrevisor van het kantoor B, Bedrijfsrevisoren verricht werden voor kantoor B, Management Consultancy en door Kantoor B, Management Consultancy werden gefactureerd, zulks niet belet dat het bekritiseerde werk (...) het werk is dat kantoor B, Management Consultancy heeft willen uitvoeren en dat kantoor B, Revisoren daar geen uitstaans mee heeft;

Dat dit werk dus geenszins kan toegerekend of toegeschreven worden aan deze laatste, waartegenover de aangeklaagde revisor niet de minste verplichting van mededeling op basis van artikel 25 had;

Dat anderzijds, de heer Z, toegevoegd werd aan een team samengesteld uit personen die geen bedrijfsrevisoren waren (...) en dus het feit dat de aangeklaagde revisor kritiek heeft op het door dit team verrichte werk, geenszins direct of indirect het werk van de heer Z in opspraak brengt, voor rekening van de consultants kantoor B, Management Consultancy en niet in zijn hoedanigheid van bedrijfsrevisor, gegeven dat het werk door deze laatste persoonlijk verricht overigens niet geïdentificeerd is en vermoedelijk ook niet aan een persoon kan worden toegeschreven;

(296) Commissie van Beroep IBR 15 februari 1996, Nr. 0102/94 (vrijspraak) hervormend Tuchtcommissie 10 oktober 1995, Nr. 0102/94/N (opleggende een waarschuwing); *Jaarverslag IBR* 1996, 195-196.

Dat in deze omstandigheden, ervan uitgaan dat de aangeklaagde revisor een verplichting zou hebben gehad om de heer Z op de hoogte te brengen van zijn standpunt over het werk door deze laatste verricht in de schoot van het vermelde team, er in werkelijkheid zou op neer komen dat hij in voorliggend geval, en rekening houdend met de omstandigheden, verplicht zou zijn over te gaan tot de identificering en de individualisering van dat werk, wat geen deel uitmaakte van zijn opdracht;

Dat artikel 25 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 niet de verplichting voor de aangeklaagde revisor inhoudt om over te gaan tot een dergelijk onderzoek om zich naar dit voorschrift te kunnen richten”.

Bij de toetsing of een revisor bij het in opspraak brengen van een andere revisor oordeelkundig te werk gegaan is in de zin van artikel 25, tweede lid K.B. 10 januari 1994 wordt onder meer onderzocht of een revisor niet naliet bepaalde informatie op te vragen die het mogelijk zou hebben gemaakt om het dossier (op een andere wijze) in zijn context te beoordelen (297).

D. Laattijdige betaling van erelonen van stagiairs

220. Een bedrijfsrevisor liet na de erelonen van een vroegere stagiair te betalen. In zijn reactie op de aanspraken van de stagiair had hij gesteld dat zijn stagiair zelf schuldenaar was van diverse bedragen (onder meer wegens verbreken van de stage, overdreven urenstaat, prestaties die voor cliënten waren uitgevoerd doch nog niet betaald waren, honoraria voor een grafo-psychotechnische proef). De Voorzitter van de Stagecommissie weerlegde deze “tegenvorderingen” punt voor punt en stelde de revisor in gebreke te betalen. Desalniettemin wachtte de revisor nog tien maanden om te betalen, zodat de stagiair finaal één jaar te laat werd betaald. Mede omwille van het hinderen van het onderzoek door de Commissie van Toezicht, werd de betrokken revisor een schorsing van vier maanden opgelegd (298).

II. Bijzondere verplichtingen bij de opvolging van een confrater

A. Verplichting van kandidaat-opvolger om voorafgaandelijk schriftelijk contact op te nemen met de op te volgen confrater

1. Principe

221. Voor hij een mandaat of een opdracht aanvaardt, moet de bedrijfsrevisor bij de onderneming of de betrokken instelling nagaan of een andere bedrijfsrevisor in de loop van de voorafgaande twaalf maanden belast is of werd met een revisorale opdracht bij dezelfde onderneming.

Telkens een bedrijfsrevisor werkzaamheden verricht in een vennootschap of een organisme waar een andere bedrijfsrevisor de functie van commissaris of een wettelijke controleopdracht uitoefent, kan hij zijn werkzaamheden ter plaatse slechts ver-

(297) Tuchtcommissie IBR 1 juni 1995, Nr. 0101/94/F.

(298) Tuchtcommissie IBR 29 mei 1997, Nr. 0128/97/F; *Jaarverslag IBR 1997*, 214 (uittreksel).

richten na zijn ambtgenoot, bij voorkeur schriftelijk, op de hoogte te hebben gebracht van zijn tussenkomst (299). Hetzelfde principe geldt trouwens met betrekking tot de revisor die een accountant opvolgt (300).

De verplichting tot voorafgaandelijke schriftelijke contactname met de revisor die men opvolgt, is toepasselijk ongeacht het voorwerp van de opdracht, ook op een opdracht als gerechtelijk deskundige, maar onverminderd de rechtsregels die terzake gelden.

Elke bedrijfsrevisor die tot de opvolging van zijn ambtgenoot geroepen wordt, heeft de plicht, welke ook de opdracht is, om voorafgaandelijk en schriftelijk met hem contact op te nemen (art. 24 koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren; punt 2.2.5. van de Algemene controlenormen).

Een bedrijfsrevisor werd in het kader van een overname belast met een financiële *due diligence* opdracht bij X die op haar beurt nauwe banden onderhield met één van haar aandeelhouders, namelijk de C.V. Y. In het licht van de tijdsdruk van deze opdracht en gezien het feit dat de gesprekspersonen van Y deels dezelfde waren als bij X, is het volgens haar aan haar aandacht ontsnapt dat bij Y mogelijks een andere commissaris in functie was dan bij X. Bovendien stelt betrokkene dat haar door de Corporate Finance afdeling van een bank een jaarrekening van de C.V. Y werd overgemaakt – waarvan kopij werd overgelegd – waarin geen melding wordt gemaakt van een commissaris, wat bijgedragen had tot de misleiding (verweerschrift van 9 juni 1998). De Tuchtcommissie achtte de misleiding in casu echter twijfelachtig. De betrokken revisor erkende ook uitdrukkelijk haar fout. Voor de inbreuk werd een waarschuwing opgelegd (301).

2. Ratio legis

222. De procedure van dit contact heeft niet tot doel de revisor in functie de mogelijkheid te bieden om het veranderen van revisor te beletten, maar wel te vermijden dat de mogelijke opvolger een opdracht zou aanvaarden zonder ingelicht te worden over de omstandigheden die ertoe geleid hebben dat het mandaat van de uittredende revisor niet werd verlengd of waarom hij ontslagen werd. Het is mogelijk dat de revisor die op de hoogte gebracht wordt van deze omstandigheden, verkliest het hem aangedane aanbod van de hand te wijzen (302).

223. Deze regel is echter ook door de vereiste van confraternele hoffelijkheid onder bedrijfsrevisoren ingegeven (303). De omstandigheid dat de betrokken revisor feitelijk reeds geïnformeerd was van zijn opvolging of dat de betrokken revisor voor-

(299) Zie voor een toepassing: Tuchtcommissie IBR 9 mei 1990, Nr. 030/90/N (berisping wegens laattijdige contactopname).

(300) Deontologische aanbeveling inzake de relaties tussen de leden van het IBR en het IAB in het kader van de beroepsuitoefening, *Jaarverslag IBR 1997*, derde en vierde principe, 25.

(301) Tuchtcommissie IBR 30 juni 1998, Nr. 0143/98/N; *Jaarverslag IBR 1998*, 194-196 (*in extenso* weergegeven).

(302) Aanbeveling aanvaarding van een controleopdracht door een bedrijfsrevisor (4 februari 1985), punt 4.5., *Vademecum IBR 2001*, 596.

(303) Tuchtcommissie IBR 8 februari 1990, Nr. 023/89/N; *Jaarverslag IBR 1990*, 136 (waarschuwing); Tuchtcommissie IBR 9 mei 1990, Nr. 029/90/N (schorsing van acht dagen).

afgaandelijk op de hoogte was van de omstandigheden van zijn opvolging is dan ook irrelevant (304).

Een bedrijfsrevisor trad uit een revisorenvennootschap. Hierop werd zijn medevenoot (met miskennis van art. 135 en 136 W. Venn.) ontslagen. De betrokken uittrekkende revisor volgde zijn (vroegere) medevenoot op zonder zijn confrater te verwittigen. Hij betwistte nochtans een deontologische fout te hebben begaan omdat de ratio van de voorafgaandelijke contactname is het verhinderen dat de goede faam van de revisor die wordt opgevolgd in het gedrang wordt gebracht. Betrokkene stelde dat hij als venoot van de C.V. die de controle van de drie bewuste vennootschappen volledig op de hoogte was van de dossiers zodat bij niet-nakoming een aantasting van de goede faam van zijn collega uitgesloten was. Dit argument werd verworpen, vermits de voorafgaandelijke contactopname ook ingegeven is door de verplichting tot hoffelijkheid en collegialiteit t.o.v. confraters. Een schorsing van acht dagen werd opgelegd (305).

Een bedrijfsrevisor die bij het aanvaarden van zijn opdracht geen contact opgenomen had met zijn voorganger, werd een schorsing opgelegd van 15 dagen. De Tuchtcommissie stelde dat de noodzaak om contact op te nemen met de voorganger *in casu* des te pregnanter was, omdat de betrokken revisor kennis had van het conflict met de cliënt. De revisor handelde in strijd met de achting aan zijn confrater verschuldigd. De revisor had zich evenmin vergewist of nog honorarium aan zijn confrater verschuldigd was. Zijn uitspraak hiermee niets te maken te hebben, is onwaardig (306).

3. Tijdstip contactopname

224. Aan de Juridische Commissie van het IBR werd de vraag voorgelegd op welk ogenblik de bedrijfsrevisor die een confrater opvolgt, contact moet opnemen (307).

225. In elk geval dient de bedrijfsrevisor met zijn voorganger contact op te nemen vóór hij de opdracht aanvaardt, vóór hij definitief toezegt. Eigenlijk zou een contactname moeten plaatsvinden uiterlijk op het moment dat hij weet dat de Raad van Bestuur beslist heeft zijn kandidatuur aan de algemene vergadering voor te dragen.

226. De Juridische Commissie oordeelt dat de revisor geen vaste en definitieve offerte kan indienen zolang hij met zijn confrater geen contact heeft opgenomen: er moet altijd in de (prijs)offerte een voorbehoud blijven bestaan. Een aanvaarding van de opdracht zou maar mogelijk zijn mits een voorbehoudclausule betreffende het contract met de voorganger. Het contact moet ook voldoende vlug worden gelegd om te vermijden dat er gevolgen voor de algemene vergadering zouden zijn.

In de tuchtspraak deed zich nog een geval voor waarbij een commissaris door de algemene vergadering benoemd werd zonder dat die zich voorafgaandelijk gekandi-deerd had. Uit geen enkel feit kon worden opgemaakt dat hij kennis had van zijn

(304) Tuchtcommissie IBR 8 februari 1990, Nr. 023/89/N.

(305) Tuchtcommissie IBR 9 mei 1990, Nr. 029/90/N; *Jaarverslag IBR* 1991, 34.

(306) Tuchtcommissie IBR 24 november 1992, Nr. 0058/92/N; *Jaarverslag IBR* 1992, 166; *Vademecum IBR* 2001, 429.

(307) *Vademecum IBR* 2001, 427; *Jaarverslag IBR* 1991, 149.

aanduiding door de algemene vergadering. In die omstandigheid kon het standpunt van de Juridische Commissie geen toepassing vinden. De Tuchtcommissie besliste dan ook om geen tuchtsanctie op te leggen (308).

4. Vereiste voorafgaandelijk ontslag voorganger (indien een bijzonder verslag wordt voorbehouden aan commissaris in functie)

227. Wanneer het mandaat van de confrater in functie nog niet beëindigd is, zou deze bezwaar kunnen maken tegen de benoeming van een tweede revisor en dit o.m. steunend op art. 135 W. Venn. (oud art. 64^{quater} Venn. W.) (309).

228. Bij kapitaalverhoging dient een verslag inzake inbreng in natura opgemaakt te worden door de commissaris. Enkel indien er geen commissaris is, wordt een bedrijfsrevisor aangewezen door de raad van bestuur (art. 602 W. Venn. (oud art. 34, § 2 Venn. W.)). De controle-normen inzake controle bij inbreng en quasi-inbreng schrijven voor dat de bedrijfsrevisor die met de controle van een inbreng of een quasi-inbreng wordt belast, nagaat of diezelfde opdracht niet aan een confrater werd toevertrouwd, en onderzoekt of er geen commissaris van rechtswege met de opdracht is belast. Zo ja, zal hij met de confrater contact opnemen. De revisor zal een schriftelijke bevestiging vragen van de hem toevertrouwde opdracht, waarbij hij de cliënt verzoekt te verklaren of een andere revisor in de loop van de voorafgaande twaalf maanden belast is of werd met een revisorale opdracht bij dezelfde onderneming (Normen inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng, punten 2.1. en 2.1.1.) (310). Normaal zal een kandidaat-bedrijfsrevisor makkelijk kunnen achterhalen of er al dan niet een commissaris werd aangesteld, gelet op de publicatie van diens benoeming. Indien de benoeming niet gepubliceerd werd, is dit weliswaar moeilijker. Dit blijkt uit de hierna weergegeven tuchtrechtspraak.

Een bedrijfsrevisor had klacht neergelegd tegen een confrater i.v.m. de opstelling van een inbrengverslag bij de kapitaalverhoging van een N.V. waar de bedrijfsrevisor commissaris was. De zaak werd voorgelegd aan de Tuchtcommissie. Deze heeft vastgesteld dat de confrater had onderzocht of de N.V. een commissaris had. Dit bleek niet het geval te zijn en achteraf bleek dat de benoeming niet gepubliceerd was, zodat de confrater de aanstelling niet kon achterhalen. Veiligheidshalve had hij toch naar de bedrijfsrevisor geschreven waarvan de aandeelhouders van de N.V. zeiden dat hij actief was voor de groep. Slechts na het verlijden van de akte en de opstelling van het verslag reageerde de bedrijfsrevisor die zich niet akkoord verklaarde met de interventie.

De Tuchtcommissie meende dat hier inderdaad een overtreding van art. 602 W. Venn. (oud art. 34, § 2 Venn. W.) werd begaan, maar dat gelet op de omstandigheden niet kan gesteld worden dat de confrater bewust deze bepaling heeft overtreden. Het was niet zeker dat hij op het moment van de verslaggeving wist dat er een commissaris

(308) Tuchtcommissie IBR 16 november 1993, Nr. 0083/93/F.

(309) *Vademecum IBR* 2001, 427.

(310) Zie voor een geval waar een schending wel werd aangenomen: Tuchtcommissie IBR 15 maart 1989, Nr. 013/88/F (schraping mede wegens andere tuchtrechtelijke schendingen); Commissie van Beroep 27 juni 1988, Nr. 006/87/N (schorsing van veertien dagen).

was van de N.V. De revisor werd vrijgesproken (311). De vrijspraak werd door de Commissie van Beroep bevestigd (312).

229. Een controleverslag over de (vrijwillige) vereffening van een B.V.B.A. dient opgemaakt te worden door de commissaris van de vennootschap. Slechts bij gebrek aan een commissaris, kan een bedrijfsrevisor of een externe accountant worden aangesteld (art. 181 W. Venn. (oud art. 178*bis* Venn. W.)). Een bedrijfsrevisor overtrad voornoemde bepaling door een controleverslag op te maken niettegenstaande het feit dat een commissaris in functie was. Een bedrijfsrevisor werd (mede gelet op een schending van de Algemene controlenormen) hiervoor een schorsing van twee maanden opgelegd.

De Tuchtcommissie oordeelde als volgt: In toepassing van art. 178*bis* Venn. W. (thans art. 181 W. Venn.) dient de commissaris van de betreffende vennootschap verslag uit te brengen over de staat van activa en passiva, niet ouder dan drie maanden, die hem door de bestuurder is overhandigd. Tijdens één van de controles in de maand juni 1997 uitgevoerd door de commissaris (Y) met betrekking tot het boekjaar sluitend per 31 maart 1997 vraagt de afgevaardigd bestuurder of hij bereid is om afstand te doen van zijn mandaat als commissaris ten voordele van confrater (X), bedrijfsrevisor.

Hij is daartoe bereid op voorwaarde dat alles deontologisch en wettelijk op een correcte manier gebeurt, wat alleen mogelijk is nadat hij zijn revisoraal verslag zal hebben uitgebracht over de jaarrekening sluitend per 31 maart 1997 en dat de algemene vergadering zal besloten hebben over ontslag en benoeming.

De commissaris wordt van het verdere verloop niet meer op de hoogte gesteld en kwam toevallig te weten dat de vennootschap in vereffening werd gesteld toen hij op 27 juni 1997 ter plaatse kwam in het kader van de controle van de jaarrekening per 31 maart 1997.

Het boekjaar werd afgesloten op 31 maart 1997, maar de algemene vergadering moest nog in september plaatsvinden. Het rapport opgesteld door de betrokken bedrijfsrevisor (X) dateert van 18 juni 1997.

De bedrijfsrevisor (Y) was derhalve op 18 juni 1997 nog in functie als commissaris en, voorzover een verslag diende opgemaakt te worden in het kader van art. 178*bis* Venn. W. (thans art. 181 W. Venn.), was hij de enige persoon die bevoegd was om dit verslag op te maken.

Door het feit dat beide bedrijfsrevisoren met elkaar in contact waren gebracht, was betrokken bedrijfsrevisor ontegensprekelijk op de hoogte van het feit dat bedrijfsrevisor (Y) het mandaat van commissaris uitoefende. Als professioneel dient bedrijfsrevisor (X) te weten en wist hij dat een commissaris benoemd blijft tot een andersluitende beslissing. Hij wist dat bedoeld verslag uitsluitend kan worden opgesteld door de in functie zijnde commissaris en dat hij geenszins bevoegd was dit verslag uit te brengen. Dat de betrokken bedrijfsrevisor wist dat hij geen bevoegdheid had om een verslag op te stellen, blijkt uit zijn expliciete bekentenis in zijn brief van 19 augustus 1997, gericht aan (Y): "... Inderdaad kwam het rechtens u, en u alleen toe, een even-

(311) Tuchtcommissie IBR 6 juni 1990, Nr. 025/89/F.

(312) Commissie van Beroep IBR 1 juni 1990, Nr. 025/89/F; *Jaarverslag IBR 1990*, 137.

tueel vereffeningrapport – zoals eender welk revisoraal rapport in de loop van een wettelijk revisormandaat trouwens – op te stellen” (313).

230. Wanneer een mandaat van drie jaar verstrijkt, kan de commissaris in functie geenszins aanspraak maken op een automatische hernieuwing daarvan. Er kan dan ook geen sprake zijn van een bezwaar, doch hoogstens van de melding van een probleem van professionele aard of betreffende de betaling van zijn honoraria (314).

B. Betaling van de honoraria van de voorganger?

231. Conform paragraaf 13.24 IFAC-Code (315) huldigt de Raad van het IBR het principe dat de niet-betaling van honoraria aan de confrater die men opvolgt, in se geen voldoende reden is om een opdracht niet te aanvaarden. Wel moet de opvolger nagaan om welke reden er zich een vertraging in de betaling voordoet, omdat dit zijn beslissing om het mandaat of de opdracht al dan niet te aanvaarden zou kunnen beïnvloeden (316).

232. In de geest van confraterniteit zal de opvolger pogingen ondernemen om zijn confrater te helpen bij het bekomen van de betaling van het hem verschuldigde bedrag. De normale gang van zaken is dat een brief wordt gestuurd aan de ondernemingsleiding, waarin de aan de confrater verschuldigde honoraria in herinnering worden gebracht en er bij de vennootschap op aangedrongen wordt de zaak spoedig te regelen (317).

Het zich niet vergewissen of nog honorarium verschuldigd is aan een confrater en de uitspraak dat men hiermee niets te maken heeft werd dan ook door de Tuchtcommissie van het IBR een bedrijfsrevisor onwaardig geacht (318).

233. Indien de vennootschap refereert aan een geweigerde kwijting of aan de bedoeling om de aansprakelijkheid van zijn voorganger op te werpen, heeft de revisor zijn deontologische verplichting vervuld wanneer hij zijn voorganger daarvan op de hoogte heeft gebracht, zodat deze laatste de maatregelen kan treffen die hij nuttig acht (319).

234. Indien de achterstallige betaling echter te maken heeft met een nalatigheid van de vennootschap of met kwaad opzet, zal hij verdere stappen ondernemen om de betaling te laten uitvoeren. In voorkomend geval zou hij kunnen oordelen dat het moeilijk zal zijn om zijn opdracht in normale omstandigheden uit te voeren, indien hij vaststelt dat het een gewoonte is van de vennootschap om de haar verstrekte diensten niet te honoreren (320).

(313) Tuchtcommissie IBR 15 januari 1999, Nr. 0144/98/N; *Jaarverslag IBR* 1998, 196 (verkort).

(314) *Vademecum IBR* 2001, 427.

(315) Dit bepaalt: “The fact that there may be fees owing to the existing accountant is not a professional reason why another professional accountant in public practice should not accept the appointment”.

(316) *Jaarverslag IBR* 1994, 94; *Vademecum IBR* 2001, 428; zie in dezelfde zin: Aanbeveling aanvaarding van een controleopdracht door een bedrijfsrevisor (4 februari 1985), punt 4.5. *Vademecum IBR* 2001, 587.

(317) *Jaarverslag IBR* 1994, 94; *Vademecum IBR*, 2001, 428.

(318) Tuchtcommissie IBR 24 november 1992, Nr. 0058/92/N (schorsing van vijftien dagen).

(319) *Jaarverslag IBR* 1994, 94; *Vademecum IBR* 2001, 428.

(320) *Jaarverslag IBR* 1994, 94; *Vademecum IBR* 2001, 428.

235. Wat de opvolging betreft van een accountant door een revisor, bepaalt de deontologische aanbeveling inzake de relaties tussen de leden van het IBR en het IAB dat hij ertoe gehouden is zich te vergewissen van de betaling van de verschuldigde en niet betwiste honoraria.

C. Verplichting uittredende bedrijfsrevisor: inzage verlenen in werkdossiers

236. De bedrijfsrevisor die dezelfde opdracht uitvoerde, is ertoe gehouden zijn ambtgenoot inzage te geven in zijn werkdocumenten (art. 24 koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren).

237. De Raad van het IBR acht de voorwaarde van de voorafgaande betaling van een geldsom ongetwijfeld strijdig met de elementaire beginselen inzake de confraterniteit en met het respect dat de revisor aan zijn confraters verschuldigd is (art. 3 koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren) (321).

238. Of de uittredende revisor al dan niet bijstand verleent aan zijn opvolger bij het doornemen van de dossiers, wordt aan de persoonlijke beoordelingsvrijheid van eerstgenoemde overgelaten. De inzage in de werkdossiers zelf zal gebeuren ten kantore van de uittredende revisor. De opvolgende revisor moet de tijd gelaten worden die redelijkerwijze voldoende is om de dossiers door te nemen. Er worden geen kopies van de werkpapieren en -documenten gemaakt, tenzij uitdrukkelijk akkoord van de uittredende revisor (322).

D. Verplichting opvolgende revisor tot kennisneming van werkdocumenten voorganger

239. Een bedrijfsrevisor die de aanbeveling inzake het gebruik van werkzaamheden van een andere revisor niet gerespecteerd had, werd een schorsing opgelegd van vijftien dagen. De betrokken revisor had niet gemotiveerd waarom hij afweek van de afkeurende verklaring. Hij had trouwens niet eens inzage genomen van de werkdossiers van zijn confrater. De toelichtingen en aanvullingen in het verweerschrift opgesteld bij de tuchtprocedure in verband met de opmerkingen in het verslag van zijn voorganger, alsook de bewering dat de nodige controles werden uitgevoerd, werden irrelevant geacht. Alleen geldt het te deponeren verslag. De toelichtingen naderhand gegeven en waarvan derden geen kennis krijgen, zijn immers niet terzake (323).

240. Indien een confrater vroeger een controle van de jaarrekeningen heeft uitgevoerd in overeenstemming met de normen van het Instituut, kan de opvolger zich baseren op diens werk. De bedrijfsrevisor vermindert zijn persoonlijke aansprakelijkheid evenwel niet door zich te baseren op de vaststellingen van zijn confrater.

(321) *Jaarverslag IBR* 1994, 94; *Vademecum IBR* 2001, 427.

(322) *Jaarverslag IBR* 1994, 94; *Vademecum IBR* 2001, 427.

(323) Tuchtcommissie IBR 4 juli 1991, Nr. 050/91/N; *Jaarverslag IBR* 1991, 135 bevestigd door Commissie van Beroep IBR 12 november 1992, Nr. 050/91/N; *Vademecum IBR* 2001, 429; *Jaarverslag IBR* 1992, 162.

Hiertoe is het van belang dat hij op de hoogte is van de effectief uitgeoefende controles en van de opmerkingen van de uittredende confrater en van het feit of die al dan niet tot een vermelding in het controleverslag hebben geleid (324).

241. Indien de revisor die zijn mandaat beëindigt in zijn verslag een voorbehoud heeft geformuleerd, is het aangewezen dat de opvolger bijzondere aandacht besteedt aan de evolutie van de situatie die tot dit voorbehoud heeft geleid. Hij zal kritiek op het standpunt van zijn confrater vermijden, maar hij zal voor de toekomst zijn eigen verantwoordelijkheid moeten opnemen. Indien de opvolger meent dat hij geen reserves meer moet maken, hoewel de vroegere toestand niet werd gewijzigd, moet hij deze beslissing motiveren in zijn werkdocumenten (325).

(324) Aanbeveling Raad IBR 4 februari 1985, aanvaarding controleopdracht door een bedrijfsrevisor, *Vademecum IBR* 2001, 587; Aanbeveling Raad IBR 4 maart 1988, gebruik van de werkzaamheden van een andere revisor, *Vademecum IBR* 2001, 585.

(325) Aanbeveling Raad IBR 4 februari 1985, aanvaarding controleopdracht door een bedrijfsrevisor, *Vademecum IBR* 2001, 587; Aanbeveling Raad IBR 4 maart 1988, gebruik van de werkzaamheden van een andere revisor, *Vademecum IBR* 2001, 585.

TREFWOORDEN

Aandelen:

- Geldstorting op aandelen op kosten van de vennootschap en fictieve geldstorting op ingeschreven aandelen: p. 44, nr. 29
- Verkrijgen door aankoop of ruil of in pand nemen door de vennootschap van eigen aandelen in strijd met het vennootschapsrecht: p. 44, nr. 28

Aansprakelijkheid:

Burgerrechtelijke aansprakelijkheid:

- Op grond van onrechtmatige daad: p. 17-18, nr. 34
- Op grond van overtreding van het vennootschapsrecht of de statuten: p. 14, nr. 26
- Kwijting: p. 20, nr. 39
- Verjaring:
 - Specifieke controleopdrachten: p. 26-27, nr. 49
 - Niet-wettelijke opdrachten: p. 28, nr. 50
 - Wettelijke algemene controleopdracht: p. 20, nr. 40
- Wisselwerking met tuchtrechtelijke aansprakelijkheid: p. 97, nrs. 1-3

Strafrechtelijke aansprakelijkheid:

- Delictstypiciteit (algemeen): p. 35, nr. 8
- Geen aansprakelijkheid voor andermans daden: p. 40-41, nr. 21
- Notie (algemeen): p. 34-35, nrs. 4-7
- Miskenning regels m.b.t. bezoldiging commissaris: p. 43, nr. 26
- Miskenning verbod tot verkrijging door aankoop of ruil of in pand nemen door de vennootschap van eigen aandelen in strijd met het vennootschapsrecht: p. 44, nr. 28
- Miskenning verplichting tot bijeenroeping van algemene vergadering: p. 43, nr. 27
- Onafhankelijkheid van tuchtvordering t.o.v. strafvordering: p. 101-105, nrs. 16-22
- Rechtspersonen: (algemeen): p. 37-40, nrs. 14-20; p. 80-83, nrs. 81-84
- Valsheid in geschriften en gebruik ervan: p. 52, nr. 40; p. 54-75, nrs. 44-73
- Wederrechtelijke attestaties en goedkeuringen: p. 45-50, nrs. 31-36
- Wederrechtelijkheid: p. 36, nrs. 10-11
- Tuchtrechtelijke aansprakelijkheid: zie Tucht

Algemene vergadering:

- Miskenning verplichting tot bijeenroeping van algemene vergadering: p. 43, nr. 27

Arbeidsovereenkomst: p. 147, nr. 152

Attestatie:

- Wederrechtelijke attestatie en goedkeuring: p. 44-45, nr. 30

Belang voor neerlegging tuchtrechtelijke klacht: p. 106, nr. 25

Beroepsgeheim: p. 51, nr. 38

Beroepsverbod: p. 41, nr. 22

Bestuur van handelsvennootschap of handelonderneming door revisor: p. 148-150, nrs. 154-156

Bestuurder van een vzw:

Verenigbaarheid met het ambt van commissaris: p. 153-154, nrs. 163-164

Bezoldiging:

Honoraria voorganger: p. 184-185, nr. 231-235

Strafrechtelijke aansprakelijkheid wegens miskennen regels m.b.t. bezoldiging: p. 43, nr. 26

Bijzonder commissaris bij de Controledienst voor de Verzekeringen:

Verenigbaarheid met de functie van commissaris: p. 158, nr. 176

Confrater:

Zie stellingname, loyauteit

Curator:

Verenigbaarheid met het ambt van commissaris: p. 152, nr. 161

Commissie van Toezicht: p. 111, nr. 42

Commerciële activiteiten van een revisor: p. 148, nr. 153

Controle:

Controle op de jaarrekening en op de financiële toestand: p. 7-8, nr. 14

Controle van de overeenstemming met het vennootschapsrecht en de statuten: p. 8-11, nrs. 15-17

Delictstypiciteit: p. 35, nr. 8

Discontinuïteit van de onderneming:

Verplichting van de commissaris om de raad van bestuur hiervan schriftelijk op de hoogte te brengen: p. 22-24, nrs. 43-44

Domiciliëring ten kantore van de revisor: p. 150-151, nrs. 158-159

Exoneratieclausule aansprakelijkheid: p. 20, nr. 38

Gebruik van een vals stuk: p. 70-72, nrs. 64-65

Gewezen lid: p. 134-135, nrs. 117-122

Hoorplicht revisor tegen wie een tuchtmaatregel wordt aanhangig gemaakt: p. 113, nr. 47

Heling en witwassen: p. 52, nr. 41

Informatieverplichtingen t.o.v. het Instituut: p. 172-173, nr. 206

Informaticacriminaliteit: p. 53, nr. 43

Kwijting:

Algemeen: p. 20, nr. 39

Bijzondere wettelijke opdrachten: p. 26-27, nr. 49

Lekenrechters:

Verenigbaarheid met ambt van commissaris: p. 157, nr. 172

Lidmaatschapsbijdrage: p. 167-172, nrs. 192-205

Inningsmodaliteiten: p. 167-168, nrs. 195-199

Laattijdige betaling van (vaste of veranderlijke) bijdrage: p. 170-171, nrs. 202-204

Laattijdige verklaring van erewoord: p. 169-170, nr. 201; p. 171-172, nr. 205

Loyauteit t.o.v. confraters: p. 176, nrs. 215-216

Mandaat als lid van een wetgevend orgaan:

Verenigbaarheid met functie van commissaris: p. 154, nrs. 166-168

Marginale toetsing: p. 13, nr. 24

Non bis in idem: p. 125, nr. 84

Niet-neerlegging van de jaarrekening: p. 137, nrs. 126-127

Nulla poena sine lege: p. 124, nr. 82

Nullum crimen, nulla poena sine lege: p. 123-124, nrs. 78-80

Onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor: p. 139-147, nrs. 133-151

Commissionair van een partij bij een verkoop: p. 142, nr. 142

Overmatige schuldenlast: p. 141, nr. 139

Schijn van partijdigheid in conflict tussen oude en nieuwe aandeelhouders: p. 141-142, nr. 140

Onpartijdigheid leden van de Raad: p. 112-113, nrs. 45-46

Openbaar ambt:

Verenigbaarheid met ambt van commissaris: p. 154-157, nrs. 165-173

Openbaarmaking overtreding vennootschapsrecht of statuten

Aan de algemene vergadering: p. 16-17, nr. 33

Aan de raad van bestuur: p. 16, nr. 32

Opdrachten:

Algemene opdrachten commissaris: p. 7-11, nrs. 13-17

Controle op de jaarrekening en op de financiële toestand: p. 7-8, nr. 14

Controle van de overeenstemming met het vennootschapsrecht en de statuten: p. 8-11, nrs. 15-17

Oproeping (revisor) bij tuchtvordering: p. 115-116, nrs. 54-58

Opvolging confrater: p. 179-186, nrs. 221-241

Overmatige schuldenlast: p. 141, nr. 139

Persoon toegelaten tot de eed van bedrijfsrevisor: p. 133-134, nrs. 113-116

Politiek mandaat op uitvoerend niveau:

Verenigbaarheid met ambt van commissaris: p. 155-156, nr. 169

Publiciteitsverbod: p. 158-166, nrs. 177-190

Regeringscommissaris:

Verenigbaarheid met ambt van commissaris: p. 156-157, nrs. 170-171

Rechtspersoon:

(De)cumul met aansprakelijkheid natuurlijke persoon: p. 39, nr. 19

Straffen: p. 39-40, nr. 20

Wettelijke toerekening: p. 38-39, nr. 18

Reclame: p. 162-166, nrs. 181-190

Respect en loyauteit t.o.v. het Instituut: p. 174-175, nrs. 212-213

Ronseling van klanten: p. 159-162, nrs. 178-180

Sekwester:

Verenigbaarheid met ambt van commissaris: p. 152-153, nr. 162

Specialismen: p. 164, nr. 187

Sponsoring: p. 164-165, nrs. 188-189

Stellingname over werk verricht door een confrater: p. 177, nrs. 217-218

Taken: zie opdrachten

Tucht:

Aanhangig maken van tuchtvordering: p. 111-115, nrs. 43-53

Afstand van de tuchtvordering: p. 115, nr. 53

Ambtshalve opstarten procedure: p. 107, nr. 27

Bedreigingen aan het adres van klanten en leden van organen van het Instituut: p. 138-139, nrs. 131-132

Bewijsvoering van tuchtrechtelijke inbreuken: p. 122-123, nrs. 76-77

Bijstand: p. 117-118, nr. 61

Discretionaire bevoegdheid inzake omschrijving vergrijp en strafmaat: p. 123, nrs. 78-79

Eigen aard van de tuchtvordering: p. 97-98, nrs. 1-5

Fictieve kapitaalbreng: p. 138, nr. 129

Hoger beroep: p. 129-130, nrs. 97-102

- Klacht: p. 106, nrs. 24-26
 Motivering: p. 122, nr. 75
 Niet-neerlegging van de jaarrekening: p. 137, nrs. 126-127
Non bis in idem: p. 125, nr. 84
Nulla poena sine lege: p. 124, nr. 82
Nullum crimen, nulla poena sine lege: p. 123-124, nrs. 78-80
 Onafhankelijkheid van tuchtvordering t.o.v. strafvordering: p. 101-105, nrs. 16-22
 Onpartijdige behandeling: p. 122, nr. 74
 Onverjaarbaarheid van de tuchtvordering: p. 97-98, nrs. 4-5
 Openbaarheid van de terechtzitting en van de uitspraak van Tuchtcommissie: p. 118-122, nrs. 64-73
 Verplichting tot een zekere reserve: p. 138, nr. 130
 Oproeping: p. 115-116, nrs. 54-58
 Overtreding van vennootschapsrecht of boekhoudrecht: p. 137-138, nrs. 125-129
 Schorsing: p. 126, nr. 87
 Schrapping: p. 126-127, nr. 88
 Stagiair: p. 133, nr. 112
 Tuchtrechtelijke veroordeling zusterorganisaties (IAB, BIBF): p. 105, nr. 23
 Tuchtstraffen: p. 125-127, nrs. 85-88
 Verhoor: p. 117, nrs. 59-60
 Verzachtende omstandigheden: p. 127-128, nr. 90
 Verzet: p. 128, nrs. 92-95
 Verzwarende omstandigheden: p. 128, nr. 91
 Vooronderzoek door de Raad van het IBR: p. 107-108, nrs. 30-31
 Voorziening in cassatie: p. 130-132, nrs. 105-111
 Wisselwerking met burgerlijke vordering: p. 98-100, nrs. 6-11
- Valsheid in geschriften en gebruik ervan: p. 52, nr. 40; p. 54-75, nrs. 44-73
 Fiscale valsheid in geschriften: p. 77-78, nr. 77
 Gemeenrechtelijke valsheid in geschriften:
 Bedrieglijk opzet en oogmerk om te schaden: p. 69-70, nrs. 60-62
 Gebruik van een vals stuk: p. 70-72, nrs. 64-65
 Mogelijke benadeling of schade: p. 70, nr. 63
 Strafrechtelijk beschermd geschrift: p. 58-62, nrs. 49-54
 Verjaring: p. 71-72, nr. 65
 Vermomming van de waarheid op een wettelijk bepaalde wijze: p. 62-68, nrs. 55-59
 Valsheid in de jaarrekening (en samenloop met gemeenrechtelijke valsheid): p. 76-77, nrs. 75-76; p. 78-79, nr. 78-80
- Vereffenaar:
 Verenigbaarheid met de functie van commissaris: p. 151-152, nr. 160
- Vertegenwoordiging van een handelsvennootschap: p. 150, nr. 157
- Verjaring:
 Burgerrechtelijke aansprakelijkheid:
 Algemeen: p. 20, nr. 40
 Bijzondere wettelijke opdrachten: p. 26-27, nr. 49
 Strafrechtelijke aansprakelijkheid wegens valsheid en gebruik vals stuk: p. 71-72, nr. 65

Voltijds lid van de Raad voor de Mededinging:

Verenigbaarheid met de functie van commissaris: p. 157, nr. 173

Voorafgaandelijke schriftelijke contactopname met op te volgen confrater: p. 179-182, nrs. 221-226

Vraaggesprekken: p. 163-164, nrs. 183-184

TREFWOORDEN

Aandelen:

- Geldstorting op aandelen op kosten van de vennootschap en fictieve geldstorting op ingeschreven aandelen: p. 44, nr. 29
- Verkrijgen door aankoop of ruil of in pand nemen door de vennootschap van eigen aandelen in strijd met het vennootschapsrecht: p. 44, nr. 28

Aansprakelijkheid:

Burgerrechtelijke aansprakelijkheid:

- Op grond van onrechtmatige daad: p. 17-18, nr. 34
- Op grond van overtreding van het vennootschapsrecht of de statuten: p. 14, nr. 26
- Kwijting: p. 20, nr. 39
- Verjaring:
 - Specifieke controleopdrachten: p. 26-27, nr. 49
 - Niet-wettelijke opdrachten: p. 28, nr. 50
 - Wettelijke algemene controleopdracht: p. 20, nr. 40
- Wisselwerking met tuchtrechtelijke aansprakelijkheid: p. 97, nrs. 1-3

Strafrechtelijke aansprakelijkheid:

- Delictstypiciteit (algemeen): p. 35, nr. 8
- Geen aansprakelijkheid voor andermans daden: p. 40-41, nr. 21
- Notie (algemeen): p. 34-35, nrs. 4-7
- Miskenning regels m.b.t. bezoldiging commissaris: p. 43, nr. 26
- Miskenning verbod tot verkrijging door aankoop of ruil of in pand nemen door de vennootschap van eigen aandelen in strijd met het vennootschapsrecht: p. 44, nr. 28
- Miskenning verplichting tot bijeenroeping van algemene vergadering: p. 43, nr. 27
- Onafhankelijkheid van tuchtvordering t.o.v. strafvordering: p. 101-105, nrs. 16-22
- Rechtspersonen: (algemeen): p. 37-40, nrs. 14-20; p. 80-83, nrs. 81-84
- Valsheid in geschriften en gebruik ervan: p. 52, nr. 40; p. 54-75, nrs. 44-73
- Wederrechtelijke attestaties en goedkeuringen: p. 45-50, nrs. 31-36
- Wederrechtelijkheid: p. 36, nrs. 10-11
- Tuchtrechtelijke aansprakelijkheid: zie Tucht

Algemene vergadering:

- Miskenning verplichting tot bijeenroeping van algemene vergadering: p. 43, nr. 27

Arbeidsovereenkomst: p. 147, nr. 152

Attestatie:

- Wederrechtelijke attestatie en goedkeuring: p. 44-45, nr. 30

Belang voor neerlegging tuchtrechtelijke klacht: p. 106, nr. 25

Beroepsgeheim: p. 51, nr. 38

Beroepsverbod: p. 41, nr. 22

Bestuur van handelsvennootschap of handelsonderneming door revisor: p. 148-150, nrs. 154-156

Bestuurder van een vzw:

Verenigbaarheid met het ambt van commissaris: p. 153-154, nrs. 163-164

Bezoldiging:

Honoraria voorganger: p. 184-185, nr. 231-235

Strafrechtelijke aansprakelijkheid wegens miskennen regels m.b.t. bezoldiging: p. 43, nr. 26

Bijzonder commissaris bij de Controledienst voor de Verzekeringen:

Verenigbaarheid met de functie van commissaris: p. 158, nr. 176

Confrater:

Zie stellingname, loyauteit

Curator:

Verenigbaarheid met het ambt van commissaris: p. 152, nr. 161

Commissie van Toezicht: p. 111, nr. 42

Commerciële activiteiten van een revisor: p. 148, nr. 153

Controle:

Controle op de jaarrekening en op de financiële toestand: p. 7-8, nr. 14

Controle van de overeenstemming met het vennootschapsrecht en de statuten: p. 8-11, nrs. 15-17

Delictstypiciteit: p. 35, nr. 8

Discontinuïteit van de onderneming:

Verplichting van de commissaris om de raad van bestuur hiervan schriftelijk op de hoogte te brengen: p. 22-24, nrs. 43-44

Domiciliëring ten kantore van de revisor: p. 150-151, nrs. 158-159

Exoneratieclausule aansprakelijkheid: p. 20, nr. 38

Gebruik van een vals stuk: p. 70-72, nrs. 64-65

Gewezen lid: p. 134-135, nrs. 117-122

Hoorplicht revisor tegen wie een tuchtmaatregel wordt aanhangig gemaakt: p. 113, nr. 47

Heling en witwassen: p. 52, nr. 41

Informatieverplichtingen t.o.v. het Instituut: p. 172-173, nr. 206

Informaticacriminaliteit: p. 53, nr. 43

Kwijting:

Algemeen: p. 20, nr. 39

Bijzondere wettelijke opdrachten: p. 26-27, nr. 49

Lekenrechters:

Verenigbaarheid met ambt van commissaris: p. 157, nr. 172

Lidmaatschapsbijdrage: p. 167-172, nrs. 192-205

Inningsmodaliteiten: p. 167-168, nrs. 195-199

Laattijdige betaling van (vaste of veranderlijke) bijdrage: p. 170-171, nrs. 202-204

Laattijdige verklaring van erewoord: p. 169-170, nr. 201; p. 171-172, nr. 205

Loyauteit t.o.v. confraters: p. 176, nrs. 215-216

Mandaat als lid van een wetgevend orgaan:

Verenigbaarheid met functie van commissaris: p. 154, nrs. 166-168

Marginale toetsing: p. 13, nr. 24

Non bis in idem: p. 125, nr. 84

Niet-neerlegging van de jaarrekening: p. 137, nrs. 126-127

Nulla poena sine lege: p. 124, nr. 82

Nullum crimen, nulla poena sine lege: p. 123-124, nrs. 78-80

Onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor: p. 139-147, nrs. 133-151

Commissionair van een partij bij een verkoop: p. 142, nr. 142

Overmatige schuldenlast: p. 141, nr. 139

Schijn van partijdigheid in conflict tussen oude en nieuwe aandeelhouders: p. 141-142, nr. 140

Onpartijdigheid leden van de Raad: p. 112-113, nrs. 45-46

Openbaar ambt:

Verenigbaarheid met ambt van commissaris: p. 154-157, nrs. 165-173

Openbaarmaking overtreding vennootschapsrecht of statuten

Aan de algemene vergadering: p. 16-17, nr. 33

Aan de raad van bestuur: p. 16, nr. 32

Opdrachten:

Algemene opdrachten commissaris: p. 7-11, nrs. 13-17

Controle op de jaarrekening en op de financiële toestand: p. 7-8, nr. 14

Controle van de overeenstemming met het vennootschapsrecht en de statuten: p. 8-11, nrs. 15-17

Oproeping (revisor) bij tuchtvordering: p. 115-116, nrs. 54-58

Opvolging confrater: p. 179-186, nrs. 221-241

Overmatige schuldenlast: p. 141, nr. 139

Persoon toegelaten tot de eed van bedrijfsrevisor: p. 133-134, nrs. 113-116

Politiek mandaat op uitvoerend niveau:

Verenigbaarheid met ambt van commissaris: p. 155-156, nr. 169

Publiciteitsverbod: p. 158-166, nrs. 177-190

Regeringscommissaris:

Verenigbaarheid met ambt van commissaris: p. 156-157, nrs. 170-171

Rechtspersoon:

(De)cumul met aansprakelijkheid natuurlijke persoon: p. 39, nr. 19

Straffen: p. 39-40, nr. 20

Wettelijke toerekening: p. 38-39, nr. 18

Reclame: p. 162-166, nrs. 181-190

Respect en loyauteit t.o.v. het Instituut: p. 174-175, nrs. 212-213

Ronseling van klanten: p. 159-162, nrs. 178-180

Sekwester:

Verenigbaarheid met ambt van commissaris: p. 152-153, nr. 162

Specialismen: p. 164, nr. 187

Sponsoring: p. 164-165, nrs. 188-189

Stellingname over werk verricht door een confrater: p. 177, nrs. 217-218

Taken: zie opdrachten

Tucht:

Aanhangig maken van tuchtvordering: p. 111-115, nrs. 43-53

Afstand van de tuchtvordering: p. 115, nr. 53

Ambtshalve opstarten procedure: p. 107, nr. 27

Bedreigingen aan het adres van klanten en leden van organen van het Instituut: p. 138-139, nrs. 131-132

Bewijsvoering van tuchtrechtelijke inbreuken: p. 122-123, nrs. 76-77

Bijstand: p. 117-118, nr. 61

Discretionaire bevoegdheid inzake omschrijving vergrijp en strafmaat: p. 123, nrs. 78-79

Eigen aard van de tuchtvordering: p. 97-98, nrs. 1-5

Fictieve kapitaalbreng: p. 138, nr. 129

Hoger beroep: p. 129-130, nrs. 97-102

- Klacht: p. 106, nrs. 24-26
 Motivering: p. 122, nr. 75
 Niet-neerlegging van de jaarrekening: p. 137, nrs. 126-127
Non bis in idem: p. 125, nr. 84
Nulla poena sine lege: p. 124, nr. 82
Nullum crimen, nulla poena sine lege: p. 123-124, nrs. 78-80
 Onafhankelijkheid van tuchtvordering t.o.v. strafvordering: p. 101-105, nrs. 16-22
 Onpartijdige behandeling: p. 122, nr. 74
 Onverjaarbaarheid van de tuchtvordering: p. 97-98, nrs. 4-5
 Openbaarheid van de terechtzitting en van de uitspraak van Tuchtcommissie: p. 118-122, nrs. 64-73
 Verplichting tot een zekere reserve: p. 138, nr. 130
 Oproeping: p. 115-116, nrs. 54-58
 Overtreding van vennootschapsrecht of boekhoudrecht: p. 137-138, nrs. 125-129
 Schorsing: p. 126, nr. 87
 Schrapping: p. 126-127, nr. 88
 Stagiair: p. 133, nr. 112
 Tuchtrechtelijke veroordeling zusterorganisaties (IAB, BIBF): p. 105, nr. 23
 Tuchtstraffen: p. 125-127, nrs. 85-88
 Verhoor: p. 117, nrs. 59-60
 Verzachtende omstandigheden: p. 127-128, nr. 90
 Verzet: p. 128, nrs. 92-95
 Verzwarende omstandigheden: p. 128, nr. 91
 Vooronderzoek door de Raad van het IBR: p. 107-108, nrs. 30-31
 Voorziening in cassatie: p. 130-132, nrs. 105-111
 Wisselwerking met burgerlijke vordering: p. 98-100, nrs. 6-11
- Valsheid in geschriften en gebruik ervan: p. 52, nr. 40; p. 54-75, nrs. 44-73
 Fiscale valsheid in geschriften: p. 77-78, nr. 77
 Gemeenrechtelijke valsheid in geschriften:
 Bedrieglijk opzet en oogmerk om te schaden: p. 69-70, nrs. 60-62
 Gebruik van een vals stuk: p. 70-72, nrs. 64-65
 Mogelijke benadeling of schade: p. 70, nr. 63
 Strafrechtelijk beschermd geschrift: p. 58-62, nrs. 49-54
 Verjaring: p. 71-72, nr. 65
 Vermomming van de waarheid op een wettelijk bepaalde wijze: p. 62-68, nrs. 55-59
 Valsheid in de jaarrekening (en samenloop met gemeenrechtelijke valsheid): p. 76-77, nrs. 75-76; p. 78-79, nr. 78-80
- Vereffenaar:
 Verenigbaarheid met de functie van commissaris: p. 151-152, nr. 160
- Vertegenwoordiging van een handelsvennootschap: p. 150, nr. 157
- Verjaring:
 Burgerrechtelijke aansprakelijkheid:
 Algemeen: p. 20, nr. 40
 Bijzondere wettelijke opdrachten: p. 26-27, nr. 49
 Strafrechtelijke aansprakelijkheid wegens valsheid en gebruik vals stuk: p. 71-72, nr. 65

Voltijds lid van de Raad voor de Mededinging:

Verenigbaarheid met de functie van commissaris: p. 157, nr. 173

Voorafgaandelijke schriftelijke contactopname met op te volgen confrater: p. 179-182, nrs. 221-226

Vraaggesprekken: p. 163-164, nrs. 183-184