

**RECHTBANK VAN EERSTE AANLEG TE BRUSSEL (CORR.)**  
**29 JUNI 2007**

**BOEKHOUDING EN JAARREKENING**

**Commissaris-revisor-aansprakelijkheid – Goedkeuring van de rekeningen door de commissaris terwijl niet voldaan is aan de bepalingen van het eerste lid van artikel 17 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen – Door de commissaris is rekening te houden met de mogelijkheden van fraude – Hij oefent zijn beroep uit in het algemeen belang en de door hem afgeleverde geschriften dringen zich op aan de openbare trouw – Geconfronteerd met de fraudesignalen moet hij zijn taak met grote voorzichtigheid uitoefenen**

*Om na te gaan of de commissaris-revisor gedaan heeft wat hij had moeten doen dient zijn optreden vergeleken te worden met wat verwacht wordt van een zorgvuldig handelend commissaris-revisor geplaatst in dezelfde omstandigheden met dien verstande dat bij de beoordeling van zijn handelen uiteraard rekening dient gehouden te worden met de algemene controlenormen.*

*De algemene controlenormen voorzien onder meer dat wanneer de revisor zijn opdracht uitvoert hij rekening dient te houden met de mogelijkheid van fraude.*

*Gelet op het feit dat de taken van de bedrijfsrevisor het algemeen belang raken en de wetsbepalingen met betrekking tot de uitoefening van zijn beroep van openbare orde zijn staat het buiten kijf dat de door hem afgeleverde verklaringen beschermde geschriften zijn die zich opdringen aan de openbare trouw.*

*Uit het bestaan van fraudesignalen en het gedurende verschillende boekjaren niet verkrijgen van afdoende antwoorden op gestelde vragen is af te leiden dat door de commissaris een rapport met voorbehoud was af te leveren en dat hij niet heeft gedaan wat hij had moeten doen.*

*NV C., P., NV I., CVBA E. en BV B./E.W., V.I., L.Y. en S.W.*

*Pl.: Mrs. M. Van de Velde, J. Scheers, Smits, Van Bavel en G. Warson, Scheers, H. Heyndrickx*

(...)

Beklaagden van, in het gerechtelijk arrondissement Brussel en bij samenhang elders buiten het Rijk,

tussen 1 januari 1989 en 7 januari 1999, terwijl de feiten de achtereenvolgende en voortdurende uiting uitmaakten van hetzelfde misdadig opzet;

en terwijl de verjaring van de strafvordering regelmatig gestuit werd door daden van onderzoek of vervolging en namelijk door de beschikking tot mededeling op datum van

**COMPTABILITÉ ET COMPTE ANNUEL**

**Certification des comptes par le commissaire alors qu'il n'a pas été satisfait aux prescrits de l'article 17 alinéa premier de la loi du 17 juillet 1975 sur la comptabilité et les comptes annuels des entreprises – Le commissaire doit tenir compte de la possibilité qu'une fraude a été commise – Il exerce son mandat dans l'intérêt général et ses écritures s'imposent à la confiance publique – Confronté à des indices de fraude il doit exercer sa mission avec la plus grande prudence**

*Afin de vérifier que le commissaire a fait ce qu'il eut dû faire, il y a lieu de comparer son intervention à ce que l'on est en droit d'attendre d'un commissaire agissant prudemment et placé dans les mêmes circonstances, étant entendu que pour apprécier son intervention il y a lieu de tenir compte des normes générales de contrôle.*

*Les normes générales de contrôle prescrivent notamment que le commissaire exerce sa mission en tenant compte de la possibilité qu'une fraude existe.*

*Dans la mesure où la mission du commissaire-réviseur ainsi que les dispositions légales réglementant l'exercice de sa profession relèvent d'ordre public, il ne fait aucun doute que ses déclarations sont des écrits protégés qui s'imposent à la confiance publique.*

*L'existence d'indices de fraude et alors que le commissaire n'a pendant plusieurs années pas reçu de réponse satisfaisante aux questions posées font qu'il aurait dû rédiger un rapport assorti de réserves et qu'il n'a point fait ce qu'il eut dû faire.*

20 februari 2003 van OR Calewaert;

– om het misdrijf uitgevoerd te hebben of om aan de uitvoering ervan rechtstreeks medegewerkt te hebben;

– om, door enige daad, tot de uitvoering zodanige hulp verleend te hebben dat zonder hun bijstand het misdrijf niet kon gepleegd worden;

– om, door giften, beloften, bedreigingen, misbruik van gezag of van macht, misdadige kuiperijen of arglistigheden, dit misdrijf rechtstreeks uitgelokt te hebben.

**De eerste (E.), de tweede (V.), de derde (L.) en de vierde (S.)**

Bij verhoor ter terechtzitting op 24 februari 2006 verklaarde beklagde L. dat hij beklagde E. bijna dagelijks fulltime zag werken.

Tevens verklaarde beklagde E. dat er qua rapportering bijna dagelijks contacten waren tussen hem en J.R. over de factoring.

Er waren maandelijks contacten met B.I. met betrekking tot de balansen, verlies- en winstrekeningen en over bepaalde contracten.

Driemaandelijks was er contact met Dr. N. over de reeds vermelde rapporten. Jaarlijkse contacten waren er met de interne audit van B.

Ook waren er contacten met Dr. K., over bankkredieten van (...), dit was één of twee keer per jaar.

De rechtbank is derhalve van oordeel dat het niet met de vereiste gerechtelijke zekerheid vaststaat dat de gefactureerde prestaties niet zouden verricht zijn en dat de facturen vals zouden zijn.

**Wat tweede beklagde V.I. betreft**

1. Artikel 17 derde lid van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen stelt strafbaar de commissaris-revisor die 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 voldaan is.

De in het eerste lid van artikel 17 van de wet van 17 juli 1975 bedoelde bepalingen hebben onder meer betrekking op:

- de verplichting een boekhouding te voeren aangepast aan de aard en de omvang van de activiteit van de onderneming;
- de verplichting een boekhouding te voeren die een aantal vermeldingen dient te bevatten;
- de verplichting om een bepaald stelsel van boekhouding te voeren;
- verplichtingen in verband met de verantwoordingsstukken;
- verplichtingen in verband met de inventaris en de jaarrekening;
- verplichtingen in verband met de inhoudelijke eisen van de boeken en de verplichte bewaringstijd.

Om na te gaan of de commissaris-revisor gedaan heeft wat hij had moeten doen dient zijn optreden vergeleken te worden met wat verwacht wordt van een zorgvuldig handelend commissaris-revisor geplaatst in dezelfde omstandigheden met dien verstande dat bij de beoordeling van zijn handelen uiteraard rekening dient gehouden te worden met de algemene controlenormen.

De algemene controlenormen voorzien onder meer dat wanneer de revisor zijn opdracht uitvoert hij rekening dient te houden met de mogelijkheid van fraude.

Vorzichtigheid is geboden in geval van:

- ongewone transacties voornamelijk naar het einde van het boekjaar met een impact op de winst;
- transacties met gerelateerde partijen;
- onvolledige en/of ontwijkende antwoorden van het management bij vragen omtrent het intern controlesysteem; (J. DE LANGE, “Afhandelen van fraudegevallen door de commissaris-revisor”, *A&B kwartaalschrift* 1990, nr. 3).

De algemene controlenormen voorzien verder dat de bedrijfsrevisor onder meer zijn mening zal steunen op het onderzoek van het systeem van de interne controle waarvan hij de doeltreffendheid dient na te gaan door middel van steekproeven.

In geval van vaststelling van ernstige leemten, dient hij zijn controlewerkzaamheden aan te passen en een meer diepgaande controle uit te voeren.

De bedrijfsrevisor zal in zijn verslag vermelden hoe hij de controles heeft verricht en of hij van het bestuursorgaan en de aangestelden van de vennootschap de ophelderingen of inlichtingen heeft verkregen die hij heeft gevraagd.

2. Artikel 3 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 stelt dat de jaarrekening een getrouw beeld moet geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de onderneming.

3. Het optreden van de bedrijfsrevisor op grond van zijn mandaat van commissaris is thans gebaseerd op artikel 142 van het Wetboek van Vennootschappen.

De commissaris heeft tot opdracht om controle uit te oefenen op de financiële toestand, op de jaarrekening en op de regelmatigheid, ten aanzien van het Wetboek van Vennootschappen en de statuten, van de in de jaarrekeningen weergegeven verrichtingen.

Op grond van artikel 143 van het Wetboek van Vennootschappen stelt de commissaris naar aanleiding van de jaarrekening een omstandig schriftelijk verslag op.

Met inachtnaam van de artikelen 142 en 144 van het Wetboek van Vennootschappen kan worden aangenomen dat de bestendige financiële controleopdracht van de commissaris hoofdzakelijk twee aspecten omvat: een controle op de jaarrekeningen en op de financiële toestand en, daarnaast, een controle op de naleving van de statuten en de naleving van de bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen, voor wat betreft de in de jaarrekening opgenomen verrichtingen.

Het controleverslag van de commissaris bevat een besluit, de zogenaamde verklaring. Deze zogenaamde verklaring kan de vorm aannemen van een verklaring zonder voorbehoud,

een verklaring met voorbehoud, een afkeurende verklaring of een onthoudende verklaring.

4. In de rechtsleer wordt aangenomen dat de wetsbepalingen inzake de uitoefening van het beroep van bedrijfsrevisor in het algemeen belang zijn en om die reden van openbare orde zijn (H. BRAECKMANS, “De wettelijke beperking van de aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor”, *R.W.* 2005-06, kol. 1657).

Gelet op het feit dat de taken van de bedrijfsrevisor het algemeen belang raken en de wetsbepalingen met betrekking tot de uitoefening van zijn beroep van openbare orde zijn staat het buiten kijf dat de door hem afgeleverde verklaringen beschermde geschriften zijn die zich opdringen aan de openbare trouw.

5. Niettegenstaande tweede beklagde I.V. gedurende jaren problemen kende om op een bevredigende wijze uitleg te bekomen op de gestelde vragen en gelet op het feit dat zijn medewerker J. hem er herhaaldelijk op gewezen had dat er problemen waren bleef hij goedkeurende rapporten afleveren.

(...)

6. De rechtbank merkt tevens op dat er verschillende fraudesignalen bestonden die beklagde V. ertoe dienden aan te zetten zijn taak met de grote omzichtigheid en nauwkeurigheid uit te voeren.

Als fraudesignalen kunnen in deze vermeld worden:

– het feit dat het management gedomineerd werd door één persoon, met name beklagde E.;

– verdachte transacties die geen verband hielden met factoring en waarvoor geen redelijke economische verantwoording bestond;

– verschillende transacties met gerelateerde partijen;

– ontwijkende en onvolledige antwoorden op gestelde vragen.

7. Uit het verhoor van R.J. en uit diens diverse MAPS blijkt onmiskenbaar dat deze vermoedde dat er onregelmatigheden werden begaan hetgeen hij ook meldde aan beklagde V.

8. Gelet op de opmerkingen in de MAPS, het bestaan van fraudesignalen en het gedurende verschillende boekjaren niet verkrijgen van afdoende antwoorden op gestelde vragen is de rechtbank van oordeel dat beklagde V. als commissaris-revisor “niet heeft gedaan wat hij had moeten doen”.

Minstens diende hij een rapport met voorbehoud af te leveren temeer daar uit de verklaring van R.J. blijkt dat beklagde V. hem gezegd had dat er wel een vermoeden van onregelmatigheden was.

In zijn conclusie voor de raadkamer stelde beklagde V.:

“Eigenlijk kan in casu enkel aan de orde zijn dat de jaarrekening geen getrouw beeld gaf van de financiële positie van de onderneming.”

Gelet op voormelde motieven is de rechtbank van oordeel dat beklagde V. zich tevens schuldig maakte aan intellectuele valsheid in geschriften daar hij tegen beter weten in telkens een goedkeurend verslag afleverde zonder enig voorbehoud.

(...)