

Studies en documenten
van het Belgisch Centrum voor Normalisatie
van de Accountancy en het Revisoraat

HET BEROEPSGEHEIM VAN DE BEDRIJFSREVISOR

2/1986

INHOUD

	pagina
DEEL I : Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor	
door : Mr. Michel FRANCHIMONT, professor aan de Université de Liège	5
DEEL II: De bedrijfsrevisor en het strafonderzoek	
door : Mr. Jozef LIEVENS, docent aan de Katholieke Universiteit Leuven	53
DEEL III : Toepassingsgevallen	73

DEEL I

HET BEROEPSGEHEIM VAN DE BEDRIJFSREVISOR

door **Mr. Michel FRANCHIMONT**
Advocaat
Professor aan de Université de Liège

WOORD VOORAF

Het beroepsgeheim is een van de wezenlijke waarborgen voor de persoon en voor de individuele vrijheid. Het beroepsgeheim verzekert het recht op privacy en het respect voor het privé-bestaan die opgenomen zijn in het Verdrag tot Bescherming van de rechten van de Mens (art. 8, 1e lid) (1).

Het beroepsgeheim is ook de basisvoorwaarde die aan de grondslag ligt van de uitoefening van een aantal beroepen. Een geneesheer of een advocaat, bij voorbeeld, zouden hun opdracht onmogelijk kunnen vervullen indien geen absolute geheimhouding verzekerd was t.a.v. wat hen wordt toevertrouwd. Uit vrees voor indiscretie zou niemand zich nog tot hen durven richten en zouden zowel de volksgezondheid als de belangen van de rechtsbedeling daaronder lijden. De schending van het beroepsgeheim betekent dus ergens een aantasting van het maatschappelijk bestel omdat zij het vertrouwen schokt in de beroepen waarop de samenleving steunt (2).

Het is dan ook met het oog op het maatschappelijk belang, dat rust op het vertrouwen dat bepaalde beroepen aan de openbare opinie moeten inboezemen, dat de wet de openbaarmaking van geheimen aan bepaalde personen toevertrouwd, bestraft (3).

De bestaansreden van het beroepsgeheim dienen we dan ook te zoeken bij het wezenlijke belang van diegene die vertrouwen schonk en bij het algemeen belang.

En nochtans is de geheimhouding meer en meer een omstreden iets in een maatschappij waar, vooral op het economische vlak dan, "de behoefte aan informatie en aan een doorzichtige toestand de overheersende waarde is" (4). Vrij zijn, zo schrijft Alfred Sauvy, betekent in de XXe eeuw geïnformeerd zijn, en meer dan ooit weegt op de geheimhouding de verdenking dat zij frauduleuze handelingen en andere listigen zou verbergen.

In het economische en financiële leven wordt die behoefte aan informatie door een groeiend aantal personen gevoeld : aandeelhouders, werknemers, leveranciers, klanten, investeerders, geldschietters, de Staat en een reeks van openbare instellingen zoals de Bankcommissie, en het publiek in het algemeen (consumentenverenigingen, verenigingen voor de verdediging van het leefmilieu ...).

Verscheidene recente wetten verwijzen naar dat recht op informatie en organiseren het : de wet van 24.03.1978, de wet van 05.12.1984 tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, de wet van 17.07.1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen, het koninklijk besluit van 27.11.1973 met betrekking tot de aan de ondernemingsraden te verstrekken economische en financiële inlichtingen.

Maar de economische en financiële informatie, hoe belangrijk die ook moge zijn, is pas dan relevant indien alle belanghebbenden de betrouwbaarheid ervan ervaren. Vandaar de noodzaak aan een deskundige en onpartijdige controle die de wet aan de bedrijfsrevisoren heeft toevertrouwd (5).

Dit maakt van de bedrijfsrevisor "een vertrouwensman (...) die, ten behoeve van het maatschappelijk verkeer of van welbepaalde belanghebbenden, inlichtingen en boekhoudstukken van ondernemingen certificeert en daardoor aan deze stukken de geloofwaardigheid hecht die verbonden is aan de certificering door een beëdigd deskundige" (6).

Het kan dan ook paradoxaal lijken dat men het heeft over het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor.

Eigenlijk staat de bedrijfsrevisor centraal in het debat omtrent de zwijgplicht en het recht op informatie.

Enerzijds is hij uitdrukkelijk door de geheimhoudingsplicht gebonden (artikel 27, 2e lid, wet van 22.07.1953 houdende oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, gewijzigd door de wet van 22.02.1985).

Anderzijds staat hij borg voor de transparantie van bedrijven en voor een zekere economische loyaliteit.

Deze paradox verklaart enerzijds waarom het zo moeilijk is het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor te omschrijven en anderzijds ook hoezeer een analyse daarvan wenselijk is.

INLEIDING

Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor is bepaald in artikel 27, 2e lid van de wet van 22 juli 1953, gewijzigd door de wet van 21.02.1985 :

"Artikel 458 van het Strafwetboek is van toepassing op de bedrijfsrevisoren, de stagiairs en de personen voor wie zij instaan. Buiten de uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht waarin dit artikel voorziet, geldt deze plicht eveneens niet voor de mededeling van een attest of van een bevestiging vericht met de schriftelijke toestemming van de onderneming waarin 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."

Artikel 458 van het Strafwetboek waarnaar wordt verwezen bepaald in het algemeen de overtreding van schending van het beroepsgeheim ⁽⁷⁾ :

"Geneesheren, heelkundigen, officieren van gezondheid, apothekers, vroedvrouwen en alle andere personen die uit hoofde van hun staat of beroep kennis dragen van geheimen die hun zijn toevertrouwd en deze bekendmaken buiten het geval dat zij geroepen worden om in rechte getuigenis af te leggen en buiten het geval dat de wet hen verplicht die geheimen bekend te maken, worden gestraft met gevangenisstraf van acht dagen tot zes maanden en met geldboeten van honderd frank tot vijfhonderd frank."

De bedrijfsrevisor is dan ook tot geheimhoudingsplicht gehouden, net als andere beroepspractici bedoeld in artikel 458 SWB, of het nu geneesheren, advocaten, priesters, enz... betreft.

Art. 27, 2e lid van de wet van 22.07.1953 verwijst, i.v.m. "de juiste omschrijving van het beroepsgeheim" ⁽⁸⁾ naar het geheel van principes die zowel in de rechtsleer als in de rechtspraak in verband met artikel 458 SWB werden geformuleerd.

Wij bespreken dan ook het geheel van de regels die van toepassing zijn op al diegenen die tot de zwijgplicht zijn gehouden en zullen, telkens dit aangewezen is, stilstaan bij de bijzondere aspecten die aan de functie van de bedrijfsrevisor eigen zijn.

Eerst moeten wij echter nog wel in herinnering brengen dat de schending van het beroepsgeheim, naast de strafrechtelijke sancties, ook aanleiding kan geven tot burgerrechtelijke sancties (meestal schadevergoeding) en maatregelen op tuchtrechtelijk vlak.

Inderdaad, degene die de zwijgplicht doorbreekt, schiet niet alleen op het vlak van de eer tekort, hij schaadt ook de belangen van zijn cliënt. Deze indiscretie kan beschouwd worden als een fout die, wanneer zij nadeel berokkent, recht geeft op schadevergoeding.

De rechtsgrond voor deze burgerrechtelijke aansprakelijkheid kan verschillen. Wanneer de zwijgplicht van de practicus op impliciete of expliciete wijze,

voortvloeit uit de overeenkomst die hij met de cliënt heeft afgesloten. In dit geval kan de schending van het beroepsgeheim een oorzaak van ontbinding van het contract zijn. In het andere geval gaat het om een aansprakelijkheid uit onrechtmatige daad (art. 1382, 1383 en 1384 van het B.W.) ⁽⁹⁾, waarvoor drie voorwaarden moeten aanwezig zijn : de schuld, de schade en het oorzakelijk verband tussen beide.

Verder zijn er een groot aantal beroepen, waaronder ook dat van bedrijfsrevisor, die de zwijgplicht als een van de voornaamste regels hebben opgenomen in de plichtenleer. Overigens is de regel van de plichtenleer over het algemeen strenger dan die van het strafrecht.

Zo kan bijvoorbeeld de geneesheer, ter wille van het tuchtreglement, tot de zwijgplicht gehouden zijn, zelfs in gerechtszaken, hoewel het Strafwetboek uitdrukkelijk een uitzondering bepaalt voor die gevallen ⁽¹⁰⁾.

Er zijn uiteindelijk drie soorten van regels die de zwijgplicht van een aantal beroepsbeoefenaars kunnen sanctioneren :

1. Een burgerrechtelijke norm ;
2. Een deontologische norm.

Wanneer enkel deze twee regels bestaan, dan zegt men dat het beroep tot discretie is gehouden. Zo twijfelt er bijvoorbeeld niemand aan dat de bankiers tot discretie zijn gehouden (het bankgeheim). Het betreft hier een stilzwijgende contractuele verplichting (die voortvloeit uit een aloude traditie) in alle betrekkingen die de bankier met zijn cliënten onderhoudt ⁽¹¹⁾. Strafrechtelijk is er echter geen sanctie voor die verplichting voorzien ⁽¹²⁾.

3. Een strafrechtelijke norm die naast de twee andere kan bestaan. Wanneer dit het geval is, spreekt men van het beroepsgeheim *stricto sensu*. Wij zullen voornamelijk bij dit aspect blijven stilstaan.

HOOFDSTUK I - DE OVERTREDING VAN HET BEROEPSGEHEIM

AFDELING I : DE BESTANDDELEN VAN HET MISDRIJF

De bestanddelen ⁽¹³⁾ of de voorwaarden die het misdrijf bepalen, zoals blijkt uit de lezing van artikel 27, 2^e lid van de wet van 22.07.1953 en van artikel 458 van het SWB zijn :

1. De bekendmaking, dit wil zeggen de mededeling van een vertrouwelijke boodschap aan gelijk welke derde, ongeacht de omstandigheden waaronder of de wijze waarop dit geschiedt, en ongeacht of de mededeling nu mondeling (in de loop van een gesprek) of schriftelijk gebeurt. Zo is de fotocopie van een vertrouwelijk stuk bijvoorbeeld een bekendmaking.

De bekendmaking moet daadwerkelijk zijn, de wet bestraft inderdaad niet een poging in die zin. Het is evenwel niet vereist dat zulk een mededeling ook nadeel heeft berokkend aan de persoon die het geheim heeft toevertrouwd. De wet bepaalt ook niet de minste voorwaarde voor de bekendmaking : het misdrijf bestaat ook al werd de vertrouwelijke boodschap, onder de belofte van geheimhouding, maar aan een enkele persoon medegedeeld ⁽¹⁴⁾.

2. De mededeling moet betrekking hebben op het beroepsgeheim. Hier staan we voor de problematiek van het voorwerp en de reikwijdte van het geheim (cfr. infra).
3. Zoals bij elk misdrijf, houdt de schending van het beroepsgeheim een moreel element in, in casu de bedoeling om de wet te overtreden (algemeen opzet) ⁽¹⁵⁾. Het is voldoende dat er een bewuste bekendmaking is van zaken die onder de geheimhouding vallen.

Het is niet vereist dat de persoon die het beroepsgeheim schendt de bedoeling heeft gehad nadeel te berokkenen of zichzelf een voordeel te verschaffen. Anderzijds wordt aanvaard dat wanneer de mededeling toegeschreven moet worden aan lichtzinnigheid, onvoorzichtigheid of vergetelheid, er dan geen misdrijf is.

Het kan bij voorbeeld gebeuren dat de geneesheer, bij een consultatie, zijn cabinet verlaat en vergeet dat de steekkaart van de vorige patiënt op zijn bureau is blijven liggen. De cliënt die alleen in het cabinet is achtergebleven, kent die persoon die hij in de wachtzaal heeft gezien en hij neemt de gelegenheid te baat om de steekkaart door te nemen. In deze veronderstelling kan de geneesheer niet strafrechtelijk vervolgd worden op grond van schending van het beroepsgeheim ⁽¹⁶⁾.

Daartegenover staat dat de bekendmaking van een geheim ingevolge een onvoorzichtigheid of nalatigheid steeds de burger- of tuchtrechtelijke aansprakelijkheid van de beroepspracticus in het gedrang kan brengen ⁽¹⁷⁾.

4. De openbaarmaking moet gebeuren door toedoen van een persoon aan wie, vanwege zijn status of beroep geheimen worden toevertrouwd. Wij hebben het hier over een beroepsmisdrijf (18). Elke andere persoon die een geheim openbaart doet natuurlijk aan zijn morele verplichting tot discretie tekort, misschien overtreedt hij ook civielrechtelijke of deontologische regels, maar strafrechtelijk kan hij niet vervolgd worden. Verder zullen wij zien welke beroepspractici een rol als verplicht vertrouwenspersoon spelen.
5. Ten slotte, mag het feit ook niet vallen binnen de uitzonderingen bepaald in artikel 458 SWB en in artikel 27, 2e lid van de wet van 22.07.1953 ; namelijk :
 - het afleggen van een getuigenis in rechte ;
 - de bij wet verplichte bekendmaking van een geheim ;
 - de mededeling van een attest of de bevestiging verricht met de schriftelijke toestemming van de onderneming waarin zij hun taak uitoefenen, of, gericht aan een commissaris-revisor of een persoon die in een onderneming naar buitenlands recht een gelijkaardige taak uitoefent als deze van commissaris-revisor, in zoverre binnen het kader van de hun toevertrouwde controle over de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening gebleven wordt.

AFDELING 2 : HET KLASSIEKE ONDERSCHIED TUSSEN DE VERPLICHTING TOT GEHEIMHOUDING EN HET VERSCHONINGSRECHT.

Artikel 458 van het SWB en de onderscheiden wettelijke en verordenende bepalingen die daarnaar verwijzen, leggen aan de beroepsbeoefenaar de verplichting tot geheimhouding op. Onder bepaalde omstandigheden bestaat deze verplichting niet, b.v. bij het afleggen van een getuigenis in rechte. Maar zelfs dan gebeurt het soms dat de beroepsbeoefenaar oordeelt dat hij moet verzwijgen wat hij bij de uitoefening van zijn beroep heeft vernomen. In dergelijke gevallen zegt men dan dat hij zich beroept op het verschoningsrecht, hoewel hij, strikt genomen, geen recht uitoefent maar zijn discretieplicht nakomt.

De rechtspraak heeft dit recht voor een aantal beroepsbeoefenaars erkend, b.v. een advocaat of een priester, lange tijd al voor er in het SWB van 1810 sprake was van een verplichting tot geheimhouding of zwijgplicht. Ook nu nog volgt de rechtspraak deze traditie, hoewel er tot dusver geen enkele wettekst bestaat die de draagwijdte van of de beperking aan dit verschoningsrecht heeft bepaald (19).

Het verschoningsrecht speelt :

- a) wanneer de beroepsbeoefenaar in rechte getuigenis aflegt ;
- b) wanneer zijn cliënt hem de toestemming geeft of hem verzoekt om zijn geheim te openbaren ;

In beide gevallen is er niet langer een strafrechtelijke verplichting tot geheimhouding, maar de beroepsbeoefenaar heeft nog altijd het recht te zwijgen.

HOOFDSTUK II - DE NOODZAKELIJKE VERTROUWENSPERSOON

Op grond van art. 27 van de wet van 22.07.1953 is de bedrijfsrevisor dus tot geheimhouding verplicht.

De bepaling is eveneens toepasselijk op de stagiairs en op de personen voor wie de revisoren instaan. We vinden hier dan ook een beginsel van het beroepsgeheim terug dat stelt dat de geheimhouding eveneens van toepassing is op het hulppersoneel en medewerkers van de beroepsbeoefenaars die door het beroepsgeheim zijn gebonden (20).

In dit verband beveelt de Raad van het I.B.R. de bedrijfsrevisoren aan om in de arbeidsovereenkomst van de bedienden een clause op te nemen met betrekking tot de eerbiediging van het beroepsgeheim van de werkgever (21).

Het is wellicht interessant ter informatie even te overlopen welke de overige beroepsbeoefenaars zijn die tot geheimhouding verplicht zijn.

A. Er zijn eerst een aantal beroepen die uitdrukkelijk vermeld zijn :

- ofwel in artikel 458 van het SWB : de geneesheren, de heilkundigen, de gezondheidsofficieren, de apothekers en de vroedvrouwen ;
- ofwel in bijzondere wettelijke en verordenende bepalingen :
 - bedienden of personeelsleden van een barmhartigheidsberg (artikel 459 SWB) ;
 - personen die tewerkgesteld zij of geweest zijn in een fabriek (artikel 309 SWB) ;
 - personeelsleden bij de post (wet van 30 mei 1879 op het postwezen, artikel 54) ;
 - bedienden bij de fiscus (art. 244 W.I.B.) ;
 - leden van de Bankcommissie (art. 40 van het koninklijk besluit nr. 185 van 25.07.1935) ;
- de natuurlijke personen, de vennoten of leden van verenigingen of van vennootschappen die in het register van de externe accountants zijn ingeschreven, alsmede de personen waarvoor zij moeten instaan (artikel 95, van de wet van 21.02.1985, B.S. 28.02.1985).

B. Voor andere beroepen, vloeit de verplichting voort uit artikel 458 van het SWB, waar sprake is van "alle andere personen die uit hoofde van hun staat of beroep kennis dragen van geheimen die hen zijn toevertrouwd".

Het Hof van Cassatie (22) past de bepaling toe op personen die met een vertrouwensopdracht worden belast en die de wet, de traditie of de gewoonte tot de noodzakelijke houders maakt van de geheimen die hen zijn toevertrouwd.

Het gaat hier om een drievoudig criterium : (23)

- a) het beroep op de beroepsbeoefenaar moet noodzakelijk zijn ;
- b) het vertrouwen moet een voor de uitoefening van het beroep noodzakelijke voorwaarde zijn ;
- c) het beroep moet verband houden met het algemeen belang (morele finaliteit).

Dit geldt bij voorbeeld ten aanzien van :

- advocaten, notarissen ;
- de bedienaars van erediensten (24) ;
- magistraten, griffiers ...
- ambtenaren van de gerechtelijke politie die de naam van hun tipgever mogen verzwijgen (25) ;
- rijkswachters ;
- de bestuurders van de ziekenwagens van de dienst 900 (26) ;
- de medewerkers van de noodzakelijke vertrouwenspersonen ...

Daartegenover staat dat door het Hof van Cassatie uit de toepassing van artikel 458 SWB, gesloten werden :

- de wisselagenten (27) ;
- de fiscale adviseurs en de accountants die niet zijn bedoeld in hoger aangehaald artikel 95 van de wet van 21.02.1985 (28) ;
- de bankiers (29) ;

Deze beroepen zijn enkel tot de discretieplicht gehouden.

HOOFDSTUK III - DOEL EN REIKWIJDTE VAN HET BEROEPSGEHEIM VAN DE BEDRIJFSREVISOR

AFDELING I : HET BEGRIP BEROEPSGEHEIM

Een geheim is iets wat men wenst te verbergen ⁽³⁰⁾. Indien men dit aan een derde openbaart, is het wel met de bedoeling dat hij het tegenover derden zou verbergen.

Er kan slechts van een geheim sprake zijn wanneer het feit niet is gekend of slechts door een beperkt aantal personen is gekend ⁽³¹⁾. Een bekend feit waarvan iedereen op de hoogte is, kan natuurlijk niet als een geheim beschouwd worden. Maar een beroepsbeoefenaar kan het zich niet veroorloven een gerucht te bevestigen. Door zijn openbaring zou de informatie als vaststaand worden beschouwd, iets wat ze tot dusver nog niet was en zou een feit dat nog werd betwist onaanvechtbaar worden ⁽³²⁾.

Zo zou, bijvoorbeeld, een bedrijfsrevisor die bevestigt dat een onderneming in moeilijkheden verkeert het beroepsgeheim schenden. Elk feit wordt een beroepsgeheim wanneer de beroepsbeoefenaar er kennis van heeft gekregen :

- hetzij als een noodzakelijke vertrouwelijke mededeling die hem in de uitoefening van zijn beroep is gedaan ;
- hetzij als een geheim van nature uit, waarvan hij krachtens of naar aanleiding van de uitoefening van zijn beroep op de hoogte is ⁽³³⁾.

Er moet dus een oorzakelijk verband bestaan tussen het beroep en de kennisneming van het geheim ⁽³⁴⁾. Er is geen sprake meer van beroepsgeheim wanneer de bedrijfsrevisor optreedt in het dagelijks leven, wanneer hij toevalig getuige is van een of ander feit, of wanneer hij als vriend of familielid vertrouwelijke mededelingen ontvangt ... ⁽³⁵⁾.

De zwijgplicht, die betrekking heeft op de openbare orde is algemeen en bestrijkt de gehele activiteit van de bedrijfsrevisor ⁽³⁶⁾.

Het geheim blijft niet beperkt tot de vertrouwelijke mededelingen die door de leiding van de gecontroleerde onderneming worden gedaan ⁽³⁷⁾ : het heeft betrekking op alles wat de bedrijfsrevisor in de uitoefening van zijn beroep heeft gezien, vastgesteld, ontdekt, geleerd of opgevangen ⁽³⁸⁾, zelfs buiten het weten van zijn cliënt om.

Behoudens in de gevallen waarin de wet er hem uitdrukkelijk toe verplicht ⁽³⁹⁾ mag de bedrijfsrevisor evenmin de overtredingen die zijn cliënt zou hebben gedaan en waarvan hij naar aanleiding van zijn beroep kennis krijgt aan het licht brengen. Zo besliste de Rechtbank van Charleroi, i.v.m. het beroepsgeheim van de geneesheer : (vertaling) "de zwijgplicht blijft bestaan wanneer de zieke de dader van de overtreding is, of hij daar vrijwillig heeft aan meegewerkt, of zelfs wanneer de dader de overtreding aan de geneesheer zou hebben bekendgemaakt, uitsluitend omwille van het feit dat deze geneesheer is" ⁽⁴⁰⁾.

Maar de zwijgplicht geldt alleen ten aanzien van het geheim van de cliënt (41). Wanneer de geneesheer zou vaststellen dat de patiënt het slachtoffer is geweest van een vergiftiging of van een slechte behandeling, dan is het zijn plicht dit aan het licht te brengen (42).

Het bestaan zelf van een beroepsrelatie met een dergelijke cliënt moet geheim blijven. In principe mag de bedrijfsrevisor geen ruchtbaarheid geven aan het feit dat iemand tot zijn cliënten behoort (43).

AFDELING 2 : REIKWIJDTE VAN HET BEROEPSGEHEIM

T.a.v. de aard en van de reikwijdte van het beroepsgeheim bestaan er twee opvattingen : die van een absolute geheimhouding en die van een relatieve geheimhouding.

Voor de voorstanders van het absolute beroepsgeheim bestaat er geen overeenkomst of geen beschouwing die aan de zwijgplicht afbreuk zou kunnen doen, tenzij dan een formele en precieze wettekst die in functie van hogere belangen het beroepsgeheim opheft (44). Volgens deze opvatting geldt dus de zwijgplicht onder alle omstandigheden. Een meer genuanceerde opvatting treffen we bij de voorstanders van de relatieve geheimhouding aan.

Zij aanvaarden dat er situaties kunnen zijn waarin het maatschappelijk belang van de openbaarmaking van het geheim of bepaalde rechten van het individu, bij voorbeeld, de rechten van de verdediging, zo sterk doorwegen dat een soepeler toepassing van het beroepsgeheim verantwoord is (45).

In de rechtspraak vinden we een groot aantal uitspraken die stellen dat het beroepsgeheim een absoluut karakter heeft en behoort tot de openbare orde (46). Dit is het principiële uitgangspunt.

We moeten hier echter wel onmiddellijk aan toevoegen dat de rechtsleer en de rechtspraak, naast de uitzonderingen die in artikel 458 van het SWB zijn bepaald, algemeen ook een aantal afwijkingen op de zwijgplicht aanvaarden. Daarop komen we in het volgende hoofdstuk nog terug.

Wat de bedrijfsrevisor in het bijzonder betreft, onderstrepen de parlementaire werkzaamheden van de wet van 1953 het belang en ook het absolute karakter van de zwijgplicht (47). Waar er tussen de revisor en de onderneming die hij controleert geen geheimen mogen bestaan, geldt de zwijgplicht wel t.o.v. gelijk welke derde.

Het beroepsgeheim van de revisor moet in strikte zin geïnterpreteerd worden. Het geldt niet alleen voor die feiten en inlichtingen die hem vertrouwelijk meegedeeld worden, maar ook voor de feiten en inlichtingen waarvan hij kennis krijgt, die hij achterhaalt of ontdekt in de uitoefening van zijn beroep of naar aanleiding daarvan. De geheimhouding strekt zich dus niet alleen uit tot de gebeurtenissen van het economische, financiële en boekhoudkundige leven van de onderneming, maar ook, meer algemeen, tot al wat de onderneming, haar leiding, haar personeel, haar leveranciers, concurrenten en klanten aanbelangt (48).

Zo kan er bijvoorbeeld geen twijfel over bestaan dat het beroepsgeheim ook toepasselijk is op fiscale of andere beschouwingen die bij de besluitvorming hebben voorgestaan, op de fabricagemethodes, de inlichtingen die betrekking hebben op een nieuw produkt of op het afsluiten van een overeenkomst ...

Het beroep van bedrijfsrevisor vertoont evenwel een veelheid aan facetten. Om het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor beter te kunnen omschrijven, moeten we dan ook, naast de algemene regel, rekening houden met de talrijke opdrachten van de revisor. De door de revisor vervulde opdrachten kunnen in drie categorieën worden ondergebracht :

- de wettelijke opdrachten ;
- de gerechtelijke opdrachten ;
- de opdrachten in het kader van een overeenkomst.

A. De wettelijke opdrachten

1. Overeenkomstig artikel 3 van de wet van 22.07.1953 heeft de bedrijfsrevisor als hoofdtak alle opdrachten uit te voeren die bij of krachtens de wet uitsluitend aan bedrijfsrevisoren zijn toevertrouwd ⁽⁴⁹⁾.

Zodoende is de bedrijfsrevisor "in hoofdzaak een persoon die ten behoeve van het maatschappelijk belang of van welbepaalde derden boekhoudstukken van ondernemingen certificeert ..." ⁽⁵⁰⁾. De parlementaire werkzaamheden m.b.t. de wet van 11.02.1985 verduidelijken ⁽⁵¹⁾ dat "onder "certificeren" moet worden verstaan : de verklaring vanwege de revisor, na afloop van de gebruikelijke controles uitgevoerd overeenkomstig de regels van het vak, rekening houdende 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" ⁽⁵²⁾.

In principe is het dus zo dat de rol van de bedrijfsrevisor niet informatief is, maar dat hij enkel borg moet staan voor de loyaliteit van de door de onderneming verstrekte informatie.

De opdrachten waarmee de revisor door de wet wordt belast zijn talrijk. In elk van die gevallen zal de revisor zeer aandachtig de wettelijke omschrijving van zijn taak bestuderen. Zijn mededelingsplicht is strikt beperkt tot de inlichtingen die volgens de wet openbaar moeten worden gemaakt, de inlichtingen die hij in zijn verslag moet opnemen en de door hem noodzakelijk geachte verantwoording. Alle andere informatie of inlichtingen waarvan hij in de uitoefening van zijn taak kennis heeft gekregen vallen onder het beroepsgeheim.

Met andere woorden : de bedrijfsrevisor die met een nazicht wordt belast, kan in zijn verslag melding maken van de boekhoudkundige en de economische gegevens die de bestanddelen zijn van zijn nazicht, in de mate dat die gegevens en feiten onontbeerlijk zijn voor de uitoefening van zijn wettelijke opdracht. Hij zal nalaten feiten te vermelden die aan de vervulling van zijn opdracht vreemd zijn ⁽⁵³⁾.

2. De voornaamste wettelijke opdrachten van de revisor zijn de controle op en de certificering van de jaarrekening en van de informatie die aan de algemene vergadering van vennoten en aan de Ondernemingsraad wordt verstrekt.

In beide gevallen geeft de opdracht aanleiding tot het opstellen van een omstandig schriftelijk verslag, dat in het bijzonder vermeldt :

1. Hoe zij hun controletaken hebben verricht en of zij van de bestuurders en aangestelden van de vennootschap de ophelderingen en inlichtingen hebben gekregen die zij hebben gevraagd ;
2. Of de boekhouding is gevoerd en de jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die daarop toepasselijk zijn ;
3. 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 toepasselijk zijn, en of een passende verantwoording is gegeven in de toelichting ;
4. Of het jaarverslag de door de wet vereiste inlichtingen bevat en in overeenstemming is met de jaarrekening ;
5. Of de winstbestemming die aan de vergadering wordt voorgelegd, in overeenstemming is met de statuten en met deze titel ;
6. Of zij kennis hebben gekregen van verrichtingen gedaan of beslissing genomen met overtreding van de statuten of van bepalingen van deze titel. Deze laatste vermelding kan echter worden weggelaten wanneer de openbaarmaking van de overtreding aan de vennootschap onverantwoorde schade kan berokkenen, met name omdat de raad van bestuur gepaste maatregelen heeft genomen om de aldus ontstane onwettelijke toestand te herstellen.

In hun verslag vermelden en rechtvaardigen de commissarissen nauwkeurig en duidelijk het voorbehoud en de bezwaren die zij menen te moeten maken. Zoniet, dan vermelden zij uitdrukkelijk dat zij geen voorbehoud noch bezwaar te maken hebben" (art. 65 Venn. W.).

Het is van belang te onderstrepen dat de inlichtingen niet rechtstreeks door de revisor worden overgemaakt. "De verplichting tot informatieverstrekking rust op het ondernemingshoofd. De revisor controleert enkel de verstrekte informatie..." (54).

Inzake beroepsgeheim, zijn er twee aspecten van die opdracht die onze aandacht verdienen :

- de verplichting om bepaalde overtredingen aan het licht te brengen ;
- het bijwonen van de algemene vergadering en van de ondernemingsraad.

a) De openbaarmaking van de overtredingen

Overeenkomstig artikel 65, 6^o van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, moet de revisor de overtredingen op de

vennootschapswetgeving, met inbegrip van de boekhoudwet waar de artikelen 65 en 77 van de gecoördineerde wetten uitdrukkelijk naar verwijzen, in zijn verslag vermelden en ook die van de statuten, waarvan hij kennis heeft.

Als algemene regel geldt dat het beroepsgeheim ook toepasselijk is op de overtredingen die de beroepsbeoefenaar vaststelt in de uitoefening van zijn beroep. De opdracht ten behoeve van het algemeen belang waarmee de commissaris is belast, verantwoordt hier een afwijking. Wel dienen de beperkingen te worden onderstreept (55).

- De commissaris moet alleen overtredingen op de vennootschapswetgeving en op de statuten vermelden, en niet overtredingen m.b.t. andere wetgevingen, de sociale en de fiscale wetgeving. Evenwel "moet hij controleren of rekening werd gehouden bij het opstellen van de jaarrekening met de belastingen die op het vermogen en op de resultaten drukken. Dit betekent niet dat de bedrijfsrevisor zich moet uitspreken over de opportuniteit van de fiscale politiek die door de vennootschap wordt gevoerd, maar wel dat hij dient na te gaan, onder meer of de nodige fiscale provisies werden aangelegd" (56).
- De commissaris moet de overtredingen van de vennootschappenwet en de statuten slechts openbaar maken : "voor zover deze inbreuken een weerslag hebben op de jaarrekening. Zo mag bv. van de bedrijfsrevisor niet verwacht worden dat hij vermeldt dat de statutaire of wettelijke oproepingstermijn niet werd nageleefd" (57) (58).
- De overtredingen moeten aan de raad van bestuur worden gemeld en, indien daar niet op gepaste wijze is aan verholpen, aan de algemene vergadering. Wel is het zo dat, rekening houdend met de openbaarheid van het verslag van de commissaris, de wet aanvaardt dat niet alle overtredingen daarin worden vermeld :

"Bij het niet vermelden van een inbreuk kan er een dubbele bekommernis zijn. Ofwel zijn het feiten van minder belang ofwel kan de commissaris van oordeel zijn dat de vermelding van de inbreuk onverantwoorde schade zou berokkenen aan de vennootschap. het al dan niet opnemen van de inbreuk in het verslag valt zodoende onder de verantwoordelijkheid van de commissaris zelf (59).

Wanneer bijvoorbeeld de raad van bestuur nalaat de algemene vergadering bijeen te roepen, dient de commissaris hem daarop attent te maken. Indien de Raad reageert en de algemene vergadering bijeenroept, moet de commissaris die vertraging niet vermelden. In het tegenovergestelde geval, roept de commissaris de vergadering bijeen en wijst hij op het ingebreke blijven van de Raad (60).

b) Aanwezigheid op de algemene vergadering en de ondernemingsraad.

De commissarissen hebben het recht ter algemene vergadering het woord te voeren in verband met de vervulling van hun taak (art.

64septies Venn. W.). Zij geven antwoord op de vragen die hen door de aandeelhouders worden gesteld met betrekking tot hun verslag (art. 70ter, Venn. W.).

De beperkingen aan de verklaringen van de revisoren ter algemene vergadering zijn aldus nauwkeurig omschreven : het gaat alleen maar om de noodzakelijke uitleg en verantwoording over de vervulling van hun opdracht en de inhoud van het verslag. Voor het overige zijn ze door het beroepsgeheim gebonden.

Hetzelfde geldt t.a.v. de ondernemingsraad, inzonderheid is hun opdracht daar : "ten behoeve van de door de werknemers benoemde leden van de ondernemingsraad de betekenis van de hen verstrekte economische en financiële inlichtingen ... te verklaren en te ontleiden." (art. 15bis, 3^o van de wet van 20.09.1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven, gewijzigd door de wet van 21.02.1985) ⁽⁶¹⁾.

"De revisor heeft bij de ondernemingsraad een didactische en pedagogische rol te vervullen" ⁽⁶²⁾, maar hij kan alleen maar de gegevens toelichten die hij al heeft gecertificeerd.

3. Voor de andere wettelijke opdrachten van de revisor, is steeds hetzelfde wettelijk principe toepassing ; tenzij dan ten aanzien van de inlichtingen die volgens de wet in de verslagen moeten opgenomen worden en een afgewogen verantwoording, is de revisor door het beroepsgeheim gebonden.

Wat de controle van de bedrijfsrevisor betreft naar aanleiding van een inbreng in een kapitaalvennootschap of in een B.V.B.A. wanneer de inbreng niet in geld gebeurt (art. 29bis, 34, 120bis en 122 Venn.W.), stelt het Hof van Cassatie in een kort arrest d.d. 26 januari 1983 : (vertaling) : "het in artikel 29 bis van de S.W.H. voorgeschreven verslag door de bedrijfsrevisor wordt ter griffie van de Rechtbank van koophandel neergelegd (art. 10 SWH) en ter kennis gebracht van personen die hierom verzoeken. Het verslag is bedoeld om het publiek voor te lichten en moet dan ook eerlijk en volledig zijn. Hieruit volgt dat de revisor die met de verslaglegging is belast in de uitoefening van zijn ambt niet de vertrouwensman is van de persoon op wiens verzoek hij werd aangesteld" ⁽⁶³⁾.

Het lijkt ons dat de argumentering van het Hof van Cassatie voor kritiek vatbaar zou zijn, indien het de bedoeling zou zijn om te stellen dat het beroepsgeheim geen toepassing vindt wanneer de revisor zijn opdracht uitvoert in het kader van artikel 29bis. De enige verplichting die aan de revisor door bedoeld voorschrift is opgelegd is het uitbrengen van het door de wet opgelegde verslag, dat eerlijk en volledig moet zijn. Maar voor het overige geldt de zwijgplicht.

Ten slotte moet er ook nog op gewezen worden dat de wettelijke vereisten inzake openbaarmaking belangrijker zijn wanneer de revisor voor rekening van een overheidsinstelling handelt. Er zijn inderdaad een reeks wettelijke voorschriften die bepalen dat er op een bedrijfsrevisor een

beroep moet worden gedaan voor de controle van bepaalde sleutelsectoren van het bedrijfsleven. Zo laat b.v. de Bankcommissie zich bijstaan door een revisor voor het toezicht op de banken ⁽⁶⁴⁾, op ondernemingen die van het publiek terugbetaalbare fondsen ontvangen ⁽⁶⁵⁾, op portefeuillemaatschappijen ⁽⁶⁶⁾. Ook treedt er een revisor op bij de controle op de verzekeringsondernemingen die door de Controledienst voor de verzekeringen wordt verricht ⁽⁶⁷⁾ of bij de controle door de uitvoerende macht op een aantal instellingen van openbaar nut ⁽⁶⁸⁾.

Voor deze opdrachten geldt een algemene en absolute zwijgplicht tegenover derden.

Daartegenover staat dat de reikwijdte van het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor sterk is afgezwakt ten overstaan van de controleinstellingen ingevolge de wetten en verordeningen die zijn opdracht omschrijven.

Zo moet de bij een bank aangestelde erkende revisor onder meer de bankcommissie op de hoogte brengen van ernstige leemten, onregelmatigheden en inbreuken die hij zou vastgesteld hebben (art. 23 van het K.B. nr. 185 van 9 juli 1953).

Zo moet de erkende commissaris, overeenkomstig artikel 40 van de wet van 9 juli betreffende de controle van de verzekeringsondernemingen onverwijld elke overtreding van de wet en van haar uitvoeringsverordeningen, alsmede al wat naar zijn mening van aard is om de financiële toestand van de onderneming in gevaar te brengen, ter kennis brengen van de bestuurders, de zaakvoerders of de algemene lasthebbers van de onderneming en van de Controledienst voor de verzekeringen.

Bij dergelijke controleopdrachten zal het algemeen belang bij de controle veel sterker doorwegen dan het naleven van het beroepsgeheim. Het is dan ook van belang dat de revisor zijn wettelijke opdracht bijzonder nauwlettend zou uitvoeren.

B. Opdrachten als gerechtelijk deskundige ⁽⁶⁹⁾

Hier wordt van de revisor verwacht dat hij het gerecht zou voorlichten omtrent een aantal technische punten nadat hij de positie van de betrokken onderneming heeft bestudeerd.

Tegenover derden in het algemeen is de revisor tot geheimhouding verplicht van al wat hij bij de uitoefening van zijn opdracht achterhaalt.

Zo mag hij b.v. alleen maar aan de partijen een copie van zijn verslag overhandigen. Indien hij door een onderzoeksrechter is aangewezen, schendt de revisor het beroepsgeheim indien hij aan de verdachte of aan de burgerlijke partij een copie laat worden van zijn verslag of van stukken zonder de toestemming van de magistraat die hem heeft aangesteld ⁽⁷⁰⁾. Evenmin mag de revisor bij een expertise gewag maken van bevindingen die hij bij een vorige expertise zou hebben gedaan.

Het beroepsgeheim bestaat echter niet ten overstaan van de rechter die hem heeft aangewezen en ten aanzien van de omschrijving van de opdracht die de revisor is meegegeven (71).

Luidens een arrest van het Hof van Cassatie bestaat er een wettelijke grond voor een vonnis dat stelt dat in de uitoefening van een opdracht als gerechtelijk deskundige, zelfs indien de expert op basis van zijn beroepshoedanigheid is aangewezen, (het betrof in voorliggend geval een bedrijfsrevisor), de uitoefening van het beroep moet wijken voor de opdracht als deskundige en dat de bestemming alleen al van het expertiseverslag uitsluit dat de deskundige t.a.v. de samengebrachte inlichtingen tot de zwijgplicht zou gehouden zijn tegenover de gerechtelijke overheid die hem heeft aangewezen en tegenover de Procureur des Konings (72).

Deze stelling wordt door het Hof van Beroep van Mons verduidelijkt : het algemene en absolute voorschrift van artikel 458 van het SWB, waarvan het 1e lid van artikel 27 van de wet van 22 juli 1953 een toepassing is, wijkt in die gevallen waar de bedrijfsrevisor als deskundige door de Rechtbank van Koophandel is aangewezen. In dergelijk geval heeft deze de plicht de feiten waarvan hij in de uitoefening van zijn functie kennis heeft gekregen aan te klagen wanneer bedoelde feiten een inbreuk zijn. Het verzwijgen daarvan, onvolledige en onjuiste verklaringen in dit verband kunnen aanleiding geven tot strafrechtelijke vervolgingen (73).

Het gaat dus niet op hier te gewagen van een gedeeld geheim (74) tussen de bedrijfsrevisor en de revisor die als gerechtelijk deskundige wordt aangewezen (75) (76).

Wat moet de revisor dan doen die als gerechtelijk deskundige wordt aangewezen in een onderneming waar hij vroeger of ook nu nog met een wettelijke of conventionele opdracht is belast ?

Het wil ons voorkomen dat het in dergelijk geval de revisor vrij staat om de opdracht als deskundige te wraken (77). Inderdaad, wanneer hij dat niet zou doen wordt zijn positie wel bijzonder moeilijk. Als deskundige mag hij geen geheimen hebben t.o.v. de rechter voor wat hij in de uitoefening van zijn opdracht verneemt. Maar hoe kan hij, binnen het kader van bedoelde expertise, een onderscheid gaan maken met wat hij vroeger is te weten gekomen en wel onder het beroepsgeheim valt ?

In het geval van een verslag over een inbreng (artikel 29bis), en wanneer de revisor nadien als gerechtelijk deskundige wordt aangewezen met toepassing van de procedure van het concordaat, heeft het Hof van Cassatie geoordeeld dat (vertaling) : "het in artikel 29bis van de samengeschakelde wetten op de Handelsvennootschappen voorgeschreven verslag door de bedrijfsrevisor ter griffie van de Rechtbank van koophandel neergelegd wordt (art. 10 van de S.W.H.) en ter kennis gebracht wordt van alle personen die hierom verzoecken. Dat het verslag bedoeld is om het publiek voor te lichten en dan ook

eerlijk en volledig moet zijn. Dat hieruit volgt dat de revisor die met de verslaglegging belast is in de uitoefening van zijn ambt niet de vertrouwensman is van de persoon op wiens verzoek hij aangesteld werd."

Overwegende dat het arrest vaststelt dat X door de gerechtelijke overheid werd aangewezen om het door de wet voorgeschreven verslag op te stellen in het belang van het maatschappelijk verkeer en het daardoor elke grond ontnemt aan de stelling van de eisers die aanvoerden dat X in de hoedanigheid van bedrijfsrevisor van Y optrad. Dat ingevolge deze vaststelling het arrest wettig heeft kunnen beslissen dat X, in de loop van de gerechtelijke expertises, geen feiten of inlichtingen aan het licht heeft gebracht die hem vroeger, in de uitoefening van zijn ambt zouden zijn toevertrouwd" (78).

C. OPDRACHTEN IN HET KADER VAN EEN OVEREENKOMST

"De revisor staat ter beschikking van al diegenen die er belang bij hebben op zijn bevoegdheid beroep te doen" (79).

Zo kunnen b.v. een ondernemingshoofd of de raad van bestuur van een onderneming een revisor vragen de boekhouding van de onderneming te controleren of zijn advies te geven omtrent een investerings- of financieringsbeleid. In dergelijke geval geldt voor de revisor de zwijgplicht tegenover alle derden die niet in de vertrouwelijke mededeling betrokken zijn.

Ook de algemene vergadering kan een revisor vragen, zelfs als dit niet door de wet voorzien is, te onderzoeken en te certificeren of de rekening die haar wordt voorgelegd waarheidsgetrouw is ... In dergelijk geval kan de revisor aan de algemene vergadering, maar aan haar alleen, meedelen op welke wijze hij zich van zijn taak gekweten heeft, welke zijn besluiten zijn en welke verantwoording hij noodzakelijk acht.

HOOFDSTUK IV : DE UITZONDERINGEN OP HET BEROEPSGEHEIM

Wij moeten twee soorten van uitzonderingen overlopen : deze die voorzien zijn in artikel 458 van het SWB en in artikel 27, 2e lid van de wet van 22 juli 1953, en daarnaast ook de uitzonderingen die in de rechtsleer en in de rechtspraak werden ontwikkeld.

AFDELING I - DE WETTELIJKE UITZONDERINGEN

A. De gevallen waarin de beroepsbeoefenaar als getuige voor het gerecht moet optreden.

In deze gevallen is de openbaarmaking niet langer een strafbaar feit. Dit wil niet zeggen dat de beroepsbeoefenaar verplicht is om wat hij naar aanleiding van zijn beroep te weten is gekomen aan het licht te brengen.

Dergelijke verplichting zou het beginsel zelf dat in het artikel vervat is tegenspreken en is dan ook onverdedigbaar. Het gerecht heeft er natuurlijk belang bij dat sporen van misdaden worden ontdekt, maar het heeft ook de niet minder onschendbare taak te waken over de zekerheid in de betrekkingen tussen de burgers (80).

De beroepsbeoefenaar die wordt gehoord heeft dan ook de keuze (81) : hij kan spreken of hij kan zwijgen (82).

Dit algemeen beginsel steunt op hogere morele opvattingen waaraan geen afbreuk mag worden gedaan : de priester, de geneesheer, de advocaat kunnen zich geroepen voelen om het geheim dat hen werd toevertrouwd niet te openbaren en er mag hun plichtsbesef geen geweld worden aangedaan. Wanneer zij echter door het gerecht worden gehoord en het hen passend voorkomt bekend te maken wat hen toevertrouwd werd, treft hun geen enkele fout. Zij schenden het beroepsgeheim niet uit eigen wil. Zij worden door de rechter gehoord en kunnen van oordeel zijn dat het hun plicht is om de geheimhouding te doorbreken, met het oog op het maatschappelijk belang van de ... (83).

1. Eerst moeten we het begrip "getuigenis in rechte" nauwkeurig omschrijven. Uiteraard hebben wij het hier niet over een spontane verklaring (84). Volgens de rechtspraak (85) is het getuigenis in rechte waarvan sprake in artikel 458 van het SWB een verklaring in rechtszaken tegenover een gezag dat gemachtigd is om van dat getuigenis kennis te nemen.

- in civielrechtelijke aangelegenheden :

- Het getuigenverhoor valt onder de regels voorgeschreven in artikelen 915 tot 961 van het G.W. (86). Artikel 926 verplicht de gedagvaarde getuige om te verschijnen, maar volgens de artikelen 91 en 92 (87) kan hij als wettige reden het beroepsgeheim invoeren om te weigeren de eed af te leggen of te getuigen.

Het komt de rechter toe na te gaan in hoever het motief gegrond is.

- De procedure van overlegging van stukken (88) wordt geregeld door de artikel 877 tot 882 van het G.W. en biedt de rechter de mogelijkheid om de toevoeging aan het dossier te bevelen van een stuk dat het bewijs van een relevant feit bevat, wanneer er gewichtige, bepaalde en met elkaar overeenstemmende vermoedens bestaan dat een partij of een derde een stuk onder zich heeft.

De positie van een derde die ertoe genoopt wordt een stuk bij het gerecht over te leggen moet vergeleken worden met die van de getuigen (89). De beroepsbeoefenaar kan dan ook zonder overtreding de stukken ter beschikking van de rechter stellen, maar hij kan ook het recht op geheimhouding inroepen (90) en het stuk niet overleggen. Uiteraard betreft het stukken die de bedrijfsrevisor in het kader van de uitoefening van zijn opdracht heeft ontvangen. De rechter zou onmogelijk de overlegging kunnen bevelen van nota's die de revisor naar aanleiding van het vervullen van zijn opdracht genomen heeft.

- in strafzaken

- de getuige moet op regelmatige wijze zijn gedagvaard door de Rechtbank, de onderzoeksrechter (91) of de Procureur des Konings die ingeval van heterdaad optreedt of door een lid van de gerechtelijke politie dat krachtens een machtiging optreedt.

De revisor zal er zich wel voor hoeden spontane verklaringen af te leggen (92).

De mogelijkheid om het beroepsgeheim in te roepen, ontslaat de revisor er niet van om voor de magistraat te verschijnen die hem opgeroepen heeft, en evenmin kan hij weigeren de eed af te leggen (art. 80, 157, 188 en 355, Wetboek van Strafvordering) (93) (94).

Onder ede, zal de getuige het beroepsgeheim kunnen inroepen en weigeren te antwoorden. Het is trouwens alleen maar wanneer hij met concrete vragen wordt geconfronteerd dat hij kan afwegen wat hem te doen staat.

- De toestand ligt anders wanneer men gehoord wordt in het kader van een onderzoek, of van een eenvoudige, officiële enquête die wordt ingesteld door de gerechtelijke politie of door de Procureur des Konings.

Hoewel dergelijk onderzoek tot de dagelijkse praktijk behoort, bestaat er hieromtrent geen enkele tekst in het wetboek van strafvordering.

Elke persoon kan worden ondervraagd, zonder eedaflegging. Voor de ondervraging zelf bestaan er geen bijzondere vormvereisten,

tenzij dan de vastlegging ervan in een proces-verbaal. De ondervraagde is niet verplicht te antwoorden, hij kan ook zwijgen. Dit vloeit voort uit het niet dwingmatig karakter van een voorafgaand onderzoek. De persoon kan zelfs nalaten gevolg te geven aan de oproeping door de politie ⁽⁹⁵⁾.

Algemeen, verdient een zekere medewerking wel aanbeveling. Maar een dergelijk verhoor kan niet gelijkgesteld worden met het getuigenis in rechte, en de revisor zal dan ook het beroepsgeheim moeten laten gelden ⁽⁹⁶⁾.

2. Indien de revisor besluit te spreken, kan de Rechtbank nog oordelen dat de geopenbaarde feiten (vertaling)" haar onder geheimhouding ter kennis werden gebracht en achten dat het haar plicht is om met het getuigenis geen rekening te houden" ⁽⁹⁷⁾.

Anderzijds zal de revisor rekening moeten houden met gebeurlijk striktere regels inzake plichtenleer die hem ertoe verplichten ook voor het gerecht het geheim te bewaren. Zo aanvaardt de Raad van het IBR b.v. alleen maar een getuigeverklaring ten overstaan van repressieve rechtscolleges. De Raad is de mening toegedaan dat de revisor systematisch moet weigeren te getuigen voor andere rechtscolleges (de Arbeidsrechtbank, b.v.), tenzij de vennootschap hem uitdrukkelijk van geheimhouding zou hebben ontslaan ⁽⁹⁸⁾.

Een soepeler stelsel lijkt wenselijk. Het is de beroepsbeoefenaar zelf, wanneer hij met een concrete toestand is geconfronteerd, die moet oordelen of hij al dan niet zal spreken.

Gebeurlijk kunnen de tuchtorganen toezicht op deze beoordeling uitoefenen en de beroepsbeoefenaar ter orde roepen wanneer die lichtzinnig of onoplettend zou handelen.

3. De revisor heeft ook het recht om alle feiten die onder het beroepsgeheim vallen geheim te houden.

Het inroepen van dit recht en, meer in het bijzonder, het vaststellen van de feiten die geheim moeten blijven, behoren tot het geweten en de beoordeling van de getuige ⁽⁹⁹⁾, maar, zo voegt het Hof van Cassatie daaraan toe, onder de controle van de Rechtbanken.

En inderdaad, deze afwijking t.a.v. de algemene regel die inzake het getuigenis in rechte toepasselijk is, moet afgebakend worden door de grenzen van het maatschappelijk belang dat aan de oorsprong ervan ligt. Wij zouden de bedoeling en de wil van de wetgever miskennen indien we de vrijstelling van de verplichting om te getuigen zouden uitbreiden tot die feiten waarvan de revisor op de hoogte is gesteld buiten zijn hoedanigheid van noodzakelijk vertrouwenspersoon om, of die vanwege hun aard geen geheimen zijn ⁽¹⁰⁰⁾.

De rechter die zich over de grond van de zaak moet uitspreken, zal moeten nagaan of, volgens de voor het geding specifieke omstandigheden, het stilzwijgen van de revisor niet ten onrechte wordt ingeroepen (wanneer de revisor, b.v. zijn eigen fout of die van een derde wil dekken) en of de geheimhouding verantwoord is vanwege de feiten waarover de revisor wordt gehoord.

Om dergelijke controle mogelijk te maken, kan de revisor er in voorkomend geval toe gebracht worden de omstandigheden waaronder hij van het geheim kennis heeft gekregen toe te lichten. (101). De rechter kan evenwel niet eisen dat het geheim wordt geopenbaard om na te gaan of er al dan niet van zwijgplicht sprake kan zijn. Charles van REEPINGHEN schrijft : "De controle door de rechter kan niet worden bekritiseerd. Maar ook al staat het principe buiten kijf, de toepassing ervan zal in de praktijk wel tot heel wat moeilijkheden aanleiding geven. De noodzaak om misbruiken te verhinderen mag er inderdaad niet toe leiden dat de inhoud zelf van het geheim wordt vrijgegeven onder het voorwendsel dat de rechter moet worden voorgelicht. Dit zou erop neerkomen dat, hoedanook, het geweten van de rechter in de plaats van dat van de bewaarder van het geheim wordt gesteld en dat dientengevolge de geheimhouding zelf in het gevaar zou komen. De controle door de rechtbank wordt dan ook aan dit voorbehoud gekoppeld, zelfs al wordt aldus de onderzoeksmogelijkheid, uit eerbied voor het hoger beginsel, beknot (102).

4. Blijft, ten slotte, het geval van een revisor die persoonlijk zou worden vervolgd. In dergelijk geval kan hij het zwijgen bewaren, maar we hebben dan niet te maken met het recht op het beroepsgeheim : het is gewoon het recht van verdediging waarover elke verdachte beschikt (103). Op gelijkaardige wijze mag de revisor ook openbaar maken wat hij voor zijn verdediging nodig acht (104).

OPMERKING - HUISZOEKING EN BESLAGLEGGING

Het gerecht beschikt over de mogelijkheid om waar dan ook beslag te laten leggen op het voornaamste bewijsstuk of wat tot de openbaring van de waarheid kan bijdragen (105).

In de artikelen 87 tot 89 en 35 tot 39 van het Wetboek van Strafvordering (106) die de regels voor huiszoeken en beslagleggingen bevatten worden slechts algemene beginselen vastgelegd. Er is geen sprake van uitzonderingen voor de woning of het kantoor van de beroepsbeoefenaars die tot de zwijgplicht zijn gehouden, indien er een reden is om aan te nemen dat daar bepaalde bewijzen of opbrengsten van overtredingen zouden kunnen aangetroffen worden. Het is inderdaad onaanvaardbaar dat de kantoren van de beroepsbeoefenaars een soort van toevluchtsoord zouden worden (107) waar stukken zouden kunnen neergelegd worden om die aldus aan het gerecht te onttrekken.

Anderzijds zou de geheimhouding ook alleen maar schijn zijn indien het gerecht, naar aanleiding van een vervolging die tegen een beroepsbeoefenaar of tegen zijn cliënt is ingesteld ⁽¹⁰⁸⁾, binnen zou kunnen dringen in de kantoren en daar de hand leggen op al wat dienstig zou kunnen zijn ⁽¹⁰⁹⁾.

Tussen deze twee tegengestelde belangen moet er een evenwicht gevonden worden waarbij de naleving van het recht van de cliënt op geheimhouding geëerbiedigd wordt.

In geval van huiszoeking of beslaglegging moet de revisor eerst nagaan of die wel regelmatig geschiedt.

In dit verband moeten we onderstrepen dat

- het recht om huiszoeking of beslaglegging te bevelen normaliter tot de bevoegdheid van de onderzoeksrechter behoort (art. 87 tot 89 W. Str. V.), behoudens in geval van ontdekking op heterdaad, waar de procureur des Konings of de gerechtelijke politie zich naar de woonplaats van de beschuldigde kunnen begeven (art. 35 tot 39 van W. Str. V.).

Wanneer zulks nodig is, kan ook een officier van de gerechtelijke politie optreden, mits hij houder is van een opdracht die hem door de onderzoeksrechter is verleend (huiszoekingsmandaat). Gebeurlijk (ontdekking op heterdaad) kan die opdracht ook gegeven worden door de Procureur des Konings (art. 24 van de wet op de voorlopige hechtenis en art. 52 W. Str. V.) ⁽¹¹⁰⁾.

- er bij het onderzoek ernstige aanwijzingen i.v.m. de schuld van de verdachte aan het licht moeten gekomen zijn. De huiszoeking heeft inderdaad niet tot doel het misdrijf op te sporen of de dader ervan te ontdekken, maar wel het bewijs te brengen van de schuld van de verdachte, en er wordt dan ook tot huiszoeking overgegaan op basis van aanwijzingen die tot dat vermoeden aanleiding hebben gegeven en vooraleer dat vermoeden kon worden bevredigd door de voorwerpen die in het bezit van de verdachte zijn. Het bezoek aan de woonplaats is geen politiemaatregel, het is er niet op gericht misdrijven op te sporen. Het betreft een onderzoeksmaatregel die uitsluitend is bedoeld om bewijsmateriaal op te sporen. Het maakt geen deel uit van opzoeken die worden gedaan om feiten aan het licht te brengen, maar volgt op deze opzoeken. Wanneer de feiten vaststaan en het vermoeden bevestigd wordt, moet de huiszoeking het vermoeden kracht bijzetten en moet men de bewijsmiddelen in beslag nemen ⁽¹¹¹⁾.
- de huiszoeking en de beslaglegging moeten rechtstreeks verband houden met de overtreding waarnaar een onderzoek werd ingesteld.

Vervolgens is het ook onaanvechtbaar dat niet alle stukken die door een cliënt aan een beroepsbeoefenaar worden toevertrouwd onder het beroepsgeheim vallen ⁽¹¹²⁾.

De opbrengst en de hulpmiddelen van een misdrijf (het wapen van de misdaad, het stuk dat de valsheid bewijst, een brief met bedreigingen ...) zijn natuurlijk wel voor beslag vatbaar. Maar de persoonlijke nota's van

de beroepsbeoefenaar, de briefwisseling die tussen hem en zijn cliënt is gevoerd, vallen onder de bescherming van het beroepsgeheim en kunnen dan ook bij een huiszoeking niet in beslag genomen worden. Het betreft hier schriftelijke vertrouwelijke mededelingen die, zowel als de mondelinge geheim moeten blijven ⁽¹¹³⁾.

Eigenlijk komt het er dus op aan een onderscheid te maken tussen de stukken die wel en de stukken die niet onder het beroepsgeheim vallen.

Het gebruik zoals dat voor artsen en advocaten is ontstaan biedt in dit opzicht voldoende waarborgen. De huiszoeken worden daar persoonlijk door de onderzoeksrechter gedaan, in aanwezigheid van de Stafhouder of van de Voorzitter van de Orde of van diens afgevaardigde die verklaart welke stukken wel en welke niet onder het beroepsgeheim vallen ⁽¹¹⁴⁾.

Het nieuw ontwerp van wetboek voorziet trouwens dat het beslag bij een lid van een beroepsorganisatie die tot geheimhouding verplicht is, in aanwezigheid van het hoofd van deze beroepsorganisatie moet gebeuren. Deze zal dan de stukken moeten onderzoeken en bepalen welke door het beroepsgeheim gedekt zijn.

Deze regels zouden ook voor de bedrijfsrevisoren toepassing moeten vinden : ze zijn inderdaad op dezelfde wijze en onder dezelfde omstandigheden tot geheimhouding verplicht als de beroepsbeoefenaars bedoeld in artikel 458 van het S.W. ⁽¹¹⁵⁾.

Het gebruik moet eveneens toegepast worden wanneer het om de beroepsbeoefenaar zelf gaat en hij ervan wordt verdacht een misdrijf te hebben gepleegd of daaraan medeplichtig te zijn ⁽¹¹⁶⁾.

Bovendien zal de rechter ten gronde ook nog kunnen oordelen of na zulke beslaglegging, uitgevoerd in het bijzijn van het hoofd van de orde en ondanks diens interventie, er toch nog onder de in beslag genomen onderzoeksstukken documenten zijn die onder het beroepsgeheim vallen, b.v. onder de vorm van fotocopieën of onder een andere vorm, en kan hij deze desgevallend uit de debatten weren ⁽¹¹⁷⁾.

Wanneer de huiszoeking, ten slotte, op onwettige wijze verloopt, kan zij ook geen gevolgen hebben en de bewijzen die ingevolge de huiszoeking zijn aangebracht zullen buiten beschouwing worden gelaten ⁽¹¹⁸⁾.

De overige akten van de rechtspleging die op basis van dergelijke huiszoeking zouden zijn opgesteld moeten vernietigd worden. Zij kunnen niet te grondslag liggen van welk besluit ook.

B. De gevallen waarin de wet hen verplicht ze kenbaar te maken

Deze uitzondering is in feite een toepassing van het algemene beginsel dat vervat is in artikel 70 van het SWB : er is van overtreding geen sprake wanneer het feit door de wet wordt opgelegd.

Hoger hebben we gezien hoe de wet nauwkeurig de reikwijdte van het beroepsgeheim van de revisor omschrijft wanneer deze een wettelijke opdracht vervult.

Voor het overige zijn er geen wettelijke bepalingen die de bedrijfsrevisor als dusdanig zouden verplichten een inlichting die onder de bescherming van het beroepsgeheim valt kenbaar te maken ⁽¹¹⁹⁾. Als algemene bepalingen kunnen o.m. aangehaald worden :

- Artikel 30 van het Wetboek van strafvordering : "ieder die getuige is geweest van een aanslag, hetzij tegen de openbare veiligheid, hetzij op iemands leven of eigendom, is eveneens verplicht daarvan bericht te geven aan de procureur des Konings, hetzij van de plaats van de misdaad of van het wanbedrijf, hetzij van de plaats waar de verdachte kan worden gevonden". We onderstrepen dat dit voorschrift geen strafbepaling bevat ⁽¹²⁰⁾.
- Artikel 361 van het SWB bepaalt dat de persoon die een bevalling bijwoont verplicht de verklaring af te leggen die in de artikelen 55 tot 57 van het B.W. voorgeschreven worden.

C. Toestemming van de gecontroleerde onderneming en samenwerking tussen de bedrijfsrevisoren onderling.

Luidens artikel 27, 2e lid van de wet van 22.07.1953 : "Geldt de geheimhoudingsplicht buiten de uitzonderingen op deze plicht waarin dit artikel voorziet (art. 458 SWB) tevens niet voor de mededeling of van een attest of van een bevestiging verricht met de schriftelijke toestemming van de onderneming waarbij zij (de bedrijfsrevisoren) 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".

1. Geschreven akkoord van de onderneming waarin de revisor zijn opdracht uitoefent.

De vaste rechtspraak luidt dat wanneer de cliënt de toestemming geeft om of vraagt dat de beroepsbeoefenaar zijn geheim zou openbaar maken, de bekendmaking daarvan iet langer een overtreding is. Er is geen indiscretie wanneer diegene die de vertrouwelijke mededeling doet de toestemming geeft om deze te openbaren en de openbaring niet verder dan de gegeven toestemming reikt ⁽¹²¹⁾.

In artikel 27, 2e lid van de wet van 22.07.1953 wordt deze afwijking duidelijk bevestigd, maar wel wordt eraan toegevoegd dat de onderneming haar toestemming schriftelijk moet geven.

Maar indien de overtreding, ingevolge dergelijke toestemming, wordt uitgeschakeld, heeft deze toestemming toch geen invloed op het verschoningsrecht dat enkel en alleen afhankelijk is van het geweten van de beroepsbeoefenaar (123). In dit opzicht brengt artikel 27, 2e lid ook geen verandering.

Hoe dan ook, het belang van de onderneming moet voor de revisor doorslaggevend zijn (122). Ingeval van betwisting, is alleen de tuchtraad bevoegd om de wettigheid van een dergelijke zwijgzaamheid te beoordelen.

2. Samenwerking tussen revisoren onderling

Luidens artikel 27, 2e lid, kan de revisor binnen het kader van de hem toevertrouwde controle over de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening, een attest of een bevestiging mededelen, gericht tot een commissaris-revisor of een persoon die in een onderneming naar buitenlands recht een gelijkaardige taak uitoefent als deze van commissaris-revisor. Luidens de parlementaire werkzaamheden (123), zou er bedoeld zijn dat de goede uitoefening van de controle kan eisen dat informatie worden uitgewisseld of dat attesten worden afgeleverd tussen bedrijfsrevisoren van onderscheiden vennootschappen.

Telkens zal de revisor dienen na te gaan of de onderscheiden voorwaarden die in artikel 27, 2e lid zijn bepaald wel degelijk aanwezig zijn, en met name of de bestemming van de informatie wel een commissaris-revisor is (of een persoon die een gelijkaardige functie uitoefent) (124).

Onder voorbehoud van die ene uitzondering zijn de bedrijfsrevisoren in hun onderlinge relaties ook tot de zwijgplicht gehouden. Wanneer zij verwijzen naar een concreet geval dienen zij er dan ook voor te zorgen dat geen detail wordt vermeld dat de identificatie van de vennootschap of van de leiding zou mogelijk maken.

In de rechtspraak wordt evenwel een afwijking op die algemene regel aanvaard (125), namelijk wanneer beroepspractici, die al dan niet tot eenzelfde vakgebied behoren, samenwerken om de belangen van eenzelfde persoon te vrijwaren en dezelfde opdracht tegenover een cliënt vervullen. In dit geval spreekt men dan van een gedeeld geheim. We vestigen er de aandacht op dat een gedeeld geheim alleen maar mogelijk is tussen personen die op dezelfde wijze tot het beroepsgeheim zijn gehouden (126) en alleen maar een verantwoording kan vinden in de verdediging van de belangen van de cliënt (127).

Zo moet er ook een uitzondering op het beroepsgeheim aanvaard worden tussen personen die binnen eenzelfde vennootschap of instelling eenzelfde functie uitoefenen, zoals b.v. een college van commissarissen-revisoren (128).

Deze openbaarmakingen dienen in elk geval beperkt te blijven tot wat voor de uitoefening van de opdracht strikt noodzakelijk is.

AFDELING 2 : AANPASSINGEN

A. De verhouding tot de tuchtinstanties

In de loop van de voorbereidende werken op de wet van 22 juli 1953 is onderstreept dat het beroepsgeheim niet toepasselijk is op de verhoudingen van de revisor met de gezagsdragers van de beroepsorde in tucht-aangelegenheden. Terzake zal de regel worden gevolgd die ook in alle zelfstandige beroepsorganisaties bestaat en die de leden van het beroep de verplichting oplegt de waarheid aan de tuchtinstantie te vertellen, tuchtinstanties die dan op hun beurt ook tot de zwijgplicht zijn gehouden (129).

De rechtbanken hebben dit vaak in herinnering gebracht voor de advocatuur : "Indien de advocaat, in de uitoefening van zijn beroep, vertrouwelijke mededelingen ontvangt van zijn cliënt, dan is hij in de regel tot geheimhouding verplicht. Dergelijke verplichting bestaat uiteraard niet ten aanzien van de tuchtinstanties tegenover wie de advocaat openhartigheid en loyaliteit is verschuldigd, verplichtingen die in de gedragscode van het beroep staan vermeld. Deze lichamen, waaraan de advocaat zich moet kunnen toevertrouwen en die gebeurlijk ook tuchtrechtelijk moeten kunnen optreden ingeval van misbruik, staan borg voor het beroepsgeheim en zijn daar ook zelf toe gehouden" (130).

B. De aansprakelijkheid van de revisor en de vordering tot betaling van honoraria.

Is de revisor door de zwijgplicht gebonden wanneer zijn aansprakelijkheid in opspraak wordt gebracht voor een burgerlijke of correctionele rechtbank of wanneer hij voor het gerecht de betaling moet vorderen van honoraria voor zijn prestaties ?

Vandaag de dag wordt algemeen aangenomen dat de beroepsbeoefenaar, wanneer die het voorwerp is van een vordering uit onrechtmatige daad of van een strafrechtelijke vervolging, de feiten mag openbaren waarvan hij in de uitoefening van zijn opdracht kennis heeft gekregen wanneer hij over geen andere verdedigingsmiddelen beschikt (131).

Zo heeft bijvoorbeeld de Rechtbank van Brussel, in een zaak betreffende het medisch beroepsgeheim, geoordeeld dat een geneesheer, die de erfgenamen van zijn patiënt aansprakelijk wilden stellen voor het overlijden van hun vader, en tegen wie een vordering tot schadevergoeding op basis van het overlijden werd ingesteld, een vordering die kon worden gegrond door de aard van de aandoening waaraan de patiënt was overleden, ontegensprekelijk het recht heeft - zonder dat daarbij de regels van het beroepsgeheim op de helling zouden worden geplaatst - om de reden van het overlijden waarvoor men hem aansprakelijk wil stellen te bepalen. Een andersluidende beslissing, zo voegt de Rechtbank daar nog aan toe, zou een miskenning zijn van de rechten van de verdediging.

Het Hof van beroep van Douai (Frankrijk) onderstreept dat niemand het recht mag ontzegd worden om zich te verdedigen en dat de regels van het beroepsgeheim geen afbreuk doen aan deze fundamentele vrijheid (132).

Hoewel het punt meer tot betwisting kan aanleiding geven moet er ook aanvaard worden dat de revisor die de betaling van zijn honoraria voor de rechtbank moet vorderen, het recht heeft om de nodige bestanddelen aan te voeren die de gegrondheid van zijn vordering moet ondersteunen (133).

Indien dit niet zou worden aanvaard, dan zou de vordering tot uitbetaling van de honoraria, hoe gegrond die ook moge zijn, vaak zonder uitwerking blijven.

Wel verdient het aanbeveling dat de revisor van een grote omzichtigheid zou blijk geven en dat hij alleen maar die zaken zou openbaren die voor de verdediging van zijn rechten strikt noodzakelijk zijn.

AFDELING 3 : BIJZONDERE VRAAGSTUKKEN

A. De verhoudingen met het belastingbestuur

Het bestuur van belastingen heeft een verreikende onderzoeksbevoegdheid gekregen, zowel ten opzichte van de belastingplichtige wiens aanslag vastgesteld moet worden als ten aanzien van derden die over zijn fiscale positie inlichtingen zouden kunnen verstrekken.

Zo verplichten de artikel 221 tot 223 W.I.B. de belastingplichtigen om alle inlichtingen te verstrekken aan het bestuur die nodig zijn om het belastbare inkomen te bepalen".

In de artikelen 228 en 229 van het W.I.B. wordt aan het bestuur de bevoegdheid toegekend om alle personen die met de belastingplichtige zakenrelaties onderhouden te ondervragen over de persoon (134).

Bedrijfsrevisoren en advocaten zouden echte inlichtingsbronnen voor de fiscus kunnen worden. Maar ze zouden op deze wijze het vertrouwen van hun cliëntèle kunnen verliezen. Om dit te vermijden kan de beroepsbeoefenaar ten opzichte van het belastingbestuur het beroepsgeheim inroepen.

Het Wetboek op de inkomstenbelastingen (artikel 241) heeft overigens al het geval voorzien waarin de persoon aan wie wordt gevraagd om boeken en bescheiden over te leggen of vragen van het belastingbestuur te beantwoorden het beroepsgeheim zou inroepen. Het bestuur zou in voorkomend geval een beroep kunnen doen op de territoriaal bevoegde tuchtoverheid om na te gaan of, en, in voorkomend geval, in welke mate de vraag om inlichtingen en het overleggen van boeken en stukken verenigbaar is met het beroepsgeheim (art. 241 W.I.B.).

Het gaat niet om de vraag of de tuchtoverheid, bijvoorbeeld de Raad van het IBR, de betrokkene van zijn zwijgplicht kan ontslaan (135). De rol van de overheid zou erin bestaan na te gaan of de gevraagde informatie al dan niet onder het beroepsgeheim ressorteert.

De beslissing van de gezagsinstantie zou dan voor de controleur bindend zijn.

De juridische commissie van het BCNAR (136) beveelt ondermeer de Raad van het IBR aan, vooraleer over te gaan tot een diepgaand onderzoek van de aanvraag, na te gaan of de fiscus alle mogelijkheden heeft aangewend waarover hij kan beschikken om de gewenste informatie te bekomen.

Ook de rechtbanken voeren een controle uit. Zo moeten bijvoorbeeld bijdragen geschrapt worden wanneer de mededeling van de gegevens aan het bestuur van de directe belastingen op basis waarvan de aanslag werd gevestigd, een schending van het beroepsgeheim betekent in hoofde van de advocaat aan wie bedoelde gegevens door de belastingplichtige werden meegegeeld met het oog op zijn verdediging voor de correctionele rechtbank (137).

Tenslotte moeten wij ook nog in herinnering brengen dat het beroepsgeheim de cliënt en niet de revisor zelf beschermt. De artikelen 254 en 255 van het W.I.B. hebben echter wel het geval voorzien waarin de beroepsbeoefenaar het beroepsgeheim zou inroepen bij een controle op zijn persoonlijke belastingaangifte. Art. 245 W.I.B. "art. 245 W.I.B. "En ce qui concerne les personnes soumises ... tot ... et de deux assessesurs choisis par ce parmis les confrères du déclarant".

Het advies van dit Comité is niet bindend voor het bestuur en ook niet voor de belastingplichtige. In de praktijk wordt er maar zelden op deze procedure een beroep gedaan.

B. Duur van de geheimhouding

Het beroepsgeheim is niet beperkt in de tijd. Het blijft ook voortbestaan wanneer de gemeenschappelijke beroepsrelaties een einde hebben genomen of wanneer de revisor zijn opdracht heeft beëindigd.

Zo doet bijvoorbeeld het overlijden van de betrokkene geen afbreuk aan de zwijgplicht van de geneesheer (138).

Anderzijds, komt het in beginsel ook niet aan de erfgenamen toe om de houder van het geheim te ontslaan (139).

Een uitzondering kan soms worden aanvaard voor zover zij onontbeerlijk is voor de vrijwaring van de belangen van de overledene of van de morele en materiële belangen van de gehele nalatenschap (140).

HOOFDSTUK V : SANCTIES INGEVAL VAN OVERTREDING VAN HET BEROEPSGEHEIM

De schending van het beroepsgeheim wordt gestraft met een gevangenisstraf van 8 dagen tot zes maand en met een boete van 100 tot 300 frank.

Om het bedrag van de boete te bepalen, moet er rekening gehouden worden met de wet van 5 maart 1952 inzake de opdecimen op de strafrechtelijke sancties, die een vermeerdering met 590 opdecimen bepaalt.

Artikel 100 van het Strafwetboek bepaalt :

"Bij gebreke van andersluidende bepalingen in bijzondere wetten en verordeningen, worden de bepalingen van het eerste boek van dit wetboek toegepast op de misdrijven die bij die wetten en verordeningen strafbaar zijn gesteld, met uitzondering van hoofdstuk VII en artikel 85".

Artikel 27, laatste lid van de wet van 22 juli 1953 luidt : "Hoofdstuk VII van boek I van het Wetboek van Strafrecht alsmede artikel 85 van hetzelfde wetboek zijn op deze misdrijven mede van toepassing."

Het is dan ook het gehele boek I van het Strafwetboek, namelijk alle algemene beginselen die in het Wetboek vervat liggen, die mede van toepassing zijn wat het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisoren betreft.

Meer in het bijzonder handelt hoofdstuk VII over de deelneming aan de misdaden (mededaderschap en medeplichtigheid).

Artikel 85 van het Strafwetboek handelt over verzachtende omstandigheden in correctionele zaken. De aanwezigheid hiervan kan leiden tot vermindering van de gevangenisstraffen en geldboeten beneden het minimum brengen (eerste lid), of tot de toepassing van slechts een van die strafmaatregelen (2e lid).

2. Op het vlak van de rechtspleging moeten alle bescheiden, attesten, stukken, getuigschriften ... die het beroepsgeheim schenden of werden bekomen met overtreding van het beroepsgeheim worden verworpen en uit het debat worden geweerd ⁽¹⁴¹⁾. Meer in het bijzonder wat de strafzaken aangaat, betekent dergelijke overtreding dat vervolging in haar geldigheid aangetast is, en deze wordt dan als nietig beschouwd op grond van de overweging dat zij is ingesteld op basis van een daad die met de openbare orde strijdig is ⁽¹⁴²⁾.

3. Wij moeten er verder ook nog op wijzen dat een schuldige indiscretie de burgerrechtelijke aansprakelijkheid (mogelijke verbreking van de overeenkomst en/of schadevergoeding) of tuchtrechtelijke aansprakelijkheid (waarschuwing, vermaning, verbod om bepaalde opdrachten verder te vervullen of te aanvaarden, schorsing, schrapping) in het gedrang kan brengen.

Daarnaast is het ook zo dat in een arbeidsovereenkomst, de schending van een beroepsgeheim een bijzonder ernstige tekortkoming betekent, die ontslag om dringende reden kan verantwoorden ⁽¹⁴³⁾.

NOTEN

¹) "Een ieder heeft recht op de eerbiediging van zijn privéleven, zijn gezinsleven, zijn huis en zijn briefwisseling".

²) Nypels en Servais, **Le Code pénal interprété**, LII + VIII, p. 344, nr. 14

³) Cass. 20.02.1905, Pas. 1905, I, P. 148 ; zie ook : Beroep, Brussel, 18.06.1974, Pas. 1974, II, p. 42 beroep Luik, 22.01.1981, **J.L.** nr. 25, 20.06.1981.

⁴) Simone David Constant (CDVA oktober 1978, p. 26.

⁵) Verslag VERHAEGEN, **Gedr. St. Kamer (1982-1983)**, 552/35, p. 2 ;

⁶) Ibidem, p. 5.

⁷) De eerste wettelijke bepaling die de schending van het beroepsgeheim strafbaar stelde was artikel 378 van de Code Pénal van napoleon (1810). Onder een licht gewijzigde vorm is de bepaling overgenomen in het belgisch Strafwetboek van 1867 (art. 458).

⁸) Verslag VERHAEGEN, **Gedr. St. Kamer (1982-1983)**, nr. 552/35, p. 83.

⁹) 1382 Burgerlijk Wetboek : "Elke daad van de mens, waardoor aan een ander schade wordt veroorzaakt, verplicht diegene door wiens schuld de schade is ontstaan, deze te vergoeden."

1383 B.W. "Ieder is aansprakelijk niet alleen voor de schade welke hij door zijn daad, maar ook voor die welke hij door zijn nalatigheid of door zijn onvoorzichtigheid heeft veroorzaakt."

1384 B.W. "Men is aansprakelijk niet alleen voor de schade welke men veroorzaakt door zijn eigen daad, maar ook voor die welke veroorzaakt wordt door de daad van personen voor wie men mot instaan, of van zaken die men onder zijn bewaring heeft.

...

De meesters en zij die anderen aanstellen, voor de schade door hun dienstboden en aangestelden veroorzaakt in de bediening waartoe zij hen gebezicht hebben ; ..."

¹⁰) VAN REEPINGHEN ; **Le secret professionnel des médecins**, p. 19 ;

¹¹)A. BRUYNEEL : "Le secret bancaire en Belgique après l'arrêt du 25.10.1978", J.T. 79, p. 371 ;

¹²)Na een heel lange controverse, heeft het Hof van Cassatie uiteindelijk beslist (Cass. 25.10.1978, J.T. 1979, p. 371) dat (vertaling) "artikel 458 van het SWB toepasselijk is op al degenen die beroepshalve de bewaarders zijn van geheimen die hun toevertrouwd worden ; de toepassing van dit artikel kan niet uitgebreid worden tot degenen die enkel door een discretieverplichting zijn gebonden. Noch de aard van de functies die door de bankiers worden uitgeoefend, noch enige wettelijke bepaling verleent hen de hoedanigheid van een persoon die tot het beroepsgeheim in de zin van artikel 458 van het SWB gehouden is (vandaar de dubbelzinnigheid van de uitdrukking "bankgeheim")."

¹³)cfr. met name Nypels en Servais, **Code pénal interprété**, Livre II, titre VIII, art. 458.

- **Pandectes belges**, vol. 96, trefwoord Secret Professionnel 41.

¹⁴)P. Lambert, op. cit., p. 129 ;

¹⁵)De parlementaire werken in verband met het SWB van 1867 laten hieromtrent geen twijfel bestaan (vert.) : "Het misdrijf van schending van het beroepsgeheim, veronderstelt, zoals voor een groot aantal andere misdaden of misdrijven, een bedrieglijk opzet, de wil van de dader om een handeling te stellen waarvan hij weet dat ze misdadig is, dit wil zeggen het hem toevertrouwde geheim openbaren in de wetenschap dat deze bekendmaking in de strafwet is verboden, welke ook de bedoeling of het doel van die schending van het geheim is. Het is dus niet nodig dat er een voornemen zou zijn om te benadeln of onrechtmatige winst op te strijken om een misdrijf te laten bestaan dat ook aanwezig is in de gevallen van bekendmaking die zijn ingegeven door hebzucht, kwaadaardigheid of de bedoeling om te belasteren. Argumenten die ter ondersteuning van de tegenovergestelde stelling worden aangevoerd zijn van generlei waarde", in Nypels, *Législation criminelle de la Belgique*, t. II, p. 272, 181 ; zie ook : Corr. Charleroi, 27 juni 1974, J.T. 1975, p. 28 ; Cass. 26 september 1966, **R.D.P.C.** 66-67, P. 301.

¹⁶)Floriot en Combaldieu : **Le secret professionnel**, Flammarion, 1973.

¹⁷)corr. Hoei, 25.09.1934, **Rev. dr. pénal** 1934, p. 1063 ; Marchal en Jaspas, **Traité théorique et pratique de droit criminel**, 2e uitg., 1965, nr. 1311.

¹⁸)Nypels en Servais, op. cit., p. 334.

¹⁹)**Pandectes belges**, trefwoord secret professionnel, vol. 96, 446 Cfr. ook de voorbereidende werken op het Strafwetboek van 1867 (vertaling) : "Het begrip berust op beschouwingen van morele aard die onaangetast moeten blijven : een priester, een geneesheer, een advocaat kunnen zich geroepen voelen om een aan hen toevertrouwd geheim te bewaren : er mag hun plichtsgevoel geen geweld worden aangedaan.", Nypels, *Législation criminelle de la Belgique*, T. III, p. 396, nr. 45.

²⁰) **R.P.D.B.**, trefwoord *Secret professionnel*, nr. 85 ; Corr. Brussel, 6.3.1973, Entr. et droit, 1976, p. 314 ;

²¹) **Jaarverslag IBR** 1980, p. 42.

²²) Cass. 20.02.1905, Par. I, p. 141 ;

²³) Criterium dat we gehaald hebben uit de conclusies van de Advocaat-Generaal, Mr. Collard, voor het arrest van het Hof van Cassatie van 26.09.1966 (R.D.P. 66 - 67, p. 301).

²⁴) Cfr. o.a. Corr. Charleroi, 30 mei 1968, **J.T.** 68, p. 514 ;

²⁵) Cfr. o.a. Cass. 10 januari 1978, Pas. 1978, I, 515 ;

²⁶) Cfr. o.a. Corr. Charleroi, 27 juni 1974, **J.T.** 75, p. 28 ;

²⁷) Cass. 26 september 1966, **R.D.P.C.** 66 - 67, P. 301 ;

²⁸) Cass. 16 mei 1977, Pas. 77, I, p. 497 of **R.D.P.C.** 76-77, p. 757 ;

²⁹) Cass. 25 oktober 1978, **J.T.** 79, p. 371 - Zie in dit verband : R. Henrion : **Le secret professionnel du banquier**, uitg. Institut de Sociologie de l'U.L.B., 1963 ; Ch. Van Reepinghen, **Le secret professionnel du banquier**, **J.T.** 1963, p. 461 ; A. Agneessens, **Analyse juridique du secret professionnel du banquier en droit belge**, Rev. Banque, 1963, p. 347 ; J.P. SPREUTELS, *Secret bancaire et droit penal*, R.D.p., 1978-1979, p. 433 ; A. BRUYNEEL, *le secret bancaire en Belgique après l'arrêt du 25 octobre 1978*, **J.T.**, 1979, p. 371.

³⁰) **R.P.D.B.**, trefwoord *beroepsgeheim*, t. XII, nr. 6.

³¹) Schaffner, **l'Autorisation de révéler un secret professionnel**, Lausanne, 1952, p. 11 : "Het aantal personen die op de hoogte zijn is een zeer relatief begrip ; het kan om een enkele persoon gaan, of om alle soldaten van een divisie, in het geval van een wachtwoord, bijvoorbeeld."

³²) Vouin : **Précis de droit pénal spécial**, 3e uitg., Parijs, 1971, p. 278 ; Delmas-Marty : **"A propos du secret professionnel"**, Dalloz, 1982, Chron. p. 267 ; Hof van Beroep, Parijs, 9.11.1966, **J.C.P.** 1968, II, nr. 15.368 ; Beroep Brussel, 8 maart 1972, Pas. 1972, II, p. 105 : in deze zaak werd door de appellanten aangevoerd dat het feit dat de overleden L... in 1966 niet meer over zijn volledig geestesvermogen beschikte algemeen was bekend en dat deze omstandigheid elke schending van het medisch beroepsgeheim uitsloot. Het Hof van Beroep van Brussel oordeelde dat de schending van een geheim perfect mogelijk is door er een grotere bekendheid aan te geven en dat het bevestigen van geruchten, in een echtheidsverklaring, door een beoefenaar van de geneeskunde een schending van het beroepsgeheim uitmaakt, dat ook wordt onderwezen dat de geneesheer niet mag openbaren wat algemeen bekend is ... (cfr. Professor R. Blanpain, *Juridische aspecten van het beroepsgeheim van de geneesheer*, **Rechtskundig weekbl.**, 10 oktober 1965, nr. 6, kol. 277.).

³³)Cass. 30 oktober 1978, J.T. 79, p. 369 (vertaling) : "overwegende dat het beroepsgeheim natuurlijk alleen maar betrekking heeft op feiten die vanwege hun aard geheim zijn of die uitdrukkelijk of stilzwijgend geheim zijn, zou het ..." ; R.P.D.B. op. cit., nr. 6 (vertaling) : "Om te behoren tot de sfeer van het beroepsgeheim, moeten de feiten het beroep of de status van de dader aanbelangen en moet hij er kennis van hebben gekregen of moet hij ze hebben achterhaald vanwege dat beroep of die status."

³⁴)Luik, 25 juni 1958 (Jur. Liège, 1958-59, p. 66 vertaling) : Indien het juist is dat een advocaat die voor het gerecht als getuige wordt opgeroepen, al naargelang van zijn plichtsbesef, een verklaring kan afleggen of zich achter het beroepsgeheim verbergen, dan kan dit voorrecht evenwel alleen maar spelen t.a.v. feiten die hem vanwege zijn beroep vertrouwelijk werden geopenbaard en niet t.a.v. feiten die behoren tot een daaraan vreemd gebied of tot het alledaagse, zoals bijvoorbeeld de vraag of een akte die in zijn aanwezigheid werd opgesteld al dan niet bestaat." Cfr. Ook Nypels en Servais, op. cit. p. 344 ; Cass. Frankrijk, 11 mei 1959, Dall. 1959, 312 ; Beroep Luik, 4 mei 1961, J.L., 1961-1962, p. 233.

³⁵)Nypels, *Législation, criminelle de Belgique*, op.cit. t.III, p. 397, 42-45.

³⁶)Beroep, Brussel, 18.06.1974, Pas. 1975, II, p. 42.

³⁷)Beroep, Brussel, 8.03.1972, Pas. 1972, II, p. 105 (vertaling) : "de auteurs zijn het erover eens dat het werkwoord "toevertrouwen" geenszins in de letterlijke betekenis moet worden opgevat ; naast wat de patiënt hem uitdrukkelijk toevertrouwt, is er alles wat via de palpatie, de auscultatie, de analyses, het interne onderzoek wordt achterhaald ; wat de geneesheer aldus persoonlijk ontdekt is stilzwijgend in de vertrouwelijke mededeling begrepen, want ook zijn persoon zelf vertrouwt de patiënt onder het zegel der geheimhouding toe".

³⁸)Floriot en Combaldieu, op.cit., p. 31 haalt volgend voorbeeld aan (vertaling) : "Een heer krijgt een hartaanval in de slaapkamer van een dame, waar hij zich normaal niet had mogen bevinden. korte tijd na de komst van de geneesheer overlijdt de man. De geneesheer mag de omstandigheden van het overlijden niet aan het licht brengen".

³⁹)Cfr. o.m. hieronder, i.v.m. de opdracht van de commissaris.

⁴⁰)Corr. Charleroi, 27 juni 1964, J.T. 75, p. 28. Ook Kamer van in beschuldigingstelling, 5 januari 1971, *Rechtsk. Weekblad*, 1970-1971, kol. 1714. De Rechtbank van Brussel (18 juni 1974, J.T. 3 januari 76, p. 11) heeft zelfs besloten (vertaling) : "de advocaat is tot geheimhouding verplicht zelfs wanneer hij in de uitoefening van zijn beroep wordt verzocht mee te werken aan een misdrijf : een beslissing in een andere zin zou het absolute karakter van de zwijgplicht op de helling plaatsen." De Tuchtraad in beroep van de Balie van Brussel (20 mei 75, Pas. 1975, II, 66) beslist van zijn kant (vertaling) dat "de advocaat niet tot geheimhouding is verplicht wanneer iemand zich tot hem richt met als bedoeling zijn medewerking te vragen voor het plegen van een overtreding".

- ⁴¹)Cass. 12 maart 1980, J.T., 1981, p. 359.
- ⁴²)Cfr. **Rép. prat. de droit belge** - trefwoord Secret professionnel, nr. 26 ; Van Reepinghen, Le secret professionnel du médecin, J.T. 1950, p. 446.
- ⁴³)**Rép. prat. de droit belge** (R.P.D.B., op. cit. p. 35) (vertaling) : "de advocaat moet de naam van de cliënten die zijn kantoor betreden geheimhouden".
- ⁴⁴)P. Lambert, op. cit., p. 39.
- ⁴⁵)Ibid. p. 42.
- ⁴⁶)Cass. 23 juni 1958, Pas. 58, I, p. 1180 ;
Cass. 14 juni 1965, Pas. 65, I, p. 1102 ;
Beroep Brussel, 1 maart 1972, Pas. 72, II, p. 105 ;
Cass. 30 oktober 78, J.T. 79 - p. 369.
- ⁴⁷)Verslag Van Hemelrijck, **Gedr. St. Senaat**, 1950, nr. 51, vergadering van 17 juli 1952, nr. 513, p. 10.
- ⁴⁸)Verslag HUMBLET, aan de Kamer, **Gedr. St. Kamer**, 1950-51, vergadering van 17 juli 1952, nr. 513, p. 10.
- ⁴⁹)Aldus gewijzigd in artikel 33 van de wet van 21.02.1985, cfr. **Verslag VERHAEGEN**, gedr. St. Kamer, 552 (1982-1983), nr. 35, p. 5.
- ⁵⁰)Memorie van Toelichting, **Gedr. St. Kamer**, 552 (1982-1983), nr. 1, p. 3.
- ⁵¹)Verslag Verhaegen, **Gedr. St. Kamer**, 552 (1982-1983),nr. 35, p. 16.
- ⁵²)De inhoud van de certificatie kan genuanceerd worden in functie van het voorwerp van de informatie en ook in functie van de toepasselijke wettelijke bepalingen. Normaal zal zij formeel en eenvoudig kunnen zijn voor de informatie die direct voortvloeien uit de boekhouding, de jaarlijkse rekening en de rechtvaardigingsdocumenten.
In de andere gevallen zal zij eerder betrekking hebben op de correcte toepassing van de methoden die algemeen worden toegelaten, en op het gebruik.
De certificatie zou eventueel een verklaring van voorbehoud kunnen zijn, wanneer de revisor van oordeel is om de
Verslag VERHAEGEN, ibidem.
- ⁵³)Verslag Humblet, **Gedr. St. Kamer**, 1950-1951, 514, p. 27.
- ⁵⁴)Verslag Verhaegen, **Gedr. St. Kamer**, 1982-1983, 552, nr. 35, p. 11.
- ⁵⁵)"De Regering verduidelijkt dat de commissaris in het Belgische rechtssysteem hoegenaamd niet dezelfde taak heeft als zijn Franse collega. Inzonderheid wordt van de Belgische commissaris niet geëist dat hij strafrechtelijk gesanctioneerde handelingen van de vennootschap aangeeft aan het Openbaar Ministerie." **Verslag VERHAEGEN**, **Gedr. St. kamer**, 552

(1982-1983) nr. 35, p. 31.

⁵⁶)Ibidem.

⁵⁷)Ibidem : "(Er) moet ook nog vastgesteld worden dat dit ontwerp (op de hervorming van het bedrijfsrevisoraat) niet langer een controle oplegt met betrekking tot de zogenaamde beleidsfouten."

⁵⁸)Cfr. H. OLIVIER, "**Nouveau régime de contrôle et fonction du commissaire**", C.D.V.A. 28.11.1984.

⁵⁹)Rapport 210. Cette préoccupation ... commissaire en personne".
Verslag Verhaegen, **Gedr. St. Kamer 210** (1981-1982), nr. 9, nr. 44/45.

⁶⁰)Verslag Verhaegen, **Gedr. St. Kamer 210** (1981-1982), nr. 35, p. 55.

⁶¹)Bedoeling van de bepaling is een parallelisme te bewerkstelligen met de positie van de revisor ter algemene vergadering.

⁶²)Verslag Verhaegen, **Gedr. St. Kamer 552** (1982-1983), nr. 35, p. 17.

⁶³)R.D.P. 1983, 583 en 1019 (?), J.T. 1983, p. 395.

⁶⁴)art. 19bis **K.B. nr. 185** van 03.07.75, gewijzigd bij wet van 08.08.1980, art. 96.

⁶⁵)art. 6, § 2 van de **wet van 10.06.1964**, gewijzigd bij wet van 08.08.1980, art. 104, 2^o.

⁶⁶)art. 5 van het **K.B. NR. 64** van 10.11.,1967

⁶⁷)art. 40 van de **wet van 09.07.1975**.

⁶⁸)art. 13, §1 van de **wet van 16.03.1954**.

⁶⁹)Opdracht die als verenigbaar werd aangemerkt bij wet van 22 juli 1953, art. 7 ; zie art. 962 en vv. van het Gerechtelijk wetboek en 43, 44 en 59 van het Wetboek van Strafvordering.

⁷⁰)Beroep, Brussel, 31.01.1923, Belg. Jud. 1923, Kol. 272 (pbs/- : berpe; Brussel, 03.11.1953, Rev. droit pénal, 1953-1954, p. 417 (obs.) aangehaald in P. Lambert, op. cit., p. 246.

⁷¹)Pandectes Belges Verlo secret professionnel n^o 20.

⁷²)Cass. 4 december 1979 (R.W. 1980-81, Kol. 307 en noot F. VAN NESTE ; aangehaald in **R.D.P.C.**, 1981, p. 480).

⁷³)Hof van Beroep van Mons (Kamer van inbeschuldigingstelling), 02.11.1982, aangehaald in het arrest van het Hof van Cassatie van 26 januari 1983, pp. 3 en 4.

⁷⁴)Voor dit begrip, zie hieronder.

⁷⁵)Noot R.G., Arbeidshof, Mons, 05.09.1980, **R.D.P.C.**, p. 99. Hetzelfde geldt t.a.v. de geneesheer die als gerechtelijk deskundige is agesteld : hij geeft geen verzorging aan de patiënt en neemt daar ook niet aan deel en er is geen sprake van een gedeeld geheim (Beroep, Brussel, 11.03.1969), Pas. 1969, II. p. 132).

⁷⁶)De zaken liggen anders wanneer de expertise betrekking heeft op de beroepsaansprakelijkheid van de revisor. In dergelijk geval kan de revisor zich niet verschuilen achter het beroepsgeheim.

⁷⁷)Zie in die zin : P. LAMBERT, op. cit., p. 246.

⁷⁸)Cass. 26.01.1983, **R.D.P.** 1983, 583 ; J.T. 1983, p. 395 (reeds aangehaald) ;

⁷⁹)Marcel TAQUET, **Le reviseur d'entreprises**, Brussel, Larcier 1957.

⁸⁰)Nypels en Servais, reeds aangehaald, p. 542.

⁸¹)Onder voorbehoud van meer strikte deontologische regels.

⁸²)Arbeidshof Mons , 05.09.1980, **R.D.P.C.** jan. 81 ; Luik, 25.06.1953, J.L. 1958-59, p. 66 ; Cass. 12 april 1976, **R.D.P.** 1975-76, p. 917 ; Cass. 22 maart 1926, Pas. 1926, I, p. 318.

⁸³)Vertaling Verslag M. Forceur, NYPELS, **Législation criminelle**, T. III, nr. 45, p. 337.

⁸⁴)**Pandectes** ; op. cit. nr. 119 ; Cass. 1 juni 1965, Pas. 1965 ; I, 1102.

⁸⁵)Brussel, 3 januari 1972, Pas. 1972, II, p. 56.

⁸⁶)Art. 926, G.W. : "Een gedagvaarde getuige die niet verschijnt wordt bij beschikking van de rechter veroordeeld tot een geldboete van honderd frank tot tienduizend frank, onverminderd de schadevergoeding voor de partij. De beschikking wordt aan de getuige betekend met dagvaarding om te verschijnen binnen de gewone dagvaardingstermijn ten einde te worden gehoord op de zitting die de rechter aanwijst."

⁸⁷)Artikel 928 G.W. : "De in artikel 926 bepaalde vergoeding is mede van toepassing op de getuige die zonder wettige reden weigert de eed af te leggen of te getuigen".

Artikel 929 G.W. : "Indien de getuige aanvoert dat hij een wettige reden weigert heeft om te worden ontslagen van het afleggen van de eed of het getuigenis en indien een van de partijen vordert dat hij het zal doen, beslist de rechter over het tussengeschied. Als wettige reden wordt onder meer beschouwd het beroepsgeheim waarvan de getuige bewaarder is ...".

⁸⁸)A. DUQUESNE, M. FONTAINE, G. KELLEN, A. KOHL en G. PICARD : **La procédure de production de documents dans le Code judiciaire et le secret professionnel**. Ann. Fac. Dr. Liège, 1970, pp. 195-293.

- ⁸⁹)Cass. 30 oktober 1978, J.T. 1979, p. 369.
- ⁹⁰)Arbeid Brussel, 3 juni 1977, J.T. 1977, p. 267.
- ⁹¹)Cass. 12 april 1976, I, p. 900 (vertaling) : "getuigt in rechte, in de zin van artikel 458 van het SWB, de persoon die door de onderzoeksrechter wordt verzocht hem een schriftelijke of mondelinge verklaring af te leggen."
- ⁹²)Cassatie, 1 juni 1965, I, 1102.
- ⁹³)Cassatie, 28 april 1868, I, p. 393 : weigeren om de eed af te leggen staat gelijk met een weigering om te verschijnen ;
- ⁹⁴)Artikel 80 Wetboek van Strafvordering : "Hij die gedagvaard wordt om als getuige te worden gehoord, is gehouden te verschijnen en aan de dagvaarding te voldoen ; anders kan hij daartoe genoodzaakt worden door de onderzoeksrechter, die te dien einde op de conclusie van de procureur des Konings, zonder verdere vormen, zonder termijn en zonder hoger beroep, een geldboete van ten hoogste honderd frank uitspreekt, en kan bevelen dat de gedaagde lichamelijk zal worden gedwongen om zijn getuigenis te komen afleggen."
- ⁹⁵)M. Franchimont, *Cours de procédure pénale*, Presses Universitaires, Luik, 1984, p. 193.
- ⁹⁶)Corr., Nijvel, 27 februari 1976, J.T. '76, p. 368.
- ⁹⁷)Beroep, Gent, 5 januari 1900, Pas. 1900, II, pp. 193-368.
- ⁹⁸)Jaarverslag IBR 1982, p. 45 en verwijzing naar het Vademecum.
- ⁹⁹)Corr. Luik, 27 oktober 1938, Pas. 39, III, p. 45.
Cass. 5 juni 1976, J.T. 76, 644.
Luik, 25 juni 1958, J.L., 1958-59, p. 66.
Cass. 12 april '76, Pas. '76, I, 900.
- ¹⁰⁰)Cas. 23 juni 1958, J.L., 1958-59, p. 66, Par. 1956, I, I, 1180).
Cass. 27 maart 1905, J.T. 1905, p. 606.
Cass. 30 oktober 1978, J.T. '79, p. 370 (betreffende de procedure van overlegging van stukken (877 ... G.W.).
Beroep Luik, 22 januari 1981, J.L. nr. 25, p. 234.
- ¹⁰¹)Burg. R. Antwerpen, 22 januari 1944, Pas. 1945, III, p. 65.
- ¹⁰²)VAN REEPINGEHEN, Remarques sur le secret professionnel de l'avocat, J.T. 1959, p. 38.
- ¹⁰³)*Pandectes belges*, 96, trefwoord Secret professionnel, kol. 457, nr. 177.
- ¹⁰⁴)Cfr. infra.
- ¹⁰⁵)R.P.D.B. XII, trefwoord Secret professionnel, p. 36.

¹⁰⁶)Artikel 87 Wetboek van Strafvordering : "De onderzoeksrechter zal desgevorderd en kan zelfs ambtshalve zich naar de woning van de verdachte begeven om er de papieren, de zaken en in ht algemeen alle voorwerpen op te sporen, die kunnen dienen om de waarheid aan de dag te brengen".

Art. 88 Ibid. : "De onderzoeksrechter kan zich eveneens begeven naar de andere plaatsen waar hij vermoedt dat men de in het vorige artikel bedoelde voorwerpen verborgen heeft."

Art. 37, Ibid. : "Indien er in de woning van de verdachte papieren of zaken gevonden worden, die tot overtuiging of ontlasting kunnen dienen, maakt de Procureur des Konings daarvan proces-verbaal op en hij neemt die zaken of papieren in beslag."

¹⁰⁷)J. HAMELIN, *Nouvel abrégé des règles de la profession d'avocat*, Parijs, Dalloz, 1968, nr. 372, p. 107.

¹⁰⁸)De beroepsbeoefenaar kan dan niet langer een voorrecht inroepen. Cfr. Hof, Antwerpen, 24 maart 1955, Rechtsk. Weekbl., 1956-57, kol. 830.

¹⁰⁹)REUMONT, *Le secret professionnel des avocats*, J.T. 1948, p. 590.

¹¹⁰)M. FRANCHIMONT, *Cours de procédure pénale*, op. cit., p. 195.

¹¹¹)Faustin Hélie, *Traité d'instruction criminelle*, uitgave herwerkt door Nypels en Hanssens, uitg. Bruylant 1863-1865, deel II, pp. 332 en vv., nrs. 2348 en vv., inzonderheid nrs. 2351 en 2352.

¹¹²)Brussel, 21 juni 1978, J.T. '79, p. betreffende een advocaat.

¹¹³)Gerechtshof van Luxemburg, 18 mei 1982 (app. 155/79, J.T., nr. 5236, p. 41). "Het principe van het vertrouwelijk karakter van bepaalde stukken (waaronder de briefwisseling tussen de advocaten en hun cliënten) is een beginsel van het gemeenschapsrecht.

¹¹⁴)LAMBERT, "Perquisitions et saisies dans le cabinet d'un avocat" ; J.T. 1979, p. 521.

¹¹⁵)In verband met het recht van de revisor om het zwijgen te bewaren wanneer hij geroepen is om in rechte te getuigen, verklaarde M. VAN HEMELRYCK, verslaggever van de Senaat voor de voorbereidende werken van de wet van 22.07.1953 : "Ik zie geen enkele reden om af te wijken van deze zienswijze wanneer het gaat om boekhoudrevisoren van wie aangenomen moet worden dat zij zich in dezelfde positie bevinden als alle andere beroepscategorieën die in artikel 458 SWB worden opgesomd". Handelingen Senaat, Vergadering van 20 november 1952). De nieuwe versie van art. 27, 2e lid van de wet van 22.07.1953 komt die positie nog versterken.

¹¹⁶)P. LAMBERT, op. cit., J.T. 1979, pp. 621 en vv.

¹¹⁷)Brussel, 21 juni 1978, J.T. 1979, p. 29, betreffende een advocaat ; Beroep, Brussel, 11 maart 1969, Pas. II, p. 132 betreffende een genees-

heer-adviseur bij de Conseil de prud'hommes in beroep te Luik, 07.11.1968.

118) Mons, 20 juni 1979, Pas. 79, II, 130, opmerking J.S. ; Cass. 22 juni 1971, Pas. '71, I, p. 601 ; Corr. Brussel, 29 februari 1980, J.T. 80, p. 209.

119) De h. RAEDEMAEKERS is van oordeel dat (vertaling) : "de goede orde van de wet in de zin van artikel 458 van het SWB niet op de revisoren toepasselijk is. de voorbereidende werken wijzen overigens volledig in die richting.", in *L'entrée du reviseur d'entreprises dans la vie économique et sociale*, Institut de documentation, Brussel, 1957.

120) Volgens NYPELS en SERVAIS wordt in artikel 30 van het W. Sv. geen uitzondering op het beroepsgeheim in het leven geroepen, aangezien bedoeld artikel geen betrekking heeft op geheimen die werden toevertrouwd. (op.cit. p. 543).

121) NYPELS en SERVAIS, op. cit., nr. 14, p. 344 ; **Pandectes**, op.cit., kol. 437, nr. 85.

122) **Pandectes belges**, Trefwoord Médecins, chirurgiens, accoucheurs, p. 394, nr. 267 ; Beroep Brussel, 16 december 1957, J.T., 1958, p. 90. De rechtspraak eigent zich het recht toe om na te gaan of het beroepsgeheim niet misbruikelijk wordt ingeroepen : in verband met het medisch geheim, zie o.m. Cass., 23 juni 1958, RDP, 1957-58, p. 1020 en Cass. 30 okt. 1978, RDP 1979, p. 293 en noot R.G.

123) Memorie van Toelichting, **Gedr. St. Kamer, 552 (1982-1983)**, nr. 1, p. 28.

124) Er bestaat geen wettelijke definitie van wat een "attest" of een "bevestiging" is.

125) De Rechtbank van Gent verduidelijkt (12 april 1965, R.W., 1965-1966, kol. 104) dat de mededeling van het geheim aan een andere geneesheer niet strafbaar is, voor zover deze mededeling geschiedt in het belang van de zieke en aan de geneesheer die rechtstreeks of indirect betrokken is bij de verzorging die aan de zieke wordt verstrekt. Zie ook Beroep, Brussel, 27 oktober 1976, J.T. '76, p. 264 ; Cass. 12 mei 1980, Rechtsk. Weekbl., 1980-81, kol. 847 ; Pas. '80, I, 858 ; J.T. 1981 ; p. 359 ; R.D.P., 1981, p. 479.

126) In het geval van een geneesheer : Beroep, Brussel, 26 oktober 1960, J.T. 1961, p. 316.

127) Wij herinneren eraan dat het niet zou opgaan van een gedeeld geheim te spreken in het geval van een bedrijfsrevisor en een revisor (of een andere practicus) als deskundige door het gerecht aangewezen.

128) IBR 08.01.81, noot i.v.m. het beroepsgeheim
Wij herinneren eraan dat in het domein van de controle op de bankinstellingen de commissaris-revisor, met toepassing van de wet van 8 augustus 1980, niet door het beroepsgeheim is gebonden ten opzichte van de erkende commissaris die door de Bankcommissie is aangesteld.

¹²⁹)Verslag M. HUMBLET, **Gedr. St. Kamer, nr. 514** (zitting 1950-1952), p. 27-28 ; Cass. 12 mei 1977, Pas. 1977, I, p. 289.

¹³⁰)Cass. 3 juni 1976, Pas. '76, I, 1900 ; zie ik Tuchtraad in beroep, Brussel, 26.08.1976, J.T. '77, p. 100 en bemerking L. Goffin.

¹³¹)P. LAMBERT, *Le secret professionnel*, op. cit., p. 106 en nota's ; MERLE en VITU, *Droit pénal spécial*, uitg. Cujas, Parijs, 1982, p. 1634.

¹³²)26 oktober 1951, Croz. Pal., 1981, 2, p. 524 (en noot), aangehaald in P. LAMBERT, op.cit., p. 311.

¹³³)Burg. Oudenaarde, 11 februari 1898, Pas. 1902, III, p. 194 ; Beroep, Brussel, 24 maart 1905, Belg. jud., 1905, kol. 530 (een beslissing betreffende geneesheren).

¹³⁴)J.P. BOURS, **Le secret fiscal** - Journée d'étude du barreau de Liège, 8, 9 en 10 mei 1980 ; zie ook VAN HOUTTE, **Le secret professionnel et le fisc**. Ed. de droit belge, Extrait des Rapports belges, VIIIe Internationaal Congres van Vergelijkend Recht, uitgegeven in *Revue Fiscale*, 1970, pp. 487 en vv. ; CLAEYS-BOUEART ; **Le secret en droit fiscal**, Travaux de l'association Henri Capitant, 1974, verschenen in *le Rép. fiscal*, 1974, pp. 141 en vv. ; G. VAN FRAEYENHOVEN, **Le respect de la vie privée et les pouvoirs** (investigation du fisc., Ann. dr. Louvain, 1-2, 1984, p. 85 ; T. DELAHAYE, **Le secret, la vie privée et la taxation des revenus**, *Rev. Gén. fisc.*, 1984, p. 131.

¹³⁵)Administratief commentaar 241/5

¹³⁶)Periodieke berichten IBR, nr. 4/79.

¹³⁷)Hof van Beroep, Gent, 13 mei 1977 ; J.P.D.F. 1977, p. 286.

¹³⁸)Beroep, Brussel, 1 maart 1972, Pas. II, p. 108.

¹³⁹)Beroep, Mons, 9 december 1975, Pas. II, p. 159 ; Luik, 19 februari 1957, J.L. 1956-1957, p. 297 ; Luik, 6 december 1979, J.L.K. 80, p. 129 en noot ; Gent, 12 april 1965, Pas. 1965, Pas. 1965, II, p. 181 ; Beroep, Luik, 22 januari 1981 J.L. 81, p. 233 ; Brussel, 8 maart 1972, Pas. 1972, II, p. 105 ; Luik, 27 april 1977, J.L. 1977-1978, p. 89.

¹⁴⁰)Brussel, 27 oktober 1976, Pas. II, p. 128.

¹⁴¹)Mons, 20 juni 1979, Pas. 1979, II, 130, opmerking J.S. ; Brussel, 15 maart 1971, Pas. 1971, III, 190 ; Burg. Brussel, 7 november 1968, Pas. 1969, III, 61.

¹⁴²)Cass., 12 april 1976, R.D.P., 1975-76, p. 917 ; Gent, 14 juni 1965, R.D.P., 1965-66, p. 361 ; Gent, 5 januari 1971, R.W. 1970-71, kol. 1714, gelijkkluidende concl. openbaar ministerie ; Cass., 22 juni 1971, Pas. 1971, I, 601 ; Corr., Brussel, 29 februari 1980, J.T., 1980, p. 209.

¹⁴³)Arbeid, Namen, 22 mei 1978, Pas. 1979, III, 28 ; Raad van State, 2 juli 1969, A.A.C.C., 1969, p. 695 en *Rev. Comm.*, 1970, p. 18.

DEEL II

DE BEDRIJFSREVISOR EN HET STRAFONDERZOEK

door Mr. Jozef LIEVENS

Advocaat

**Lector aan de Katholieke
Universiteit Leuven**

I. INLEIDING

Wanneer een bedrijfsrevisor of accountant geconfronteerd wordt met een strafonderzoek - hetgeen ook in België steeds frequenter voorkomt - worden de onderzoeksmogelijkheden van de gerechtelijke instanties slechts beperkt door het beroepsgeheim.

Deze uiteenzetting is dan ook quasi integraal aan het beroepsgeheim van de revisor en de accountant gewijd.

De problematiek van het beroepsgeheim werd in niet onbelangrijke mate gewijzigd door de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat.

Vooreerst werden de wetteksten inzake het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor herschreven. Bovendien erkent art. 95 van de wet van 21 februari 1985 thans ook het beroepsgeheim van de accountant. Zoals bekend had het Hof van Cassatie in een arrest van 16 mei 1977 gesteld dat de accountant en de belastingsconsulent zich niet op het beroepsgeheim konden beroepen (Cass. 16 mei 1977, R.W., 1977-78, 2587). Door art. 95 van de wet van 21 februari 1985 wordt de rechtspositie van de accountant echter volledig gelijkgeschakeld met deze van de bedrijfsrevisor.

II. HET BEROEPSGEHEIM VAN DE BEDRIJFSREVISOR EN DE ACCOUNTANT

A. GRONDSLAG : HET NIEUWE ART. 27, AL. 2 VAN DE WET VAN 22 JULI 1953

Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor wordt geregeld door art. 27 van de wet van 22 juli 1953, zoals recent gewijzigd door de wet tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat dd. 21 februari 1985.

De tweede alinea van dit art. 27 luidt thans als volgt :

"Art. 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 een commissaris-revisor".

De nieuwe tekst van art. 27, al. 2 wijkt qua inhoud niet fundamenteel af van de vorige versie. Toch kunnen er o.i. accentverschuivingen worden vastgesteld.

Het is kennelijk de bedoeling van de wetgever geweest om het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor volledig gelijk te schakelen met dat van andere (vrije) beroepen, die door het beroepsgeheim worden beschermd.

Dit blijkt vooreerst uit het Verslag-Verhaegen, waar met zoveel woorden werd gesteld : "In verband met het beroepsgeheim dringt de commissie aan om zo nauw mogelijk aan te sluiten bij art. 458 S.W.B. Er bestaat voldoende rechtspraak i.v.m. dit art. 458 over de juiste omschrijving van het beroepsgeheim". (Gedr. St. Kamer 552 (1982-1983), nr. 35, blz. 83).

Op basis van deze stellingname van de commissie Verhaegen heeft de regering tijdens de parlementaire besprekingen een amendement ingediend, waardoor de, aanvankelijk in het wetsontwerp verspreide, bepalingen omtrent het beroepsgeheim (voornamelijk art. 39, dat strekte tot invoering van een art. 9 bis in de wet van 22 juli 1953 en art. 60) in één artikel, nl. het nieuwe artikel 61 van de wet van 21 februari 1985, werden samengebond (Gedr. St. Kamer 552 (1982-1983), nr. 29, blz. 7).

Deze elementen uit de ontstaansgeschiedenis van het nieuwe art. 27, al. 2 van de wet op het revisoraat zijn niet zonder belang.

Vooreerst kan eruit worden geconcludeerd dat de wetgever het beroepsgeheim van de revisor - behoudens enige uitzonderingen - volledig op dezelfde leest heeft geschoeid als het beroepsgeheim van andere beroepsbeoefenaars. Dit heeft o.i. belangrijke gevolgen.

In tweede instantie blijkt dat men voor de interpretatie van de omvang en draagwijdte van het beroepsgeheim van de revisor (vrijwel) geheel aangewezen is op de gemeenrechtelijke bepaling inzake beroepsgeheim, nl. art. 458 van het Strafwetboek.

Dezelfde wetstechniek werd gebruikt voor het beroepsgeheim van de accountants.

Art. 95 van de wet van 21 februari 1985 bepaalt immers : "Art. 458 van het Strafwetboek is van toepassing op de natuurlijke personen en rechtspersonen die ingeschreven zijn in het register der externe accountants, op de vennoten of leden van bedoelde rechtspersonen, alsmede op de personen voor wie de accountants ingeschreven in hogergenoemd register instaan".

Door deze formulering heeft de wetgever het beroepsgeheim van de accountant willen laten aansluiten bij dat van andere beroepen, die erdoor worden beschermd.

B. WAT VALT ER ONDER HET BEROEPSGEHEIM ?

De nieuwe tekst van art. 27, al. 2 Wet Revisoraat definieert niet langer wat onder het beroepsgeheim valt.

In de oude tekst werd aan de revisoren verbod opgelegd om ruchtbaarheid te geven aan "inlichtingen of feiten waarvan zij bij de uitoefening van hun ambt kennis hebben gekregen".

De huidige versie van art. 27, al. 2 Wet Revisoraat en art. 95 van de wet van 21 februari 1985 m.b.t. de accountant beperken er zich toe naar art. 458 S.W.B. te verwijzen zodat de revisor en de accountant zich thans moeten onthouden om "geheimen" bekend te maken.

Volgens Prof. Franchimont dient als een beroepsgeheim beschouwd "elk feit wanneer de beroepsbeoefenaar ervan kennis heeft gekregen :

- hetzij als een noodzakelijke vertrouwelijke mededeling in de uitoefening van zijn beroep ;
- hetzij als een geheim van nature krachtens of naar aanleiding van zijn beroep" (Franchimont, Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor, te verschijnen in de reeks monografieën van het B.C.N.A.R., met verwijzing naar cass. 30 oktober 1978, J.T., 1979, 369).

Bijgevolg moet er een oorzakelijk verband bestaan tussen het beroep en de kennisneming van het geheim.

Zo vallen niet onder het beroepsgeheim de feiten, waarvan de revisor in het dagelijks leven kennis heeft genomen of die buiten de beroepssfeer vallen.

Anderzijds blijft het geheim niet beperkt tot de vertrouwelijke mededelingen van de cliënt en valt alles wat de beroepsbeoefenaar gezien, gehoord, vastgesteld, ontdekt, geleerd of opgevangen heeft in de uitoefening van zijn beroep onder het beroepsgeheim (M. Franchimont, loc. cit.).

Het beroepsgeheim reikt nog verder : de beroepsbeoefenaar mag uiteraard geen overtredingen aan het licht brengen, waarvan zijn cliënt dader of medeplichtige zou zijn.

Meer nog, het bestaan zelf van de relatie revisor-clieënt moet in principe geheim blijven.

Wanneer men deze beginselen toepast op het revisoraat en de accountancy dient geconcludeerd dat de revisor en de accountant een absolute zwijgplicht hebben m.b.t. alle informatie die zij in de uitoefening van zijn controletaak verwerven, bij voorbeeld i.v.m. fabricageprocédés, nieuwe produkten, contracten en zelfs m.b.t. door de cliënt gepleegde misdrijven of fiscale overtredingen, waaromtrent zij krachtens hun wettelijke verplichtingen geen verslag moeten uitbrengen.

C. WIE IS GEHOUDEN DOOR HET BEROEPSGEHEIM

Krachtens het nieuwe art. 27, al. 2 van de Wet Revisoraat zijn gehouden het beroepsgeheim te respecteren :

- de bedrijfsrevisoren
- de stagiairs
- de personen, waarvoor de bedrijfsrevisoren instaan.

Volgens art. 95 van de wet van 21 februari 1985 zijn door het beroepsgeheim gebonden :

- de natuurlijke personen, die ingeschreven zijn in het register der externe accountants ;
- de vennoten van rechtspersonen, die op de lijst zijn ingeschreven ;
- de personen voor wie zij instaan.

D. UITZONDERINGEN OP DE GEHEIMHOUDINGSPLICHT

Het beroepsgeheim is in principe absoluut. De revisor en de accountant zijn bijgevolg op elk ogenblik en tegenover iedereen door de zwijgplicht gebonden.

Toch moet dit enigszins genuanceerd worden. Dat het beroepsgeheim absoluut is betekent alleen dat het slechts kan opgeheven worden door een formele wet (F. Vanneste, Kan het beroepsgeheim absoluut genoemd worden ?, Rechtskundig Weekblad, 1977 - 78, 1290 ev.).

Er dient nagegaan wanneer en in welke hypothesen aan het absoluut karakter van het beroepsgeheim kan worden getornd.

1. Wettelijke spreekplicht

Vooreerst zal de revisor niet tot stilzwijgen zijn gehouden, wanneer de wet hem tot spreken verplicht (art. 27 van de Wet van 22 juli 1953, met verwijzing naar art. 458 Strafwetboek).

Dit geldt voor alle gevallen, waar de bedrijfsrevisor verslag moet uitbrengen.

Hij moet er uiteraard voor zorgen dat de inhoud van dit verslag beantwoordt aan de wettelijke voorschriften en hij zal uiteraard geen inbreuk plegen op de zwijgplicht, wanneer hij overeenkomstig deze voorschriften rapporteert.

Zo kan het beroepsgeheim de commissaris-revisor uiteraard niet beletten om in het kader van zijn verslaggeving aan de algemene vergadering door hem vastgestelde inbreuken op de jaarrekeningen of op de vennootschapswet of de statuten te signaleren. Hier primeert de spreekplicht zelfs zonder enige twijfel op de zwijgplicht. Indien de raad van bestuur geen gevolg geeft aan zijn opmerkingen terzake zal de commissaris-revisor verplicht zijn deze inbreuken in zijn verslag aan de algemene vergadering te signaleren (art. 65, 6° Venn. W.).

De revisor zal evenmin tot zwijgen gehouden zijn, wanneer hij in toepassing van art. 29bis of art. 120bis van de vennootschapswet verslag uitbrengt over een inbreng die niet in geld bestaat. Alle essentiële elementen m.b.t. de waardering van deze inbreng in natura dienen in zijn verslag vermeld. Doch hieraan dient onmiddellijk toegevoegd dat de revisor uiteraard wel door het beroepsgeheim is gehouden m.b.t. informatie, die hij n.a.v. zijn opdracht verwerft en die van generlei belang is voor zijn verslag over de inbreng in natura.

Een aantal wetten voorzien dat de bedrijfsrevisor een spreekplicht heeft tegenover officiële controle-instanties.

Zo bepaalt art. 23 van het K.B. nr. 185 van 9 juli 1935 dat de erkende revisor de Bankcommissie en elk der beheerders of zaak-

voerders van de bank onmiddellijk op de hoogte brengt van de ernstige leemten, de onregelmatigheden en de inbreuken die hij zou hebben vastgesteld.

Een gelijkaardige verplichting wordt voorgeschreven door art. 40 van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen.

Er weze onderstreept dat de spreekplicht slechts geldt t.a.v. de in de wet aangeduide controle-instanties. Tegenover alle andere derden bewaart het beroepsgeheim zijn absoluut karakter.

Als conclusie geldt o.i. dat de revisor m.b.t. zijn wettelijk voorgeschreven controletaken niet gehouden is door het beroepsgeheim - en zelfs een spreekplicht heeft - in zoverre dit spreken door de finaliteit van de wettelijke controletaak is voorgeschreven. Voor de rest is er de volstrekte plicht tot geheimhouding.

Wanneer de revisor n.a.v. een wettelijk voorgeschreven verslag door de gerechtelijke politie zou ondervraagd worden, kan hij naar onze mening dan ook volstaan met naar zijn verslag te verwijzen.

Hij zal er zelfs goed aan doen geen aanvullende verklaringen af te leggen of zelfs toelichtingen te geven omdat daaruit o.i. zou kunnen afgeleid worden dat hij zijn opdracht niet naar behoren heeft vervuld. Het verslag moet a.h.w. voor zichzelf spreken.

Mutaties mutandis gelden dezelfde regels voor de accountant.

Indien deze met een expertise wordt gelast zal hij er vanzelfsprekend over waken dat hij een verslag aflevert dat beantwoordt aan de normen inzake verslaggeving door een accountant. Het beroepsgeheim kan hem uiteraard niet verbieden alle anomalieën op het vlak van de boekhoudkundige organisatie e.d.m. te signaleren.

2. De getuigenis in rechte

Een tweede uitzondering op het absoluut karakter van het beroepsgeheim voorziet de getuigenis in rechte.

Art. 458 Strafwetboek voorziet uitdrukkelijk dat de schending van het beroepsgeheim niet strafbaar is, wanneer de revisor als getuige voor het gerecht wordt gedaagd.

Maar ook in dit geval is de bedrijfsrevisor niet verplicht om te spreken. Of hij al dan niet zal getuigen hangt van hemzelf af. Indien hij beslist te getuigen, dan is hij niet strafbaar.

Men kan zich afvragen waarom het Instituut der Bedrijfsrevisoren enkel de getuigenis voor de strafrechtbanken toelaat en voorschrijft dat de revisor zijn getuigenis voor andere rechtsinstanties moet

weigeren (Vademecum I.B.R., p. 132-133 ; Jaarverslag I.B.R., 1980, blz. 15 ev.).

Dergelijk onderscheid kan niet op art. 458 Strafwetboek of op enige andere wettekst worden gefundeerd.

Maar zelfs wanneer hij gedagvaard wordt om in rechte getuigenis af te leggen zal de bedrijfsrevisor bij de onthulling van door het beroepsgeheim gedekte feiten met grote omzichtigheid moeten te werk gaan.

In een principiële arrest van 15 maart 1948 (Pas, 1948, I, 168) stelde het Hof van Cassatie immers : "Celui qui est appelé en justice au sujet d'un fait couvert par le secret professionnel peut relever le fait s'il estime devoir le faire et ne peut être contraint à parler s'il croit devoir garder le secret".

M.b.t. het beroepsgeheim van de advocaten wordt uit dit cassatie-arrest afgeleid dat de advocaat verplicht is zich achter het beroepsgeheim te schuilen op straffe van een deontologische fout te begaan (P. Lambert, Règles et usages de la profession d'avocat du barreau de Bruxelles, 1980, blz. 302).

Dezelfde regels gelden wellicht niet voor de revisoren, daar het I.B.R. de getuigenis voor de strafrechtbanken toelaat. Toch komt het ons voor dat de revisor in deze aangelegenheid uiterst voorzichtig moet zijn.

3. De revisor als verdachte

Er wordt algemeen aangenomen dat de bedrijfsrevisor en de accountant het stilzwijgen mogen verbreken indien zij zichzelf in rechte op strafrechtelijk vlak moeten verdedigen, b.v. indien zij zelf als mededader of medeplichtige aan een misdrijf zouden worden vervolgd.

Het algemeen rechtsbeginsel van de rechten van verdediging heeft in dit geval voorrang op het beroepsgeheim (F. Vanneste, art. cit., nr. 14).

Maar ook in deze hypothese zijn zij niet verplicht om te spreken en mogen zij zich o.i. blijven beroepen op het beroepsgeheim.

4. De toestemming van de cliënt

Art. 27 Wet Revisoraat bepaalt nu uitdrukkelijk dat de zwijgplicht niet geldt voor de mededeling van een attest of van een bevestiging verricht met de schriftelijke toestemming van de onderneming waarbij hij zijn taak uitoefent.

Deze wetsbepaling verwijst naar de algemene regel dat de geheimgerechtigde de zwijgplicht mag opheffen.

Het lijdt geen twijfel dat de toestemming tot spreken door de geheimgerechtigde de strafbaarheid uitsluit (F. Vanneste, art. cit., nr. 15). Dergelijke toestemming kan de revisor echter geen verplichting tot spreken opleggen ; hij oordeelt zelf welke houding hij zal aannemen.

Wel neemt de rechtspraak aan dat de geheimhouder moet spreken indien een hoger belang van de geheimgerechtigde op het spel staat. F. Vanneste merkt terecht op dat een onbeperkt zwijgrecht in dat geval een misbruik zou vormen en "dan zou het beroepsgeheim een privilege worden voor bepaalde personen, terwijl het een maatregel is in het belang van allen" (loc. cit.).

5. Mededelingen aan andere revisoren of beroepsbeoefenaars

De nieuwe versie van art. 27 ontheft de revisor tevens van zijn beroepsgeheim voor mededelingen, die gericht zijn tot een commissaris-revisor of een persoon die in een onderneming naar buitenlands recht een gelijkaardige taak uitoefent als deze van commissaris-revisor en voor zover deze mededeling kadert in de controle van de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening.

III. DE BEDRIJFSREVISOR EN DE ACCOUNTANT EN HET STRAFONDER- ZOEK

A. DE SOORTEN ONDERZOEKEN NAAR BELGISCH RECHT

Het Belgisch Wetboek van Strafvordering kent in principe slechts één vorm van vooronderzoek, nl. het gerechtelijk strafonderzoek dat geleid wordt door de onderzoeksrechter.

Dit onderzoek heeft een gerechtelijk karakter en kan enkel afgesloten worden door een beslissing van de raadkamer of kamer van inbeschuldigingstelling (zie J. D'Haenens, Belgisch Strafprocesrecht, Deel II, pag. 50).

In de praktijk bestaat echter nog een ander soort vooronderzoek, nl. het opsporingsonderzoek dat door de procureur des konings wordt gevoerd.

De bevoegdheid van de procureur des konings om dergelijk opsporingsonderzoek te bevelen wordt gebaseerd op art. 22 van het Wetboek van Strafvordering.

Het opsporingsonderzoek is derhalve het voorbereidend onderzoek waarvan de procureur des konings of zijn substituten de leiding nemen en waarin op hun vordering of op hun bevelen de officieren en agenten van gerechtelijke politie handelingen van gerechtelijke politie verrichten (J. D'Haenens, aangehaald werk, blz. 51 - 52).

Duidelijk is dat alleen via een gerechtelijk onderzoek grondwettelijk gewaarborgde rechten kunnen aangetast worden (A. De Nauw, Het opsporingsonderzoek nu en morgen, R.W., 1974-1975, 1610).

Zoals hierna zal worden aangetoond is het onderscheid tussen gerechtelijk en opsporingsonderzoek op een aantal punten van doorslaggevend belang.

Indien de bedrijfsrevisor en de accountant met een onderzoek wordt geconfronteerd is het voor hen van primordiaal belang om met dit onderscheid rekening te houden.

B. DE ONDERVRAGING VAN DE REVISOR EN DE ACCOUNTANT

M.b.t. ondervragingen dient een onderscheid gemaakt tussen een opsporingsonderzoek en een gerechtelijk onderzoek.

In het kader van een opsporingsonderzoek zijn de bedrijfsrevisor en de accountant o.i. op de meest strikte wijze door het beroepsgeheim gebonden. Op het eerste gezicht vormt hierop slechts de hypothese, waarin de bedrijfsrevisor en de accountant zelf verdacht worden, een uitzondering. toch is dit eigenlijk niet het geval vermits er in dit stadium van de rechtspleging geen sprake is van "in verdenking gestelde personen" (R. Declercq, Het bewijs in strafzaken, Brussel, 1980, blz. 42). Het is bijgevolg aangewezen om tijdens een opsporingsonderzoek een volstrekt stilzwijgen te bewaren, zelfs indien de revisor of de accountant zouden verdacht zijn.

Tijdens een gerechtelijk onderzoek kunnen personen, die nuttige informatie kunnen verstrekken, door de onderzoeksrechter als getuige worden gehoord. Zelfs als hij meent door het beroepsgeheim te zijn gehouden moeten de revisor en de accountant aan de oproeping van de onderzoeksrechter gevolg geven en de eed afleggen. Nadat dit is gebeurd zullen zij aan de onderzoeksrechter verklaren dat zij door het beroepsgeheim zijn gebonden. Zoals reeds aangestipt zullen zij echter niet strafbaar zijn, indien zij verkiezen te spreken en getuigenis af te leggen.

De revisor en de accountant zullen in deze fase van het onderzoek in ieder geval mogen spreken, indien zij zelf verdachte zijn. Of men als verdachte dan wel als getuige wordt verhoord blijkt uit de hoofding van het proces-verbaal van ondervraging.

C. DE HUISZOEKING BIJ DE REVISOR EN DE ACCOUNTANT

Delicaat zijn de problemen die zich kunnen stellen n.a.v. een huiszoeking in het kantoor of de woning van de bedrijfsrevisor.

De principes lijken nochtans eenvoudig : "De verplichting tot eerbiediging van het recht tot geheimhouding is onsplitsbaar : wanneer de onthulling van het beroepsgeheim niet door getuigenis kan afgedwongen worden kan zij het evenmin door huiszoeking" (A.P.R., Tw. Huiszoeking en Beslag in strafzaken, nr. 474).

Opnieuw dient een onderscheid gemaakt naargelang een revisor en de accountant al dan niet als verdachte wordt beschouwd.

Indien de revisor of de accountant niet zelf verdacht is kunnen bij hem slechts twee soorten bescheiden in beslag worden genomen : overtuigingsstukken en bewijselementen.

Het hoeft weinig betoog dat het recht tot geheimhouding zich nooit tot overtuigingsstukken kan uitstrekken : het kantoor van de revisor of de accountant mag immers geen bergplaats worden voor overtuigingsstukken.

Bovendien behoort het niet tot de normale uitoefening van het beroep dergelijke stukken te bewaren (A.P.R., Tw. Huiszoeking en Beslag in strafzaken, nr. 475).

Onder overtuigingsstukken dient krachtens art. 42 van het Strafwetboek begrepen : het voorwerp van het misdrijf, hetgeen tot het plegen van het misdrijf heeft gediend of ertoe bestemd was en hetgeen uit het misdrijf voortkomt.

Zo zouden bijvoorbeeld van valsheid betichte stukken (b.v. valse facturen), die zich bij de revisor of de accountant bevonden, kunnen in beslag genomen worden.

Als bewijselementen dienen beschouwd "alle zaken die, ofschoon zij niet het voorwerp uitmaken van het misdrijf, niet gediend hebben om het te plegen, noch ertoe bestemd waren, of ook niet uit het misdrijf voortkomen, niettemin toch een element zijn tot bewijs van schuld of onschuld, of tot de beoordeling van de graad van schuld" (A.P.R., Tw. Huiszoeking en Beslag in strafzaken, nr. 477).

Zo zou de boekhouding van een van bankbreuk verdachte gefailleerde, die zich bij een revisor of een accountant bevindt, wel degelijk in diens kantoor in beslag kunnen genomen worden (ibidem).

Een speciale categorie bewijselementen zullen echter nooit in beslag kunnen genomen worden, nl. de "voorwerpen of bescheiden die hun ontstaan hebben gevonden in de betrekkingen tussen de raadplegende persoon en de noodzakelijke vertrouwensman" (A.P.R., Tw. Huiszoeking en Beslag in strafzaken, nr. 479).

Als dergelijke, niet beslagbare, bewijselementen dienen aangemerkt :

- brieven tussen de cliënt en de revisor of accountant ;
- aantekeningen door de cliënt opgesteld om de revisor of accountant over zijn zaak te informeren.
- verslagen, steekkaarten, protocollen, nota's en alle andere bescheiden en geschriften, door de revisor of de accountant opgesteld.

Deze stukken kunnen zelfs niet in beslag worden genomen, indien zij de meest aparte bekentenissen zouden bevatten.

De situatie ziet er anders uit, wanneer de revisor of accountant zelf worden verdacht, bijvoorbeeld van een inbreuk op art. 17 van de wet van 17 juli 1975.

Hier geldt het beginsel dat het beroepsmisdrijf het beroepsgeheim uitsluit (A.P.R., Tw. Huiszoeking en Beslag in strafzaken, nr. 491).

Het beroepsmisdrijf is "het misdrijf gepleegd door de noodzakelijke vertrouwensman, waardoor zijn beroepsactiviteit in het gedrang wordt gebracht" (ibidem). In dit geval kan beslag worden gelegd op alle stukken, zelfs indien zij met het oog op de behartiging der toevertrouwde belangen werden opgesteld.

In de beide hypothesen (de revisor als niet-verdachte en als verdachte) is de huiszoeking onderworpen aan een aantal modaliteiten.

Vooreerst zijn de rechtleer en de rechtspraak het erover eens dat het aanbeveling verdient dat de huiszoeking door de onderzoeksrechter zelf wordt uitgevoerd (A.P.R., Tw. Huiszoeking en Beslag in strafzaken, nr. 486).

Daarenboven dient de onderzoeksrechter zich o.i. te laten vergezellen door een lid van de tuchtverheid, in casu van de Raad van het I.B.R. of van het Instituut der Accountants, in wiens bestendige aanwezigheid de huiszoeking moet geschieden. Het nazicht van de eventueel in beslag te nemen stukken moet o.i. aan de afgevaardigde van de tuchtverheid worden overgelaten (ibidem).

In de praktijk hebben wij moeten vaststellen dat deze regels, die strikt nageleefd worden in geval van huiszoekingen bij bijvoorbeeld advocaten of geneesheren, niet steeds worden gerespecteerd in geval van huiszoekingen bij revisoren. De Raad van het I.B.R. werd volgens onze informatie zelfs nog nooit verzocht om bij een huiszoeking aanwezig te zijn. Nochtans is er naar onze mening geen enkele reden waarom er op dit vlak een discriminatie zou bestaan tussen revisoren of accountant en andere personen, die de bescherming van het beroepsgeheim genieten.

Dit is des te meer het geval, nu tijdens de voorbereidende werken van de wet van 21 februari 1985 werd benadrukt dat het beroepsgeheim van de revisor op identiek dezelfde wijze dient beoordeeld als dat van andere beroepsbeoefenaars.

D. DE INBESLAGNAME VAN DOCUMENTEN

In beginsel is alleen de onderzoeksrechter gerechtigd om documenten in beslag te nemen.

In het Belgisch recht wordt echter aangenomen dat ook elke officier of agent van de gerechtelijke politie de bevoegdheid heeft om stukken in beslag te nemen.

Bescheiden die door het beroepsgeheim beschermd zijn mogen niet in beslag genomen worden (zie hierboven sub c, Huiszoeking).

E. AANHOUDING VAN DE REVISOR EN ACCOUNTANT

Er dient een onderscheid gemaakt te worden tussen de zogenaamde aanhouding ter voorgeleiding en de eigenlijke vrijheidsberoving van een verdachte in het kader van de voorlopige hechtenis.

1. Aanhouding ter voorgeleiding

De gerechtelijke politie is bevoegd om mits in achtneming van bepaald voorwaarden en zonder bevel van de onderzoeksrechter personen te arresteren die van een misdrijf verdacht zijn.

Deze arrestatie, die ook aanhouding ter voorgeleiding wordt genoemd, strekt ertoe verdachten ter beschikking van de justitie te stellen.

Een wettelijke basis voor deze aanhouding ter voorgeleiding vindt men in art. 7, derde lid van de Grondwet en in de artikelen 16, 40, 49, 50 en 106 van het Wetboek van Strafvordering (J. D'Haenens, aangehaald werk, blz. 45).

Volgens de rechtsleer en de rechtspraak van het Hof van Cassatie moet de aanhouding ter voorgeleiding aan volgende voorwaarden voldoen (zie d'Haenens, aangehaald werk, blz. 46) :

- zij is slechts mogelijk indien er ernstige schuldaanwijzingen bestaan tegen een verdachte ;
- alleen officieren en agenten van de gerechtelijke politie kunnen een verdachte arresteren ;
- deze aanhouding mag niet langer duren dan 24 uur.

Dit houdt in dat binnen deze termijn de verdachte voor de onderzoeksrechter moet worden geleid, die vóór het verstrijken van de termijn van 24 uur sedert de vrijheidsberoving van de verdachte het bevel tot aanhouding moet afleveren en het laten betekenen.

Indien dit niet geschied is moet de verdachte in vrijheid worden gesteld.

Er bestaat betwisting over de aanvang van de termijn van 24 uur.

Men neemt aan dat deze termijn begint te lopen vanaf het ogenblik waarop de gerechtelijke politie niet meer zou toelaten dat de persoon zich verwijdert.

Volgende hypothesen kunnen zich voordoen :

1. Als de verdachte door de gerechtelijke politie wordt gevat en opgeleid begint vanaf dat ogenblik de effectieve vrijheidsberoving te lopen.
2. Als de verdachte zich vrijwillig aanmeldt voor een ondervraging, op uitnodiging van de gerechtelijke politie, dan begint de vrijheidsberoving slechts te lopen vanaf het ogenblik dat de gerechtelijke politie de beslissing neemt dat hij niet meer mag vertrekken (J. D'Haenens, aangehaald werk, blz. 47).

De gerechtelijke politie is gehouden deze beslissing ter zijner kennis te brengen.

Tevens moet zij in het proces-verbaal het juiste uur van effectieve vrijheidsberoving nauwkeurig vermelden.

2. De aanhouding in het kader van de voorlopige hechtenis

Alleen de onderzoeksrechter is bevoegd om een verdachte aan te houden.

volgens de wet van 20 april 1874, die een laatste maal gewijzigd werd door de wet van 13 maart 1973, dienen volgende voorwaarden vervuld te zijn opdat iemand in voorlopige hechtenis kan worden genomen :

- De onderzoeksrechter kan slechts een bevel tot aanhouding afleveren als het feit een correctionele gevangenisstraf van minstens 3 maanden of een zwaardere straf tengevolge heeft ;
- Het bevel tot aanhouding kan slechts worden afgeleverd wegens ernstige en uitzonderlijke omstandigheden die in het belang van de openbare veiligheid vereist zijn ;
- Er moeten ernstige schuldaanwijzingen zijn (J. D'Haenens, aangehaald werk, blz. 123).

Voorts kan een bevel tot aanhouding slechts worden afgeleverd nadat de verdachte door de onderzoeksrechter ondervraagd is.

Dit is een essentiële vereiste voor de aanhouding daar de ondervraging van de verdachte de rechten van de verdediging raakt (Cass. 23 januari 1933, Pas, 1933, I, 83).

In tegenstelling tot andere rechtstelsels voorziet het Belgisch recht niet dat een advocaat aanwezig is bij de ondervraging van de verdachte door de onderzoeksrechter.

Wanneer de onderzoeksrechter tot aanhouding beslist kan hij bij gemotiveerde beschikking verbod van vrij verkeer opleggen aan de verdachte indien dit voor het onderzoek noodzakelijk blijkt.

Op basis daarvan kan de verdachte geen contacten hebben met personen buiten de strafinrichting.

Dit verbod geldt ook voor zijn advocaat.

Dit verbod van vrij verkeer geldt slechts voor drie dagen na het eerste verhoor en kan niet worden hernieuwd.

Binnen de vijf dagen na de aanhouding dient de aanhouding bevestigd door de raadkamer.

In deze fase van de rechtspleging kan de verdachte worden bijgestaan door een advocaat, die echter op voorhand het dossier niet mag inzien.

DEEL III

TOEPASSINGSGEVALLEN

Geval 1

Een revisor wordt door de gerechtelijke politie gehoord. Er worden hem een aantal boekhoudstukken voorgelegd. Hem wordt gevraagd of hij daar kennis van heeft en of hij de indruk heeft dat deze stukken mogelijks in de plaats van anderen gesteld werden.

- a. De revisor kent de stukken niet, maar hij is wel in het bezit van kopieën die deze tegenspreken ;
- b. De revisor kent de stukken wel.

Hoedanook :

- ofwel betreft het "openbare stukken", dit wil zeggen het controleverslag van de revisor of het stuk met de gecontroleerde inlichtingen : ten aanzien hiervan geldt het beroepsgeheim niet. De revisor kan dus antwoorden, maar binnen de perken van wat hij in de openbaarheid gebracht heeft en zonder het initiatief te nemen.
- in het ander geval moet hij zich resoluut achter het beroepsgeheim verbergen.

Geval 2

De heer X heeft aan een revisor de opdracht gegeven om een studie te maken over de N.V. Y.

Voor dit werk klaarkomt wordt de N.V. ambtshalve failliet verklaard en de gerechtelijke politie verzoekt de revisor haar zijn stukken te overhandigen, in de mate waarin hij dit afgewerkt had. X. is de afgevaardigde bestuurder van de N.V.

Vooreerst is het zo dat de revisor de conclusies van de door hem uitgevoerde controles en de nodige verantwoordingsstukken zou kunnen overhandigen, maar niet de werkzaamheden in uitvoering en ook niet de stukken waarvan hij nog niet heeft uitgemaakt welk deel ervan onder het beroepsgeheim valt.

Daarnaast is het eveneens zo dat hij alleen aan X verantwoording dient af te leggen.

De toestand is echter wel anders indien de revisor als getuige gehoord wordt. Hij mag dan beschouwen dat hij van het beroepsgeheim ontslagen is.

Geval 3

Bij de documentatie die de revisor betreffende zijn cliënt heeft samengebracht bevinden er zich ook stukken die hij van derden ontvangen heeft, met name van buitenlandse confraters. In principe moge dezen geen afschrift van de stukken overhandigen. Maar er is wel mededeling geweest omdat het voor de controle belangrijke stukken betrof. Quid indien de magistraat bedoelde stukken in beslag wil nemen ?

In onderhavig geval betreft het stukken die onder het beroepsgeheim vallen.

Hoedanook zal de revisor voorbehoud maken ten aanzien van de inbeslagname van de stukken.

Geval 5

De vennootschap is failliet. De curator weet dat een bepaald stuk zich onder de bescheiden van de vennootschap moet bevinden. Hij vraagt de commissaris-revisor om afschriften en wil zo vermijden om zelf opzoekingen te moeten doen.

- a. het betreft stukken die tot dezelfde categorie behoren als het verslag van de revisor ;
- b. het betreft inlichtingen die aan de basis zouden kunnen liggen van een vordering uit onrechtmatige daad.

De curator beschikt over dezelfde rechten met dezelfde beperkingen op het vlak van informatie als de personen die hij vertegenwoordigt.

Wanneer het om een verslag van de revisor gaat, kan de curator daar inzage van krijgen, maar niets verplicht de commissaris-revisor om dat verslag aan de algemene vergadering voor te leggen. Wanneer hij een ernstige fout of een overtreding vaststelt moet de commissaris-revisor in zijn verklaring een voorbehoud maken of een onthoudende verklaring afleggen. Hij heeft geen andere meldingsplicht.

De rechtbank beschikt nog altijd over de mogelijkheid om een gerechtelijk deskundige aan te stellen.

Geval 6

X is revisor bij een bank A, en van een N.V. B, die klant is bij de bank. Mag hij het kredietdossier van de N.V. inzien en de bank meedelen of zij al dan niet goed is ingelicht ?

Y. is commissaris-revisor van de N.V. A en ook van de N.V. B. Hij is op de hoogte van een kritische situatie waarin de vennootschap A zich bevindt. Nu houdt B een belangrijke vordering op A aan en blijft toch maar verder op krediet leveren. Moet de revisor de vennootschap B waarschuwen ?

De hierboven beschouwde gevallen tonen aan hoe moeilijk het is om een evenwicht tot stand te brengen tussen de plicht tot spreken en de plicht tot discretie. In beginsel wordt gesteld dat een revisor, binnen een bepaalde opdracht, geen inlichtingen mag gebruiken die hij zou hebben verkregen in de uitvoering van een opdracht bij een andere cliënt.

In het tweede geval, kan de revisor evenwel, zonder daarbij zijn opdracht tekort te doen, geen vordering certificeren als dusdanig wanneer hij weet dat ze dubieus is, en dit voor zover wat hij weet invloed heeft op een van de bestanddelen van de boekhouding die aan zijn controle onderworpen is.

Hij zal dan ook ten aanzien van deze vordering voorbehoud maken en zich hierbij trachten te steunen op inlichtingen die voor de ondernemingen die de vordering aanhoudt toegankelijk zijn. Hij moet trachten elke verantwoording te vermijden die voor de onderneming die de vordering moet betalen bijkomende moeilijkheden zou kunnen veroorzaken.

Geval 7

Mag de commissaris-revisor van een moederverenootschap aan de commissaris-revisor van een dochterverenootschap inlichtingen doorspelen die hij in de uitoefening van zijn controle-opdracht heeft verkregen en omgekeerd ?

De revisor van de moederverenootschap kan zonder twijfel aan de revisor van de dochterverenootschap de vragen stellen die een persoon in zijn hoedanigheid van aandeelhouder zou kunnen stellen. Het tegenovergestelde is niet waar.

Over het algemeen kan er geen sprake zijn van een gedeeld geheim tussen de commissarissen-revisoren bij verschillende verenootschappen. In hun betrekkingen onderling zijn de revisoren ook tot de zwijgplicht gehouden. Zo moet er vermeden worden dat bij een gesprek, waar dit ook wordt gehouden, gevallen worden aangehaald waarbij de naam van de verenootschap wordt vermeld of van de betrokken verantwoordelijken.

A fortiori geldt dit ook wanneer een beroepsbeoefenaar een gesprek heeft met een andere privé-persoon.

Geval 8

Tussen de boekhoudstukken ontdekt de revisor een factuur "management" te betalen aan een Zwitserse verenootschap, zonder verdere verantwoording (geen dossier, enz...). Wat moet hij doen ?

Indien hij geen verklaring kan bekomen, moet de revisor aan de algemene vergadering meedelen dat er voor deze factuur geen verantwoording bestaat, en zich verder van elke commentaar onthouden.

Geval 9

De revisor stelt vast dat de Directeur-Generaal van de aan zijn controle onderworpen vennootschap middelen heeft verduisterd.

Hij moet de overige bestuurders hiervan op de hoogte brengen. Indien er niets wordt gedaan of er komt onvoldoende reactie, kan de revisor om een gemotiveerde reden ontslag nemen of nog een onthoudende verklaring afleggen.

Geval 10

Kan de revisor die met een moeilijk geval geconfronteerd is om het officieus advies verzoeken van de Voorzitter van de Rechtbank van koophandel ?

Dergelijke spontane onthulling aan een Rechter is een schending van het beroepsgeheim. Slechts wanneer de revisor getuigenis in rechte moet afleggen is hij van geheimhouding ontslagen.