

**ADVIES<sup>1</sup> 2022/02 VAN DE RAAD VAN HET INSTITUUT VAN DE  
BEDRIJFSREVISOREN**

Correspondent  
[sg@ibr-ire.be](mailto:sg@ibr-ire.be)

Onze referte  
SVB

Datum  
26.12.2022

Geachte Confrater,

**Betreft: Beroepsgeheim**

Dit advies is een bijwerking van advies 2019/01 inzake het beroepsgeheim, naar aanleiding van een wijziging aan de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

**1. Acquisitieaudit**

Aangaande de draagwijdte van het beroepsgeheim in het kader van de eventuele informatieverstrekking door de commissaris van een vennootschap aan een bedrijfsrevisor belast met een acquisitieaudit, herinnert de Raad van het IBR eraan dat dergelijke informatieverstrekking onder bedrijfsrevisoren niet kan worden beschouwd als één van de in artikel 86 van de wet van 7 december 2016 beoogde uitzonderingen op het beroepsgeheim.

Artikel 86, § 1, tweede lid, 1° van de wet van 7 december 2016 voorziet bovenop de uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht waarin artikel 458 van het Strafwetboek voorziet, de mededeling van een attest of van een bevestiging verricht met de schriftelijke toestemming van de onderneming waar de bedrijfsrevisoren hun taak uitoefenen.

De uitzondering voorzien in voornoemd artikel 86 heeft enkel betrekking op de attesten of bevestigingen en niet op de raadpleging van werkdocumenten.

---

<sup>1</sup> Via adviezen ontwikkelt het Instituut de rechtsleer inzake de audittechnieken en de goede toepassing door de bedrijfsrevisoren van het wettelijk, reglementair en normatief kader dat de uitoefening van hun beroep regelt (art. 31, § 7 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren); enkel de normen en aanbevelingen zijn bindend.

Onder “attest” of “bevestiging” verstaat men elke verklaring van een bedrijfsrevisor waarin deze de informatie die op voorhand meegedeeld wordt door de gecontroleerde entiteit, bevestigt naar de bestemmingen van de informatie toe. Bijgevolg zou een attest of een bevestiging zich niet kunnen uitbreiden tot de mededeling door de bedrijfsrevisor zelf van informatie gedekt door het beroepsgeheim.

Bij wijze van voorbeeld, maken volgende documenten een attest of een bevestiging uit:

- het verslag van de commissaris dat bestemd is voor de algemene vergadering van de aandeelhouders (openbaar document);
- de verklaring van de commissaris betreffende het getrouw karakter van een consolidatiebundel voor zover deze werd meegedeeld door de over te nemen vennootschap aan de vennootschap-overnemer; en
- meer algemeen, een bevestiging door de commissaris van de informatie meegedeeld door de over te nemen vennootschap aan de overnemer.

Het attest of de bevestiging van informatie wordt toegestaan binnen de grenzen bepaald door de wet, maar de aandacht wordt gevestigd op het verschil van doelstelling van specifieke informatie bedoeld voor een potentiële overnemer en op het feit dat een verschillende materialiteitsdrempel kan gelden.

De Raad is bijgevolg van mening dat het raadplegen van werkdocumenten in het kader van een acquisitieaudit niet toegestaan is.

## **2. Groepsaudit**

Artikel 86, § 1 en 2 van de wet van 7 december 2016 bevrijdt de bedrijfsrevisoren of de commissarissen van dochtervennootschappen en van de moedervennootschap van eenzelfde groep, onderling, van het beroepsgeheim, teneinde de informatiedoorstroming te verbeteren in het raam van de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening. Het toepassingsgebied van deze bepaling werd uitgebreid in die zin dat niet langer enkel de commissaris van de consoliderende rechtspersoon en de commissarissen van de geconsolideerde rechtspersonen in België worden beoogd, maar ook het geval waarin een persoon die in een rechtspersoon naar het recht van een land van de Europese Unie (sinds 2007) of van een derde land in het kader van een consolidatie een gelijkaardige taak uitoefent als deze van commissaris (art. 86, § 2 van de wet van 7 december 2016).

Verder wordt, in dit verband, met de commissaris gelijkgesteld de bedrijfsrevisor die, zonder het mandaat van commissaris uit te oefenen, belast is met de controle over de geconsolideerde jaarrekening.

### 3. Opvolging in een dossier

In het kader van de opvolging in een revisorale opdracht mag de bedrijfsrevisor de werkdocumenten raadplegen van de bedrijfsrevisor die voorafgaandelijk dezelfde revisorale opdracht uitoefende (art. 86, § 1, tweede lid, 3° van de wet van 7 december 2016).

Deze uitzondering op het beroepsgeheim strekt ertoe de toepassing van de in artikel 13, § 5 van de wet van 7 december 2016 voorziene bepalingen ten aanzien van de opvolging in een dossier mogelijk te maken. Dit artikel bepaalt immers: *“Elke bedrijfsrevisor die tot de opvolging van een confrater geroepen wordt, heeft de plicht om voorafgaandelijk en schriftelijk met hem contact op te nemen. De bedrijfsrevisor die dezelfde opdracht uitvoerde, verleent zijn confrater inzage in zijn werkdocumenten en alle relevante informatie. In voorkomend geval zal hij, in toepassing van artikel 18 van de verordening (EU) nr. 537/2014 eveneens toegang verlenen tot de aanvullende verklaringen betreffende voorgaande boekjaren bedoeld in artikel 11 van de verordening (EU) nr. 537/2014 en tot alle informatie die is medegedeeld aan de FSMA of aan de Bank, belast met het toezicht op de organisaties van openbaar belang bedoeld in artikel 1:12 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen”*.<sup>2</sup> Deze bepaling heeft als doel de werkzaamheden van de bedrijfsrevisor te vereenvoudigen in geval van opvolging in een dossier.

De Raad is in deze context van mening dat de bovenbedoelde raadpleging moet plaatsvinden met inachtneming van enkele fundamentele principes die onder andere betrekking hebben op de exclusieve finaliteit van het onderzoek van het dossier en het vertrouwelijk karakter ervan (beroepsgeheim uitgebreid tot de bedrijfsrevisor die het dossier raadpleegt). Bij wijze van voorbeeld heeft de Raad een voorbeeldbrief uitgewerkt voor het verlenen van toegang tot de werkdocumenten van de voorganger. Deze kan geraadpleegd worden op de [website van het ICCI](#) onder Publicaties > Modeldocumenten.

---

<sup>2</sup> Er dient te worden opgemerkt dat deze bepaling enkel voorziet in een uitzondering op het beroepsgeheim met betrekking tot de raadpleging van het dossier en het de opvolgende commissaris geenszins mogelijk maakt om een afschrift van één of meerdere elementen van het dossier van zijn voorganger te eisen.

In dat opzicht dient verder in herinnering te worden gebracht dat wanneer een bedrijfsrevisor wordt voorgesteld om een confrater op te volgen in het kader van een commissarismaandaat, de voorganger de door het beroepsgeheim gedekte inlichtingen betreffende de gecontroleerde vennootschap slechts mag overdragen op het ogenblik waarop de opvolger daadwerkelijk tot commissaris wordt benoemd.

\*\*\*

Dit advies vormt geen uitbreiding van de in de wet voorziene bepalingen inzake beroepsgeheim. Het licht enkel toe hoe een aantal bepalingen van artikel 86 van de wet moeten worden geïnterpreteerd.

Met confraternele groeten,

Patrick VAN IMPE Voorzitter

Bijlage: - Artikel 86 van de wet van 7 december 2016

Bijlage: Artikel 86 van de wet van 7 december 2016

[Art. 86.§ 1.](#) Artikel 458 van het Strafwetboek is van toepassing op de bedrijfsrevisoren, de geregistreerde auditkantoren, de stagiairs en de personen voor wie zij instaan.

Buiten de uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht waarin dit artikel voorziet, geldt deze plicht evenmin voor:

- 1° de mededeling van een attest of van een bevestiging verricht met de schriftelijke toestemming van de onderneming waar zij hun taak uitoefenen;
- 2° de mededeling van een attest of van een bevestiging gericht tot een commissaris of een persoon die in een onderneming naar buitenlands recht een gelijkaardige taak als die van commissaris uitoefent, binnen het kader van de hun toevertrouwde controle over de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van een onderneming;
- 3° de raadpleging door een bedrijfsrevisor in het kader van een opvolging in een revisorale opdracht, van de werkdocumenten van een bedrijfsrevisor die voorafgaandelijk dezelfde revisorale opdracht uitoefende;
- 4° het contact van een bedrijfsrevisor met een andere bedrijfsrevisor wanneer de eerste ertoe wordt gebracht om het werk of de attestering van de tweede in het gedrang te brengen, behalve in geval van verzet van de persoon die de opdracht aan de eerste bedrijfsrevisor heeft toevertrouwd;
- 5° het contact tussen de bedrijfsrevisor en het Instituut, zijn organen en in het bijzonder het College;
- 6° de overdracht van informatie, waaronder vertrouwelijke, gevraagd door een bevoegde autoriteit in het kader van zijn opdrachten en van de nationale en internationale samenwerking overeenkomstig de in hoofdstuk IV, afdeling III, bepaalde voorwaarden en de ter uitvoering ervan genomen maatregelen;
- 7° de uitwisseling van informatie tussen de commissarissen, de gecertificeerde accountants of de bedrijfsrevisoren van vennootschappen, verenigingen en stichtingen die betrokken zouden zijn bij verrichtingen van fusies, splitsingen, gelijkgestelde verrichtingen, inbrengen van een algemeenheid of van een bedrijfstak;
- 8° de mededeling van vertrouwelijke informatie aan iedere persoon die een taak uitoefent die door of krachtens de wet is vastgelegd en die deelneemt of bijdraagt aan de taken die verband houden met het toezicht op instellingen uit de bank-, financiële en verzekeringssector, die respectievelijk worden uitgevoerd door de Bank, de FSMA en, in voorkomend geval, de Europese Centrale Bank, als deze persoon is aangewezen door of met instemming van een van deze autoriteiten en met het oog op de uitvoering van deze taak, met name,

- een speciaal commissaris die door deze autoriteiten is aangewezen met toepassing van de wetten waarvan zij moeten toezien op de naleving ervan;
  - de portefeuillesurveillant als bedoeld in artikel 16 van Bijlage III van de wet van 25 april 2014 op het statuut van en het toezicht op kredietinstellingen en beursvennootschappen;
  - de portefeuillebeheerder als bedoeld in artikel 8 van Bijlage III van de voornoemde wet van 25 april 2014; en
  - de revisor als bedoeld in artikel 87ter van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten;
- 9° de mededeling van vertrouwelijke informatie aan de Bank, de FSMA en, in voorkomend geval, de Europese Centrale Bank, voor de uitvoering van hun respectieve opdrachten.

Artikel 458 van het Strafwetboek is van toepassing op de in 8° bedoelde personen voor de vertrouwelijke informatie die zij met toepassing van 8° ontvangen.

§ 2. Wanneer een rechtspersoon een geconsolideerde jaarrekening opstelt, zijn de commissaris van de consoliderende rechtspersoon en de commissarissen van de geconsolideerde rechtspersonen, onderling, bevrijd van het beroepsgeheim, binnen het kader van de hun toevertrouwde controle over de geconsolideerde jaarrekening van een onderneming. Deze bepaling is eveneens van toepassing ten opzichte van een persoon die in een rechtspersoon naar het recht van een land van de Europese Unie of van een derde land, een gelijkaardige taak uitoefent als deze van commissaris. In de zin van huidig lid wordt met de commissaris gelijkgesteld de bedrijfsrevisor die, zonder het mandaat van commissaris uit te oefenen, belast is met de controle over de geconsolideerde jaarrekening.