

Editoriaal / Editorial

Beste lezer,

Ik heb het genoegen het eerste nummer in te leiden van het door het "Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat" en onder het peterschap van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren uitgegeven tijdschrift *Tax, Audit & Accountancy* in een nieuw kleedje gestoken.

Ons beroep heeft immers beslist dit uitgeverproject, na een jarenlange gezamenlijke publicatie met het IAB en het BIBF, alleen voort te zetten. De wijze van communiceren verandert maar onze drie Instituten blijven nauw samenwerken en een gemeenschappelijke visie van de economie en van hun rol bij de ondersteuning van en adviesverstrekking aan ondernemingen, delen. Zo ook blijven de drie instituten voor economische beroepen de bevoorrechte contactpersonen van de overheden en meer bepaald van de ministers belast met economie, financiën, justitie en middenstand en dit zowel op federaal als op gewestelijk niveau. Mijn dank gaat nogmaals uit naar de heren André BERT, voorzitter van het IAB, en Etienne VERBRAEKEN, voorzitter van het BIBF, voor hun succesvolle samenwerking in het verleden, het heden en de toekomst.

Onze publicatie behoudt haar hoofddoelstelling, zijnde het inlichten van onze leden en stagiairs maar ook van de economische, financiële, politieke, sociale en academische kringen, evenals van elke persoon die belangstelling heeft voor audit in de ruime zin, fiscaliteit en boekhouding. Onze filosofie blijft ongewijzigd, namelijk kwaliteitsvolle wetenschappelijke artikelen verspreiden over materies die betrekking hebben op het revisoraat. De uitgeversverantwoordelijkheid wordt gedragen door een redactiecomité onder toezicht van de Stichting "Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat" (ICCI). Dit comité, voorgezeten door confrater Michel DE WOLF, is samengesteld uit diverse bedrijfsrevisoren en externe prominenten uit de academische wereld in het bijzonder.

De evolutie kenmerkt zich evenwel door een nieuwe grafische vormgeving. Het tijdschrift dat u in handen houdt, kent een modernere en ruimere grafische vormgeving die het lezen aantrekkelijker zal maken. Het tijdschrift zal een aantal artikelen in het Nederlands, Frans en Engels bevatten en elk artikel zal gepaard gaan met een vertaling in de vorm van minstens een samenvatting.

Een belangrijk deel van de publicatie zal worden gewijd aan de actualiteit van ons beroep. Zo vindt u in dit nummer een artikel over de in december 2009 door het IBR georganiseerde studiedag over de attestering van niet-financiële

Cher lecteur,

J'ai le plaisir d'introduire le premier numéro du « *Tax, Audit & Accountancy* » édité par le « Centre d'Information du Révisorat d'Entreprises » et parainé par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, dans sa nouvelle formule.

Notre profession a en effet décidé de poursuivre seul ce projet éditorial, après plusieurs années de publication commune avec l'IEC et IPCF. Si les modes de communication changent, nos trois Instituts continuent à collaborer étroitement et à partager une vision commune de l'économie et de leur rôle dans l'encadrement et le conseil aux entreprises. De même, les Instituts des professions économiques demeurent les interlocuteurs privilégiés des autorités et notamment des ministres en charge de l'économie, des finances, de la justice et des classes moyennes, que ce soit au niveau fédéral ou régional. Je tiens encore à remercier messieurs André BERT, Président de l'IEC, et Etienne VERBRAEKEN, Président de l'IPCF, pour la fructueuse collaboration passée, actuelle et future.

Notre publication conserve son objectif premier, qui est d'informer nos membres et stagiaires mais également les milieux économiques, financiers, politiques, sociaux et académiques ainsi que toute personne intéressée par l'audit au sens large, la fiscalité et la comptabilité. Notre philosophie reste identique, à savoir diffuser des articles scientifiques de grande qualité, liés aux matières ayant trait au révisorat. La responsabilité de l'édition est assurée par un comité de rédaction né sous les auspices de la Fondation « Centre d'Information du Révisorat d'Entreprises » (ICCI). Ce comité, présidé par mon confrère Michel DE WOLF, réunit en son sein plusieurs réviseurs d'entreprises et personnalités extérieures, issues notamment du monde académique.

L'évolution se marque néanmoins par un changement d'image. La revue que vous tenez dans les mains présente en effet un graphisme plus moderne, plus aéré, qui rendra la lecture plus attrayante. La revue comportera certains articles en français, d'autres en néerlandais ou encore en anglais, et chaque article sera assorti d'une traduction au moins sous forme de résumé.

Une part importante de la publication sera réservée à l'actualité liée à la profession. Ainsi, dans ce numéro, vous trouverez un écho de la journée d'études organisée par l'IRE en décembre dernier sur l'attestation d'informations non financières, une mission qui est de plus en plus souvent

Uw advies interesseert ons: aarzel niet ons uw suggesties mee te delen op het adres info@icci.be.

Votre avis nous intéresse : n'hésitez pas à nous faire part de vos suggestions à l'adresse info@icci.be.



Pierre P. Berger
Voorzitter IBR/Président IRE

informatie. Deze opdracht, die steeds vaker aan de bedrijfsrevisor wordt toevertrouwd, heeft betrekking op zeer gevarieerde gegevens zoals maatschappelijk verantwoord ondernemen, deugdelijk bestuur of interne controle en dit zowel in de private als publieke sector.

Dit nummer bevat ook een artikel van Yves BERNAERTS en Sonja GJERMENI over de recente wetwijzigingen inzake BTW, dat meer in het bijzonder handelt over de nieuwe regels inzake de plaatsbepaling voor dienstverrichtingen. De richtlijn 2008/8/EG voert een vereenvoudigd systeem voor ondernemingen in. Véronique WEETS en Thomas CARLIER verzorgen de vertrouwde vaste IAS/IFRS-rubriek. Inge VAN DE WOESTEYNE analyseert de recente adviezen van de CBN inzake fusies en (partiële) splitsingen en Luc CEULEMANS resumeert de belangrijkste wijzigingen in het deskundigenonderzoek. Stéphane FOLIE biedt een interessant gezichtspunt over de bekendmaking en mededeling van tuchtbeslissingen ten aanzien van de stijgende transparantieverwachtingen van derden.

Ons beroep in het midden van de actualiteit

Ons beroep kent vele actuele onderwerpen zoals het door het Parlement aangenomen wetsontwerp betreffende de aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor. Dit door het Instituut toegejuicht ontwerp beoogt meer bepaald het opnieuw invoeren van het stelsel van de aansprakelijkheid naar gemeen recht ten voordele van de bedrijfsrevisoren en de afschaffing van de "automatische" hoofdelijke burgerrechtelijke en strafrechtelijke aansprakelijkheid van de vertegenwoordiger van een bedrijfsrevisorenkantoor in het kader van een revisorale opdracht.

Eén van de recente ontwikkelingen is de wet met betrekking tot de BVBA starter. Deze vennootschapsvorm, gekenmerkt door een minimumkapitaal dat gedurende een maximumperiode van vijf jaar kan worden herleid tot één euro, vereist de tussenkomst van een economische beroepsbeoefenaar in het kader van de opstelling van het financieel plan. Het Instituut verheugt zich over de erkenning door de politieke overheden van de adviesverstrekende rol van de economische beroepen.

De door de HREB goedgekeurde internationale controlestandaarden (ISA's), die nog door de minister belast met Economie dienen te worden goedgekeurd, vormen de volgende belangrijkste uitdaging voor ons beroep. Ons tweemaandelijks tijdschrift zal deze thema's aankaarten in een artikel dat zal worden gepubliceerd in een volgende editie.

Ons beroep is de laatste tijd vaak ter sprake gekomen in de pers. Een groot aantal confraters heeft mij, in mijn hoedanigheid van voorzitter, hierover aangesproken. Mijn antwoord aan de journalisten en aan de leden van ons beroep is ondubbelzinnig: het IBR neemt maatregelen in het algemeen belang van het beroep. Het Instituut behandelt alle dossiers volgens objectieve criteria die op iedereen van toepassing zijn maar het legt hierbij de vereiste discretie aan de dag en houdt rekening met de belangen van alle betrokken partijen.

Er rest mij enkel nog u te danken voor het vertrouwen dat u in mij heeft gesteld tijdens mijn mandaat dat afloopt eind april 2010. Het beroep werd de laatste drie jaar geconfronteerd met grondige evoluties, meer bepaald met de implementatie van de hervorming van het revisoraat in het kader van de omzetting van de Auditrichtlijn (17 mei 2006). Het publiek toezicht en de kwaliteitscontrole hebben grote wijzigingen ondergaan in de context van de toegenomen globalisering. Op de volgende algemene vergadering d.d. 23 april 2010 zal u nieuwe mandatarissen moeten kiezen. Ik wens hen en u reeds veel voldoening in het kader van jullie opdracht waarbij niet enkel wordt geijverd voor de belangen van het beroep, maar ook voor de dienstverlening aan alle economische actoren.

Pierre P. Berger
Voorzitter IBR

confiée au réviseur d'entreprises et qui porte sur des données très variées telles la *corporate social responsibility*, la gouvernance d'entreprises ou le contrôle interne et ce, tant dans le secteur privé que public.

Vous pourrez également lire, dans ce numéro, les dernières modifications législatives en matière de TVA, sous la plume d'Yves BERNAERTS et de Sonja GJERMENI, qui se penchent plus particulièrement sur les nouvelles règles en matière de localisation des prestations de services. La directive 2008/8/CE instaure un système plus simple pour les entreprises. Véronique WEETS et Thomas CARLIER assurent la chronique IAS-IFRS, bien familière de nos lecteurs. Inge VAN DE WOESTEYNE propose une analyse des derniers avis de la CNC en matière de fusions et de scissions (partielles). Les modifications importantes relatives à l'expertise judiciaire font l'objet d'une analyse de Luc CEULEMANS. Stéphane FOLIE offre un éclairage intéressant sur la publication et la communication des décisions disciplinaires, au regard de la transparence de plus en plus souvent souhaitée par les tiers.

Notre profession au cœur de l'actualité

Les sujets d'actualité ne manquent pas pour notre profession. Citons, à titre d'exemple, le projet de loi adopté par le Parlement, relatif à la responsabilité du réviseur d'entreprises. Ce projet, applaudi par l'Institut, tend notamment à restaurer, au bénéfice des réviseurs d'entreprises, le régime de responsabilité de droit commun et supprime la responsabilité civile et pénale solidairement « automatique » du représentant d'un cabinet de révision dans une mission révisorale.

Parmi les développements récents, citons la loi relative à la SPRL starter. Cette société, caractérisée par un capital minimum qui peut être réduit à un euro pendant un délai de maximum cinq ans, rend obligatoire l'intervention d'un professionnel du chiffre dans le cadre de l'élaboration du plan financier. L'Institut se réjouit de la reconnaissance des autorités politiques à l'égard du rôle de conseil rempli par les professions économiques.

Les normes internationales d'audit (ISA), adoptées par le CSPE et en attente d'une adoption prochaine par le ministre en charge de l'Economie, seront le prochain défi majeur pour notre profession. Notre revue bimestrielle se fera l'écho de ces thématiques, sous la forme d'un article important dans une prochaine édition.

La presse a beaucoup évoqué notre profession, ces derniers temps. En tant que président, j'ai été interpellé par bon nombre de confrères à ce sujet. Ma réponse aux journalistes et aux membres de la profession est sans équivoque : l'IRE prend des mesures dans l'intérêt général de la profession. Notre Institut traite tous les dossiers selon des critères objectifs, applicables à tous, tout en faisant montre de la discrétion requise et en tenant compte du respect des intérêts de toutes les parties en présence.

Enfin, il me reste à vous remercier pour votre confiance tout au long de mon mandat, qui s'achèvera fin avril 2010. Durant ces trois dernières années, la profession a été confrontée à de profondes évolutions, notamment à la mise en œuvre de la réforme du réviseur, suite à la transposition de la directive audit (17 mai 2006). La supervision publique et le contrôle de qualité ont subi de grands changements, dans un contexte de mondialisation accrue. Lors de la prochaine assemblée générale, organisée le 23 avril prochain, vous serez invités à élire de nouveaux mandataires. Je leur souhaite déjà, ainsi qu'à vous-même, beaucoup de satisfaction dans votre mission, vous qui non seulement œuvrez pour l'intérêt de la profession mais êtes aussi au service de tous les acteurs de notre économie.

Pierre P. Berger
Président IRE

Le « VAT package » : localisation des prestations de services, identification et principe d'attraction conditionnel

Au niveau communautaire, le paquet TVA (*VAT package*) comprend essentiellement trois directives⁽¹⁾. En Belgique, la loi du 26 novembre 2009⁽²⁾ et les arrêtés royaux subséquents ont transposé ces directives.

A la date du 1^{er} janvier 2010, ce nouveau régime est censé garantir égalité de traitement et cohérence pour les entreprises fournissant des services.

D'entrée, nous souhaitons « cadrer » l'objectif de notre très bref exposé. Il ne peut être question d'être exhaustif, cela va de soi. L'exhaustivité serait, par ailleurs, peu judicieuse tant cette matière a fait l'objet, à l'occasion de l'introduction du *VAT package* en Belgique, d'un nombre à proprement parler sidérant de publications, articles, communications, *mailings*, lettres, exposés, séminaires voire même « vidéo-séminaires ». Dans ces conditions, puisque tout aurait été dit et même redit jusqu'à satiété, il ne nous reste *volens nolens*, pour espérer effacer une inappétence escomptée pour ce sujet, d'emprunter d'autres voies. Par exemple celle de la mise en évidence des parts d'ombre en concrétisant quelques-unes des très nombreuses interrogations subsistantes.

La substantifique moelle du nouveau régime - deux règles générales

1 – Localisation au siège de l'activité économique du preneur assujetti (art. 44, 1^{ère} phrase de la Directive – art. 21 § 2, 1^{ère} phrase du Code de la TVA)

La première phrase de l'article 44 de la Directive exige en principe une localisation au siège de l'activité économique d'une entreprise preneur de services. Il s'agit d'une règle prioritaire basée sur la qualité du client, un assujetti agissant en tant que tel.

De la lecture de l'article 44 de la Directive TVA (art. 21, § 2 C. Soc.), il peut être déduit qu'il existe une hiérarchie des lieux de rattachement fiscal des prestations de services : le point de rattachement prioritaire est le lieu où le prestataire a établi le siège de son activité économique.

Au cours des discussions sur la proposition B2B, le Conseil de l'Union européenne a d'ailleurs manifesté le souhait de la maintenir⁽³⁾.

Cette règle s'applique aussi bien aux contrats transfrontaliers que domestiques et peu importe, **en matière de localisation**, que l'assujetti soit ou non identifié à la TVA⁽⁴⁾.

Quel contrat?	Statut du preneur
Contrat domestique	Le preneur est un assujetti agissant en tant que tel (identifié ou non)
Contrat intracommunautaire	Le preneur est un assujetti agissant en tant que tel qui sera tenu, en raison de sa qualité de redevable, de s'identifier à la TVA dans la mesure où il ne l'était pas <i>ab initio</i>
Contrat extracommunautaire	Le preneur est un assujetti agissant en tant que tel au sens des critères communautaires ⁽⁵⁾ (l'identification est bien entendu sans relevance)

Dans l'hypothèse d'un contrat intracommunautaire, comment prouver que le preneur qui est établi dans un autre Etat membre est un assujetti qui agit en tant que tel? Le numéro de TVA du preneur suffit-il comme preuve?



Yves Bernaerts
Associé Ernst & Young Tax Consultants



Sonja Gjermani
Senior consultant Ernst & Young Tax Consultants

- 1 - Directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services, *J.O.U.E.*, L 44 du 20 février 2008, p. 11-22.
- 2 - Directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'Etat membre du remboursement, mais dans un autre Etat membre, *J.O.U.E.*, L 44 du 20 février 2008, p. 23-28.
- 3 - Directive 2008/117/CE du Conseil du 16 décembre 2008 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, afin de lutter contre la fraude fiscale liée aux opérations intracommunautaires, *J.O.U.E.*, L 14 du 20 janvier 2009, p. 7-9 ci-après « Directive TVA ».
- 4 *M.B.*, 4 décembre 2009.
- 5 *Cf. Doc. 9961/04, FISC 116*, sur l'article 9 de la Sixième directive.
- 6 Au sens des articles 214 et 215 de la Directive TVA – transposition en Belgique à l'article 50 § 1^{er} du Code.
- 7 *Cf. en ce sens Doc. parl., Ch. repr.*, 2009-2010, n° 2157/002, p. 8.

Sont considérés comme assujettis pour les règles de localisation des prestations de services, tous les assujettis quels qu'ils soient, y compris l'assujetti qui exerce également des activités ou effectue des opérations qui ne sont pas considérées comme étant des opérations visées à l'article 2 du Code (l'assujetti partiel), ainsi que la personne morale non assujettie qui est identifiée à la TVA.

Selon le secrétaire d'Etat, le numéro de TVA de la partie contractante est accepté comme un élément de preuve⁽⁶⁾.

L'administration considère aussi que le prestataire de « bonne foi » est déchargé de sa responsabilité, dans la mesure où il dispose du numéro d'identification à la TVA fourni par le preneur lui-même et dont il a vérifié la validité, et qu'il a procédé aux vérifications d'usage normale telles que celles qui s'imposent dans le cadre des pratiques commerciales courantes (par exemple, à travers la documentation commerciale et financière généralement échangée entre lui et le « preneur de services » ou par la nécessité de prendre contact avec le preneur), ainsi que celles qui s'inscrivent dans le cadre d'une appréciation raisonnable de la nature ou de la portée des services rendus⁽⁷⁾.

Rappelons que le siège de l'activité économique est une notion dont la portée est autonome par rapport à l'établissement stable⁽⁸⁾ (voir ci-après cette notion).

Selon la Cour de Justice des Communautés européennes (ci-après « C.J.C.E. »), la notion de siège de l'activité économique vise le lieu où sont adoptées les décisions essentielles concernant la direction générale d'une entreprise et où sont exercées les fonctions d'administration centrale de celle-ci⁽⁹⁾.

2 – Localisation à l'endroit de l'établissement stable du preneur assujetti (art. 44, 2ème phrase de la Directive – art. 21 § 2, 2ème phrase du Code de la TVA)

Pour l'Administration fédérale belge, un tel établissement doit présenter un degré suffisant de permanence et posséder une structure adéquate en termes de moyens humains et techniques qui permettent de recevoir et d'utiliser les services qui lui sont rendus. En d'autres mots, l'établissement doit être capable de recevoir et d'utiliser matériellement les services⁽¹⁰⁾.

Le rattachement au lieu de l'établissement stable suppose donc que le service soit fourni pour les besoins de cet établissement et non pour ceux du siège de l'activité économique de l'assujetti.

Il faut, en d'autres termes, que l'établissement stable soit le consommateur-bénéficiaire effectif des services concernés.

L'article 44, 2ème phrase de la Directive (art. 21 § 2, 2ème phrase du Code de la TVA) ne concerne pas seulement l'établissement stable actif, à savoir celui qui exerce des opérations actives (livraisons de biens et/ou prestations de services)⁽¹¹⁾. Il vise également ce qu'il est permis d'appeler un « établissement stable passif ».

En matière de prestation de services unique, celle-ci est localisée à l'endroit du siège de l'activité économique du preneur, même si on peut considérer qu'elle est rendue aussi pour les besoins des établissements stables.

Pour rappel, il y a prestation unique lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujetti sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel⁽¹²⁾.

En revanche, si la prestation est rendue pour les besoins exclusifs d'un établissement stable et qu'elle est clairement liée à l'activité de cet établissement, il est dérogé à la localisation de la prestation de services dans l'Etat membre sur le territoire duquel se trouve le siège de l'activité économique en faveur de l'Etat membre sur le territoire duquel se trouve un établissement stable.

Afin de pouvoir déroger, il appartient en outre à l'établissement stable concerné de recourir en principe aux éléments formels suivants, qui, bien qu'utiles, ne sont pas nécessairement suffisants en soi :

- le fait que le contrat ait été conclu par l'établissement stable ;
- que le bon de commande émane de l'établissement stable ;
- que l'opération soit facturée au nom, à l'adresse et sous le numéro d'identification à la TVA de cet établissement ;
- que le paiement soit effectué à partir d'un compte ouvert au nom dudit établissement⁽¹³⁾.

3 – B2B – Qui est concerné? Extension de la notion d'assujetti

Sont considérés comme assujettis pour les règles de localisation des prestations de services, tous les assujettis quels qu'ils soient, y compris l'assujetti qui exerce également des activités ou effectue des opérations qui ne sont pas considérées comme étant des opérations visées à l'article 2 du Code (l'assujetti partiel), ainsi que la personne morale non assujettie qui est identifiée à la TVA.

L'arrêt TRR de la C.J.C.E.⁽¹⁴⁾, qui globalise fiscalement l'ensemble de l'activité d'un assujetti partiel, avait rendu redondant un des changements introduits par le nouvel article 43 de la Directive 2006/112/CE (art. 21, § 1er du Code de la TVA) tel qu'applicable après le 1^{er} janvier 2010.

Notons que cette notion extensive d'assujetti ne peut être utilisée que dans ce contexte spécifique de la détermination du lieu des prestations de services. Elle ne s'applique en aucune manière aux autres dispositions de la Directive TVA.

Sont aussi visés les membres d'une unité TVA au sens de l'article 4, § 2 du Code. A l'égard de ces derniers, le régime belge a instauré la schizophrénie fiscale puisque chacun des membres, qui sont des « ex-assujettis » sont traités, en Belgique, comme des assujettis pour l'application des règles de localisation.

Plus encore, tandis qu'un « ex-assujetti » peut redevenir un assujetti (en Belgique), un non-as-

6 *Ibidem*.

7 *Bull. Questions et Réponses*, Ch. repr., 2008-2009, n° 068, p. 103-105 - Question n° 489, DE DON-NEA d.d. 28 mai 2009.

8 *Cf.* Cour de Justice des Communautés européennes (C.J.C.E.), arrêt PLANZER C-73/06 du 28 juin 2007, point 58.

9 *Cf.* C.J.C.E., arrêt PLANZER C-73/06 du 28 juin 2007, points 59 et 60.

10 *Cf.* en ce sens *Bull. Questions et Réponses*, Ch. repr., 2009-2010, n° 080, p. 28-33 - Question n° 449, VAN DER MAELEN du 4 mai 2009.

11 Pour le concept d'établissement stable actif, voir C.J.C.E., Commission/Italie, C-244/08- 16 juillet 2009, point 30.

12 Au sujet de la notion de prestation unique, voir *inter alia* C.J.C.E., RLRE *Tellmer Property*, 11 juin 2009.

13 *Bull. Questions et Réponses*, Ch. repr., 2008-2009, n° 068, p. 105-108 - Question n° 498, DE DON-NEA du 28 mai 2009.

14 C.J.C.E., arrêt TRR, 6 novembre 2008, affaire C-291/07.

sujetti peut devenir un assujetti (dans les 27 Etats membres) puisque cette notion d'assujetti pour l'application des règles de localisation s'étend à la « personne morale non assujettie qui est identifiée à la TVA », (exemple : établissement de droit public ou holding passif, qui serait identifié à la TVA pour des raisons autres que celles relatives à ses opérations « à la sortie »).

Ceci vise principalement les organismes publics.

Ainsi, serait concernée une commune relevant de l'article 6 du Code, qui n'est identifiée à la TVA qu'en raison du fait qu'elle a effectué une acquisition intracommunautaire de biens à la suite de laquelle le seuil de 11.200 EUR est dépassé. Remarquons à ce niveau que la C.J.C.E. avait précisé que les activités accomplies par les organismes de droit public, y compris celles en tant qu'autorités publiques, sont de nature économique⁽¹⁵⁾. Dans ces conditions, ne faudrait-il pas considérer qu'à l'instar des assujettis partiels et *a fortiori*, la C.J.C.E. a rendu obsolète l'extension de la qualité d'assujetti à l'égard des personnes morales de droit public identifiées à la TVA? Le débat est ouvert.

4 – Règle générale B2C

Lorsque le client du prestataire n'est pas un assujetti au sens de l'article 43 de la Directive TVA, le lieu de la prestation de services est en règle celui du siège de l'activité économique de l'assujetti.

La notion d'assujetti spécifique à l'article 43 de la Directive TVA (version 2010) n'est pas applicable lorsqu'il s'agit de prestations de services fournies à un assujetti, personne physique, qui agit pour ses besoins privés.

Le considérant n° 4, *in fine*, de la directive 2008/8/CE du 12 février 2008, indique que cette disposition ne doit pas s'étendre aux prestations de services dont bénéficie un assujetti pour ses besoins privés ou ceux de son personnel.

En cas d'affectation mixte, le prestataire de services détermine le lieu de localisation comme si le preneur-assujetti agit en tant que tel pour le tout.

Exemple 1 :

Une société luxembourgeoise spécialisée dans le conseil fiscal fournit des prestations de services à une société établie en Belgique. Sur la base du principe général, cette prestation de service est réputée avoir lieu en Belgique, à l'endroit où la société belge a établi le siège de son activité économique. Celle-ci devra procéder à l'auto-liquidation de la TVA dans sa déclaration périodique.

Exemple 2 :

Un prestataire de services établi en Belgique conclut un contrat de fourniture de services avec une société dont le siège de l'activité économique est au Luxembourg, mais qui dispose également d'un établissement stable en Belgique. La totalité du service rendu l'est pour les besoins de l'établissement stable en Belgique qui en est le consommateur effectif.

1^{ère} hypothèse : Le prestataire belge ne dispose pas suffisamment d'éléments afin d'établir que le consommateur effectif est l'établissement stable en Belgique. Il va donc considérer que la prestation est localisée au Luxembourg, à charge pour ce preneur d'acquitter la TVA due au Luxembourg. L'administration belge sera amenée, le cas échéant, à établir que le service est localisé en Belgique. L'établissement stable se verra ainsi réclamer la TVA due en Belgique.

2^{ème} hypothèse : Le contrat conclu entre les parties est clair et postule que le service est rendu pour les besoins de l'établissement stable belge. Dans ce cas, la prestation de service est réputée avoir lieu en Belgique et le prestataire belge est le redevable de la TVA due.

La circonstance selon laquelle le contrat a été juridiquement conclu avec la maison mère à Luxembourg n'est pas de nature à remettre en cause la localisation de la prestation.

Lorsque le client du prestataire n'est pas un assujetti au sens de l'article 43 de la Directive TVA, le lieu de la prestation de services est en règle celui du siège de l'activité économique de l'assujetti.

5 – Tableau comparatif

	Avant le 01/01/2010	A partir du 01/01/2010	A partir du 01/01/2010
	<i>La qualité du preneur est irrelevante</i>	<i>Le preneur est un assujetti au sens nouveau (B2B)</i>	<i>Le preneur n'est pas un assujetti au sens nouveau (B2C)</i>
Règle(s) générale(s)	Lieu du prestataire (article 21 § 2 du Code - texte applicable avant le 1er janvier 2010) – Article 43 de la Directive TVA applicable avant 2010	Lieu du preneur (article 21 § 2 du Code – texte applicable à partir du 1er janvier 2010 – Article 44 de la Directive TVA)	Lieu du prestataire (article 21 bis, § 1er du Code – article 45 de la Directive TVA)

15 Cf. C.J.C.E., arrêt *Isle of Whigt*, 16 septembre 2008, aff. C-288/07, point 31.

Les dispositions particulières autonomes

Une première constatation : l'application de dispositions particulières autonomes (voir ci-après) par rapport à la règle générale B2B a été largement diminuée par rapport à la législation antérieure.

A Précision et tableau générique

Les dispositions particulières sont des dispositions qui s'appliquent de manière autonome sans possibilité de retour vers les deux règles générales.

Hormis les cas repris dans le tableau suivant, l'application des règles générales précitées est fonction de la qualité du client.

B Activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires – régime 2011

A partir du 1er janvier 2011, les prestations de services qui seront fournies dans le cadre de telles activités ou manifestations seront localisées à l'endroit où le preneur assujetti est établi, conformément à la règle générale de l'article 44 de cette directive, applicable dans les relations B2B.

Le concept de manifestation doit être considéré comme plus limité que celui d'activité, lequel comporte un élément de continuité.

C'est le caractère événementiel ou occasionnel de l'organisation qui permet de distinguer la manifestation de l'activité.

Nature de la prestation faisant l'objet d'une disposition particulière autonome	Client	Lieu de la prestation
Prestations des intermédiaires hormis les commissionnaires	B2C	au lieu de l'opération principale
Prestations se rattachant à un immeuble par nature	B2B et B2C	endroit où le bien immeuble est situé
Transport de passagers	B2B et B2C	en fonction des distances parcourues
Transport de biens sauf le transport intracommunautaire	B2C	en fonction des distances parcourues
Transport intracommunautaire de biens	B2C	au lieu de départ du transport de biens
Activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires – Régime 2010	B2B et B2C	à l'endroit où la manifestation ou l'activité a effectivement lieu
Activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires – Régime 2011	Voir commentaire et schéma ci-après	
Prestations accessoires au transport	B2C	à l'endroit où la prestation de services est matériellement exécutée
Expertises ou travaux portant sur des biens meubles corporels	B2C	à l'endroit où la prestation de services est matériellement exécutée
Restaurant et restauration autres qu'à bord de navires, d'aéronefs ou de trains	B2B et B2C	à l'endroit où la prestation de services est matériellement exécutée
Restaurant et restauration à bord de navires, d'aéronefs ou de trains	B2B et B2C	Au lieu de départ du transport des passagers
Location de moyens de transport	Voir schémas ci-après	
Services fournis par voie électronique à des personnes non-assujetties établies en Belgique par des prestataires établies hors UE	B2C	à l'endroit où le preneur de services est établi ou a son domicile ou sa résidence habituelle
Services fournis à des personnes non-assujetties établies hors UE (liste limitative à l'article 21bis, § 2, 10° du Code)	B2C	à l'endroit où le preneur de services est établi ou a son domicile ou sa résidence habituelle

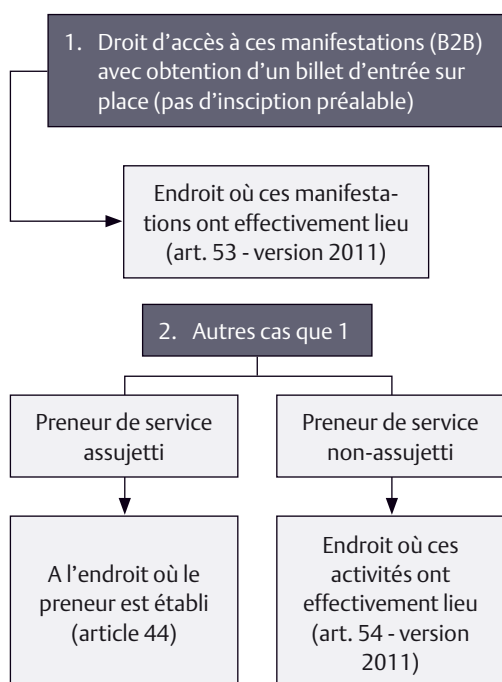
L'accès à la manifestation couvre la permission d'entrer dans un lieu où se déroule la manifestation et d'y assister (billet d'entrée).

En principe, seule la prestation de services qui consiste à donner accès à ces mêmes manifestations et celles accessoires à cet accès continueront

à suivre la règle de localisation visée par l'article 53 de la Directive TVA, à savoir l'endroit où la manifestation a effectivement lieu⁽¹⁶⁾.

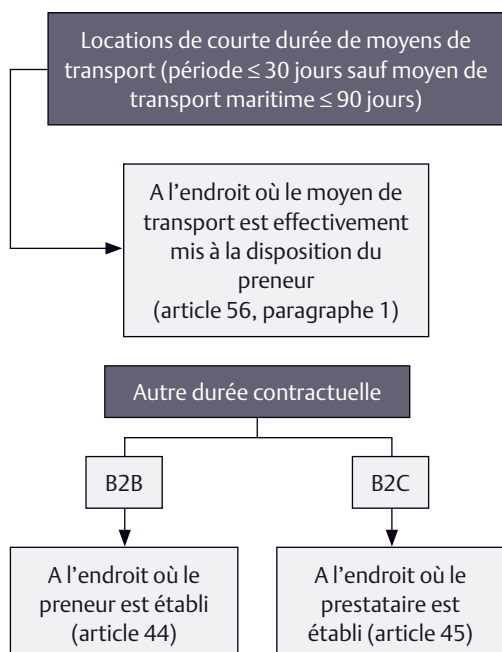
Toutefois, les discussions qui se sont déroulées au niveau du Comité de la TVA ont conduit à considérer que la localisation de la prestation de services consistant à donner l'accès à une conférence ou à un séminaire soit traitée dans le cadre de l'article 44 lorsqu'une inscription préalable du participant est requise et que celle-ci permet d'identifier la qualité d'assujéti du preneur⁽¹⁷⁾.

Dans ces conditions, le schéma ci-après tente de visualiser ce qui précède⁽¹⁸⁾. Les numéros des articles renvoient à ceux de la Directive TVA.

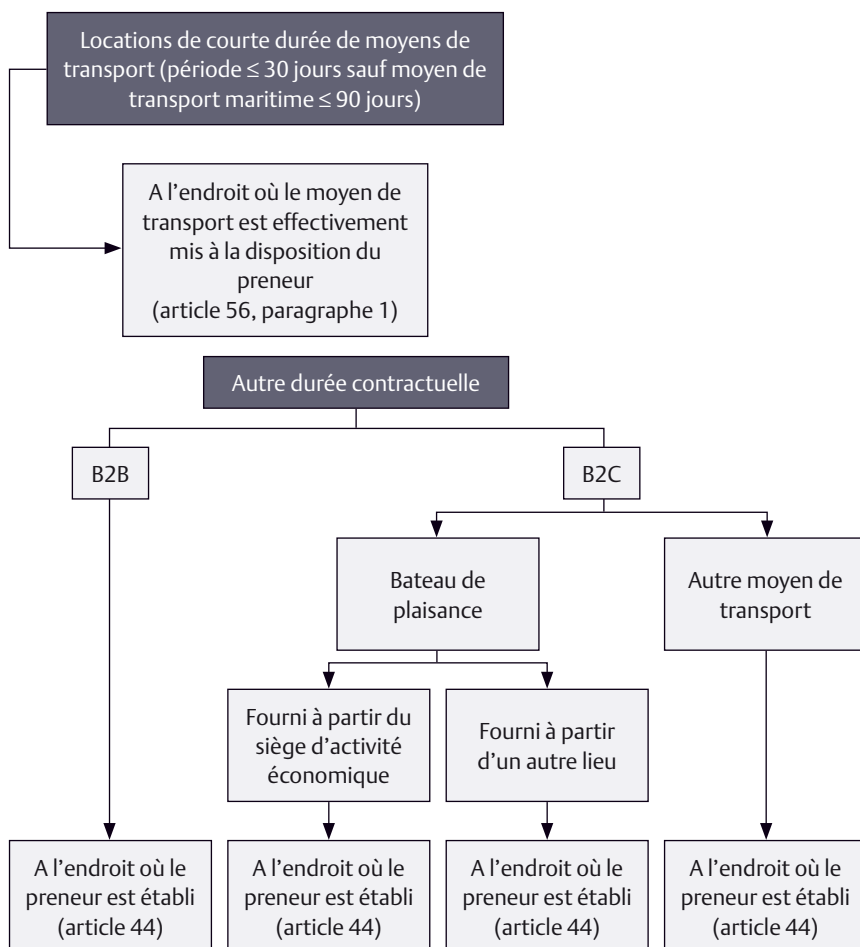


C Location de moyens de transport

(Régime de 2010 à 2012)



A partir de 2013



Le redevable – principe d'attraction conditionnel

L'article 51, § 2, alinéa 1er, 1°, et alinéa 2 du Code transpose les articles 192bis et 196 de la directive TVA.

En principe, le redevable de la TVA due à l'occasion d'une prestation de services imposable qui a lieu en Belgique est le prestataire qui a effectué cette prestation.

Par dérogation, lorsque la prestation de services soumise à la règle générale B2B est fournie par un assujéti non établi en Belgique, le preneur de services, assujéti établi en Belgique, est le redevable par le biais du mécanisme de l'autoliquidation (report de paiement) sauf si le prestataire dispose en Belgique d'un établissement stable (actif) qui est intervenu dans la prestation. C'est ce qu'il est convenu d'appeler le principe d'attraction qui est à présent conditionnel alors qu'il était applicable d'office avant le 1er janvier 2010.

Inversement, l'assujéti belge doit facturer ses prestations de services sans TVA tandis que l'assujéti preneur établi dans un autre Etat membre auto-liquide la TVA. Toutefois, si le prestataire de services belge dispose d'un établissement stable dans cet Etat membre, il n'y aura report de perception que si cet établissement stable n'est pas intervenu dans la prestation de services.

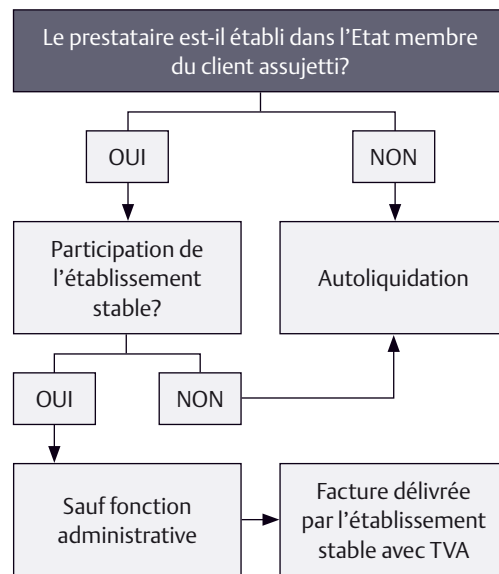
16 Cf. Bull. Questions et Réponses, Ch. repr., 2008-2009, n° 069, p. 91-92 - Question n° 520, BROTCORNE du 15 juin 2009.

17 Cf. aussi pour confirmation, en Belgique, la circulaire AAF n°19/2009 du 22 décembre 2009, « Premiers commentaires de la loi du 26 novembre 2009 modifiant le Code de la TVA », disponible sur le site : <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=103e4cce-8554-40c0-a021-89fc518161d3>

18 Cf. Précis de TVA, Y. BERNAERTS, J. BROUCKAERT, R. WERNIERS, Editions Standaard, 2010, www.precisdetva.be – partie 3, chapitre 3, point 10.3.1.7.

On considère que la livraison de biens ou la prestation de services est fournie à partir de cet établissement stable lorsque celui-ci a participé directement ou indirectement et à quelque titre que ce soit, à la fourniture de ladite livraison ou prestation, c'est-à-dire que les moyens techniques ou humains de l'établissement ont été utilisés par lui pour l'accomplissement de cette livraison ou prestation¹⁹.

Le schéma suivant visualise ce qui précède²⁰. Insistons sur le fait que ces considérations concernent aussi les livraisons de biens dans la mesure où un régime de report de perception existe dans l'Etat membre de l'acheteur, par exemple en matière de livraisons avec montage et installation par le fournisseur ou pour son compte.



Attention, selon l'Administration, cette disposition qui permet donc à un fournisseur ou à un prestataire établi dans l'Etat membre dans lequel la TVA est due, de ne pas être considéré comme y étant établi de sorte que le régime de l'autoliquidation n'est pas remis en question, ne concerne formellement que les assujettis qui disposent d'un établissement stable dans cet Etat membre mais pas ceux qui y ont établi le siège de leur activité économique. En effet, un assujetti ayant établi le siège de son activité économique sur le territoire d'un Etat membre dans lequel la TVA est due ne peut donc pas être considéré comme un assujetti non établi pour l'application de l'article 51, § 2, alinéa 1er, du Code, encore que ce siège ne participerait pas à la livraison de biens ou à la prestation de services effectuée à partir d'un établissement stable que cet assujetti possède en dehors de l'Etat membre du siège²¹.

Les obligations déclaratives à partir de 2010

Nouvelles grilles de la déclaration TVA		Autres changements
Opérations à la sortie	Opérations à l'entrée	
<p>Grille 11 - base d'imposition des prestations de services intracommunautaires localisées selon la règle générale applicable en "B2B" pour autant qu'elles ne soient pas exemptés dans l'Etat membre du preneur</p>	<p>Grille 88 - base d'imposition des prestations de services intracommunautaires reçues, taxables selon la règle générale en "B2B"</p> <p>Grille 55 - TVA due sur les opérations déclarées en grilles 88</p>	<p>Grille 00 - nouvelles opérations à déclarer :</p> <ul style="list-style-type: none"> • effectuées par des assujettis mixtes ou partiels lorsqu'elles sont : <ul style="list-style-type: none"> → localisées en Belgique ; - exemptées de la TVA en vertu de l'article 44 ; - et qu'elles n'ouvrent pas de droit à déduction des taxes en amont ; → localisées dans un autre Etat de l'UE ; - exemptées ou non de TVA dans cet Etat membre ; - qu'elles n'ouvrent pas de droit à déduction des taxes belges en amont ; - et qu'elles ne sont pas des prestations de services à reprendre en grille 44 ; → localisées dans un pays situé en dehors de l'UE ; - et qu'elles n'ouvrent pas de droit à déduction des taxes belges en amont ; • réalisées entre deux membres d'une même unité TVA lorsqu'elles : <ul style="list-style-type: none"> → sont localisées en Belgique ; → et qu'elles seraient exemptées de TVA en vertu de l'article 44 du Code de la TVA si elles étaient effectuées en dehors de l'unité TVA.

19 Cf. Bull. Questions et Réponses, Ch. repr., 2009-2010, n° 080, p. 28-33 - Question n° 449, VAN DER MAELEN du 4 mai 2009.

20 Cf. Précis de TVA, Y. BERNAERTS, J. BROUCKAERT, R. WERNIERS, Editions Standaard, 2010, www.precisdetva.be - partie 10, chapitre 2, point 2.2.

21 Cf. en ce sens la circulaire AAF n°19/2009 précitée.

Conclusion

Bien entendu, il y a moult points, non abordés dans cet exposé par trop concis, qui engendreront des difficultés pour les entreprises, par exemple celles liées à la nouvelle obligation déclarative relative au relevé intracommunautaire qui impose d'y inclure aussi les services B2B dans le cadre de contrats intracommunautaires pourvu qu'aucune exemption ne soit applicable dans l'Etat membre du preneur assujéti. Quelle lourdeur...et quelle insécurité juridique sauf à s'enquérir du traitement idoine dans les Etats membres de ses clients!

Ceci dit, indubitablement, le nouveau régime de localisation est, dans l'ensemble, une simplification majeure de nature à améliorer le fonctionnement du marché intérieur.

Certes, il est aussi permis de s'interroger : les objectifs de l'Accord interinstitutionnel «Mieux légiférer» sont-ils atteints en l'occurrence?

Rappelons à ce niveau que le Parlement européen, le Conseil de l'Union européenne et la Commission des Communautés européennes avaient convenu d'améliorer la qualité de la législation par une série d'initiatives et de procédures définies dans un accord interinstitutionnel, notamment dans un souci de sécurité juridique⁽²²⁾.

Le fait qu'un nouveau règlement du Conseil destiné à préciser les zones d'ombre existantes et à prévenir des interprétations divergentes de certains Etats membres soit en préparation semble être une indication du contraire⁽²³⁾.

BTW “package”: plaatsbepaling van dienstverrichtingen, identificering en voorwaardelijk attractiebeginsel

Samenvatting

Vóór 2010 bestond er slechts één algemene regel die stelt dat de plaats van een dienst de plaats is waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd of beschikt over een vaste inrichting van waaruit hij de dienst verricht of, bij gebrek aan een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.

Deze standaard algemene regel ging gepaard met een reeks ingewikkelde prioritaire afwijkingen vatbaar voor uiteenlopende interpretaties tussen de Lidstaten.

Vanaf 1 januari 2010 gelden twee algemene regels met verplicht onderscheid B2B (*Business to Business*) en B2C (*Business to Consumer*):

- 1° algemene regel B2B: plaats waar de afnemer, een als dusdanig handelende belastingplichtige (in de nieuwe betekenis), is gevestigd;
- 2° algemene regel B2C: plaats waar de dienstverrichter is gevestigd.

Bijzondere aandacht dient te worden besteed aan de hierna volgende fundamentele kenmerken van regel B2B:

1. de belastingheffing op diensten vindt plaats in het land van verbruik;
2. de vaste inrichting zal in aanmerking worden genomen zodra de diensten voor haar zijn bestemd, op voorwaarde dat zij hiervan de werkelijke ontvanger is.

Onafhankelijke bijzondere bepalingen blijven bestaan maar hun toepassingsgebied is ruimschoots ondergewaardeerd in verhouding tot de tot eind 2009 bestaande situatie.

Op het vlak van de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, wordt het aantrekkingsbeginsel voorwaardelijk, hetgeen ook moeilijkheden voor de ondernemingen met zich kan meebrengen.

Ten slotte ziet een nieuwe aangifteverplichting het daglicht: een – in principe maandelijks – samenvattend overzicht voor de grensoverschrijdende dienstverrichtingen B2B.

Zelfs met deze moeilijkheden voert de Richtlijn 2008/8/EG evenwel een voor de ondernemingen aanzienlijk minder ingewikkeld systeem in.

The “VAT package”: location of supply of services identification and principle of conditional attraction

Summary

Prior to 2010, there was only one general rule: the place where services are supplied is the place where the service provider has set up his place of business or where he has a fixed establishment from which the services are supplied, or, in the absence of such a place of business or such a fixed establishment, the place of his domicile or usual place of residence.

Almost by default, this general rule came with a string of complicated priority derogations and was interpreted divergently by the various Member States.

From 1st January 2010, two general rules apply with a distinction being made between B2B and B2C:

- 1° general rule in B2B: the place where the recipient of the services is established as the taxable person or entity (within the new meaning);
- 2° general rule in B2C: the place where the service provider is established.

The key features of the B2B rule that warrant attention are:

1. the services are taxed in the country of consumption;
2. the fixed establishment will be taken into consideration from where the services are rendered to him, provided he is the real beneficiary thereof.

A number of autonomous specific provisions continues to exist but their scope of application is greatly diminished compared to the situation that existed until the end of 2009.

In terms of the taxable person or entity, the principle of attraction becomes conditional, which can create problems for businesses.

Finally, a new declaration obligation is put in place: a summary statement, in principle to be handed in on a monthly basis, for the supply of cross-border B2B services.

Even with these specific difficulties, Council Directive 2008/8/CE puts in place a system that is considerably less complicated for businesses.

22 Accord interinstitutionnel « Mieux légiférer » du Parlement européen, du Conseil et de la Commission, *J.O.U.E.*, C 321 du 31 décembre 2003, p. 1.

23 Règlement qui constituerait une refonte du règlement 1777/2005 (date de publication au Journal Officiel de l'Union européenne encore incertaine).



Niet-financiële informatie (NFI): de toegevoegde waarde van de bedrijfsrevisor



Lieven Acke
Bedrijfsrevisor, Raadslid IBR

Op 7 december 2009 organiseerde het Instituut een studiedag over het onderwerp “Maatschappelijke verantwoordelijkheid en deugdelijk bestuur. Hoe transparantie en kwaliteit van niet-financiële informatie verbeteren?”, onder het voorzitterschap van Lieven ACKE, Raadslid en Voorzitter van de werkgroep “*Non financial attests, audit & sustainability*”. De interesse voor het onderwerp “niet-financiële informatie” is de laatste jaren sterk toegenomen en vertaalde zich in de aanwezigheid van 230 geïnteresseerden voor de studiedag. Meer dan 20 sprekers, bedrijfsrevisoren en vertegenwoordigers van de private en publieke sector namen deel om hun ervaring op het vlak van het duurzaamheidsverslag, deugdelijk bestuur en, meer in het algemeen, niet-financiële verslaggeving, te delen.

Waarom een studiedag over niet-financiële informatie?

De idee om te rapporteren over de maatschappelijke effecten van het ondernemen wordt door een groeiend aantal organisaties onderschreven. Zowel in de private als de publieke sector wordt onderkend dat een volwaardige rapportering bestaat uit een combinatie van financiële en niet-financiële informatie.

De Voorzitter van het Instituut, Pierre P. BERGER, heeft ervoor geijverd om, onder andere via deze studiedag, dit onderwerp tijdens zijn voorzitterschap op het voorplan te plaatsen en aan te tonen dat het bedrijfsrevisoraat hierbij van toegevoegde waarde kan zijn. Immers, “*geattesteerde niet-financiële informatie is een ware socio-economische behoefte geworden binnen de ondernemingen en de verenigingen en, meer in het algemeen, binnen de gemeenschap*”, voegt Michel DE WOLF, Ondervoorzitter van het Instituut, hieraan toe.

Om dit actuele onderwerp in al zijn facetten te behandelen heeft het Instituut een beroep kunnen doen op vertegenwoordigers van de academische wereld, mensen uit de praktijk (zowel de private als de publieke sector), toezichthouders, belangenorganisaties en bedrijfsrevisoren die zich voor dit onderwerp interesseren.

Wat is niet-financiële informatie?

Het begrip *financiële informatie* is welbekend. Met een wordt gedacht aan boekhoudkundige gegevens die, mits volgens een afgesproken methodiek samengebracht, een onderneming in staat stellen haar financiële resultaten te meten en hierover naar de buitenwereld toe te rapporteren onder de vorm van financiële staten.

Niet-financiële informatie (hierna NFI) daarentegen is moeilijker te vatten. NFI is zeer divers van aard. NFI kan zowel bestaan uit kwantitatieve als kwalitatieve gegevens, waarmee verantwoording wordt afgelegd over het gevoerde beleid, de beleidsvoering en de uitkomsten en effecten van dit beleid. Deze gegevens betreffen zeer uiteenlopende aspecten zoals deugdelijk bestuur, interne controle, maatschappelijk verantwoord ondernemen, het strategisch beleid van de vennootschappen, meer specifieke aspecten met betrekking tot een vereniging uit de publieke sector, enz.

Daar waar financiële informatie zich bij uitstek leent tot standaardisatie, sluitende registratiesystemen en algemeen aanvaarde presentatiegrondslagen, wordt NFI gekenmerkt door diversiteit, moeilijke meetbaarheid, evenveel kenmerken die een uniform en sluitend registratiesysteem bemoeilijken.

Tijdens de studiedag werden in het bijzonder drie belangrijke pijlers van NFI belicht: deugdelijk bestuur, maatschappelijk verantwoord ondernemen en niet-financiële informatie in de publieke sector.

Niet-financiële informatie in de private en publieke sector

Bij het begrip NFI wordt in eerste instantie gedacht aan ondernemingen die rapporteren over de maatschappelijke gevolgen van hun activiteit: het succes van organisaties wordt immers niet alleen bepaald door de financiële resultaten, maar meer en meer ook door het al dan niet bereiken van strategische doelstellingen, door aard en diepgang van maatschappelijke en andere effecten (zoals bijvoorbeeld klimaat effecten die de onderneming door haar handelen veroorzaakt, door het risicoprofiel van de onderneming en het beheer van deze risico's), kortom door de mate waarin de onderneming

NFI kan zowel bestaan uit kwantitatieve als kwalitatieve gegevens, waarmee verantwoording wordt afgelegd over het gevoerde beleid, de beleidsvoering en de uitkomsten en effecten van dit beleid. Deze gegevens betreffen zeer uiteenlopende aspecten zoals deugdelijk bestuur, interne controle, maatschappelijk verantwoord ondernemen, het strategisch beleid van de vennootschappen, meer specifieke aspecten met betrekking tot een vereniging uit de publieke sector, enz.

erin slaagt om op economisch verantwoorde wijze welvaart en welzijn te creëren voor de huidige generatie zonder afbreuk te doen aan het vermogen van toekomstige generaties om in hun behoeften te voorzien.

In de publieke sector is de rapportering middels NFI mogelijk nog belangrijker. Performantie in de publieke sector laat zich immers moeilijk vatten in een financiële rapportering. Rapporteren over beleidsresultaten en over de mate waarin de ingezette middelen het gewenste effect hebben geresorteerd, zal bij uitstek gebeuren door middel van NFI. Wij denken bijvoorbeeld aan de rapportering over het al dan niet realiseren van de doelstellingen geformuleerd in beheersovereenkomsten. Pertinente informatie zoals aantal vervoerde reizigers (openbaar vervoer), stiptheid en kwaliteit van de openbare dienstverlening, enz. zal door andere kengetallen en prestatie-indicatoren dan de klassieke financiële rapportering moeten worden gevat.

Zowel in de publieke als de private sector levert de NFI bijgevolg essentiële informatie om de beleidsresultaten te kunnen beoordelen. In de publieke sector wordt door middel van NFI een antwoord gegeven op de vraag of de ingezette middelen het vooropgestelde effect hebben gehad. In beide sectoren zal via NFI gerapporteerd worden over de maatschappelijke gevolgen van de uitgevoerde activiteit.

Michel J.P. ADMIRAAL, registeraccountant en adviseur Beleid en Innovatie van het Koninklijk NIVRA, gaf in zijn hoedanigheid van projectleider van het NIVRAkernproject “Niet-financiële informatie”, duiding bij de ontwikkeling in Nederland van het project. Vanuit de vaststelling dat verantwoording via en het verstrekken van *assurance* bij NFI een belangrijk maatschappelijk thema is, heeft het NIVRA in eerste instantie een project voor de publieke sector opgezet (hetgeen onder andere resulteerde in de NIVRA-publicatie *NFI in beweging*, 20 mei 2008, 79 p.). In tweede instantie werd het project uitgebreid naar de private sector. Dit resulteerde in de publicatie *Meer dan euro's alleen*⁽¹⁾.

Behoeftte aan attestering en rol van de bedrijfsrevisor

“De behoefte aan attestering van NFI is reëel maar de ondernemingen, verenigingen en publieke overheden moeten de deskundigen die in deze behoefte kunnen voorzien, kunnen identificeren. De bedrijfsrevisor, hoofddactor inzake de attestering van financiële informatie, kan terecht als deskundige worden erkend”, bevestigt Michel DE WOLF, Ondervoorzitter, in zijn inleiding. Zoals bij de attestering van financiële informatie wordt van de deskundige verwacht dat hij twee eigenschappen combineert: onafhankelijkheid en competentie.

Ook de NIVRA-studies (Nederland) hebben de reële behoefte aan zekerheid aangetoond, evenals de mogelijke rol van de externe auditor hierbij. In de NIVRA-studies wordt deze rol gekoppeld aan het

ontwikkelingsstadium van de niet-financiële informatie binnen de organisatie vanuit de vaststelling dat de rol van de accountant wordt bepaald door de volwassenheid van de NFI en de verankering ervan binnen de organisatie:

Fase in de ontwikkeling	Verankering in de organisatie	Volwassenheid van de informatie	Primaire rol van de auditor
1. Geen <i>awareness</i>			Advies: nulmeting
2. <i>Awareness</i> - opzet			Advies: inrichting
3. Opzet - bestaan			Advies: testen bestaan
4. Bestaan - werking			Rapporteren bevindingen
5. Werking - volwassenheid			<i>Assurance</i> verschaffen

De FEE *Discussion Paper on Sustainability Information in Annual Reports – Building on Implementation of the Modernisation Directive*, 5 december 2008⁽²⁾ toont aan dat er geen eenvormigheid omtrent de wettelijke verplichting tot externe controle van niet-financiële informatie bestaat.

Verscheidende ondernemingen onderkennen de toegevoegde waarde van externe controle op NFI en opteren, op vrijwillige basis, om de verschafte informatie te laten attesteren.

Het dient gezegd dat de recente financiële crisis het laatste geloof in spontane betrouwbare transparantie heeft weggenomen. Externe controle kan dan een oplossing zijn om de stakeholders te overtuigen van de geloofwaardigheid van de gerapporteerde informatie.

In België is het een wettelijke verplichting de jaarrekening te laten attesteren van zodra bepaalde criteria zijn overschreden. Deze verplichting wordt ingegeven door de overweging dat het maatschappelijk belang van ondernemingen van een bepaalde grootte derwijze is dat het aangewezen is dat de door deze ondernemingen publiek gemaakte informatie door een onafhankelijke derde wordt gecontroleerd en geattesteerd. Zoals hierboven aangetoond is niet alleen de financiële informatie relevant om de positie van een onderneming correct in te schatten, maar ook de niet-financiële informatie. De vraag stelt zich in welke mate het eveneens aangewezen is betrokken NFI eveneens te laten attesteren door een onafhankelijk beroepspersoon, in casu de bedrijfsrevisor.

Externe en onafhankelijke controle versterkt de geloofwaardigheid van de verstrekte informatie. Vergeten we niet dat er wel degelijk reeds een wettelijke controleplicht over NFI bestaat: ondernemingen zijn verplicht in het jaarverslag niet-financiële informatie te rapporteren. In die ondernemingen waar een commissaris benoemd is, wordt deze laatste verondersteld in het tweede deel van zijn of haar verslag een uitspraak te doen over dit jaarverslag.

Bedrijfsrevisor Maarten LINDEMANS analyseerde op gedetailleerde wijze de actuele en toekomstige inhoud van het jaarverslag en kwam tot de vaststelling dat het jaarverslag in belangrijke mate NFI

Rapporteren over beleidsresultaten en over de mate waarin de ingezette middelen het gewenste effect hebben geresorteerd, zal bij uitstek gebeuren door middel van NFI.

Externe en onafhankelijke controle versterkt de geloofwaardigheid van de verstrekte informatie. Vergeten we niet dat er wel degelijk reeds een wettelijke controleplicht over NFI bestaat: ondernemingen zijn verplicht in het jaarverslag niet-financiële informatie te rapporteren.

1 www.nivra.nl/NivraSite/Het+NIVRA/Kernproject_Assurance_NFI.

2 http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=931.

bevat (zie verder). Artikel 96 van het Wetboek van vennootschappen bepaalt immers dat het jaarverslag meer bepaald niet-financiële informatie kan bevatten zoals de beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden, informatie betreffende milieu- en personeelsaangelegenheden, evenals informatie omtrent de werkzaamheden op het gebied van onderzoek en ontwikkeling. Het jaarverslag zou dus niet-financiële prestatie-indicatoren moeten vermelden. In de nabije toekomst zal het jaarverslag van de genoteerde vennootschappen tevens de verklaring inzake deugdelijk bestuur en het remuneratieverslag moeten bevatten. Het blijkt dat de wetgever het belang van niet-financiële informatie heeft onderkend maar dat de controlenorm (*Controle van het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening*), bij gebrek aan referentiekader, de commissaris in deze opdracht slechts een beperkte begeleiding kan geven. Deze problematiek dient anders te worden aangepakt in de vzw-sector waar er geen jaarverslag dient te worden opgesteld.

Het probleem van de *assurance* die een auditor kan verstrekken werd belicht door Hilde BLOMME, *Director of Practice Regulation FEE*. In haar uiteenzetting over "De attestering van niet-financiële informatie in Europa" werd toelichting gegeven bij de *FEE Discussion Paper for Auditor's Role Regarding Providing Assurance on Corporate Governance Statements*, 20 november 2009³). De uiteenzetting verduidelijkte de mate van *assurance* die de auditor volgens de FEE kan verstrekken bij de diverse componenten van de verklaring inzake deugdelijk bestuur.

Het duurzaamheidsverslag, één van de vormen van NFI, was het thema van een eerste debat geleid door bedrijfsrevisor Marc DAELMAN. Verschillende verenigingen uit de publieke en private sector hebben hun ervaring over het duurzaamheidsverslag gedeeld. De vertegenwoordigers van NMBS Holding, De Lijn, KBC en *Delhaize Group*, laureaat 2009 van de *Award for Best Belgian Sustainability Report*, hebben getracht de drijfveren, uitdagingen en tendensen op het gebied van maatschappelijk verantwoord ondernemen, voor te stellen.

Bedrijfsrevisoren Marc DAELMAN en Harry EVERAERTS gingen nader in op het thema van "De toegevoegde waarde van de bedrijfsrevisor" ten aanzien van NFI. Ze beperkten zich hierbij niet tot een oplijsting van de motieven waarom de bedrijfsrevisor de aangewezen figuur is om *assurance* te verschaffen bij NFI. Ook zij gingen de moeilijke vraagstukken inzake methodologie en vormen van attestering niet uit de weg. De sprekers hebben de aandacht gevestigd op de internationale verslaggevingsstelsels, *Global Reporting Framework (GRI)* en *AA1000 Framework*, die kunnen worden gehanteerd door de verenigingen die een duurzaamheidsverslag wensen op te stellen. In het kader van zekerheidsverstrekking zal de bedrijfsrevisor zich eveneens beroepen op een internationaal referentiekader zoals ISAE 3000. Andere internationale methodologische standaarden (ISA, ISRE, ISAE en ISRS) zijn ook gedeeltelijk toepasselijk op niet-financiële informatie. De sprekers hebben in herin-

nering gebracht dat de bedrijfsrevisor, gelet op zijn onafhankelijkheid, de methodologische tools waarover hij beschikt en zijn ruime ervaring op het gebied van controle van financiële informatie, de meest aangewezen beroepspersoon is om de kwaliteit van niet-financiële informatie te attesteren.

Praktijk

De namiddag van de studiedag werd voorbehouden voor panelgesprekken.

Drie panels bogen zich over volgende onderwerpen:

→ *Corporate Social Responsibility (CSR)*: trends en ontwikkelingen

Onder leiding van bedrijfsrevisor Dirk CLEYMANS werd ingegaan op het nut van *CSR-reporting* en de voorwaarden om succesvol een *CSR-reporting* uit te bouwen. Opmerkelijk was de tussenkomst van Prof. Dr. Luc VAN LIEDEKERKE wanneer hij de raakvlakken aangaf van het historisch proces dat finaal uitmondde in het referentiekader van de financiële rapportering enerzijds en de evolutie op het vlak van de niet-financiële informatie anderzijds. De belangrijkste evoluties en tendensen werden aangehaald en in het bijzonder het stijgend aantal uitgebrachte verslagen. De doelgerichtheid van de duurzaamheidsverslagen en de thans te beperkte verspreiding ervan aan de betrokken partijen (grote publiek, aandeelhouders, analisten) zullen dienen te worden versterkt.

→ *Corporate governance*: evoluties

Prof. Henri OLIVIER, Secretaris-generaal FEE, animeerde dit panel dat een aantal conclusies van bedrijfsrevisor Maarten LINDEMANS onderschreef. Het ontbreken van een referentiekader bleek voor de deelnemers aan het panel een belangrijk probleem bij de tenuitvoerlegging van de gevraagde *corporate governance*-rapportering.

→ Publieke sector en niet-financiële informatie

Dit panelgesprek toonde aan dat het vraagstuk van de opmaak en controle van NFI binnen de publieke sector zeer levendig is. De tussenkomsten van Alain TROSCHE gaven blijk van de competentie die het Rekenhof op dit vlak inmiddels heeft opgebouwd.

Besluit

Het slotwoord van de Voorzitter, Pierre P. BERGER, was opgebouwd rond volgende kerngedachten:

→ Een externe of onafhankelijke controle vergt dat in eerste instantie het formaat van de te rapporteren informatie op eenduidige wijze vastligt. In tweede instantie dient het kader waarbinnen de attestatie wordt afgeleverd duidelijk te worden bepaald.

3 http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=1167.

- Zowel inzake rapporteringskader als inzake referentiekader dat de bedrijfsrevisor kan hanteren bij zijn verificatieopdracht, staan we ten aanzien van NFI nog in een beginfase.
- De dienstverlener die de NFI waarmerkt, dient te beschikken over de nodige competentie en te getuigen van een adequate onafhankelijkheid. De bedrijfsrevisor is onderworpen aan strenge onafhankelijkheidsregels en beschikt over de nodige competenties terzake.

Deze studiedag van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren had tot doel de ware behoeften van onze geglobaliseerde wereld aan attestering van al dan niet-financiële informatie aan te tonen. Onze gemeenschap streeft immers steeds meer naar zekerheid en betrouwbaarheid van informatie die veel verder reikt dan boekhoudkundige of financiële gegevens. Tijdens deze studiedag hebben de bedrijfsrevisoren aangetoond dat zij, op grond van hun onafhankelijkheid, competenties en methodologische tools, de meest aangewezen beroepsbeoefenaars zijn om de nieuwe uitdaging, zijnde de attestering van niet-financiële informatie, aan te nemen. In het kader van deze attesteringsopdracht trachten zij rekening te houden met de socio-economische behoeften en tevens hun tools te verfijnen.

De Stichting ICCI (Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat⁽⁴⁾) zal binnenkort een publicatie uitgeven over de niet-financiële attesteringsoverdrachten. De documentatie met betrekking tot deze studiedag is beschikbaar op www.ibr-ire.be, onder de rubriek Vorming / Studiedagen.

Non-financial information: added value of the registered auditor

Summary

The study day that took place in La Hulpe on 7 December 2009, under the chairmanship of Lieven ACKE, member of the Council of the Institute of Registered Auditors, was intended to present the various types of non-financial attestation engagements performed by registered auditors, and to guide the participants through the different types and levels of assurance that they can provide, notably taking into account the existing auditing frameworks at European and international level.

Non-financial information may be related to quantitative or qualitative data relating to various fields such as *corporate governance*, including internal control, corporate social responsibility, the strategic policy of companies, more specific aspects related to a public sector organization, etc.

More than 20 speakers, registered auditors but also private and public sector representatives, have presented their experiences of corporate sustainability reporting, corporate governance reporting and, more generally, non-financial reporting. 230 persons have participated to this event.

A study on non-financial attestation engagements will be published by the *Centre d'Information du Révisorat d'Entreprises* (ICCI) in 2010.



L'information non financière (INF) : la valeur ajoutée du réviseur d'entreprises



Lieven Acke
Réviseur d'entreprises,
membre du Conseil de l'IRE

Le 7 décembre 2009, l'Institut organisait une journée d'études sur le thème « Responsabilité sociétale et bonne gouvernance. Comment améliorer la transparence et la qualité de l'information non financière? », sous la présidence de Lieven ACKE, membre du Conseil et président du groupe de travail « *Non financial attests, audit & sustainability* ». Ces dernières années, l'information non financière fait l'objet d'une attention accrue, ce qui s'est traduit par la participation de 230 personnes à la journée d'études. Plus de vingt orateurs, réviseurs d'entreprises et représentants des secteurs privé et public, ont participé à l'événement pour témoigner de leur expérience en matière de rapport de développement durable, de gouvernance d'entreprise et, plus généralement, de *reporting* non financier.

Pourquoi une journée d'études sur l'information non financière?

Un nombre croissant d'organisations reconnaissent l'importance de faire rapport sur les effets sociaux de leurs activités. Tant le secteur privé que le secteur public reconnaissent qu'un *reporting* ne peut être complet que s'il contient à la fois des informations financières et non financières.

Le président de l'Institut, Pierre P. BERGER, s'est appliqué, entre autres par le biais de cette journée d'études, à mettre ce sujet en exergue, au cours de sa présidence, et à démontrer la valeur ajoutée du révisoriat d'entreprises à cet égard. En effet, « *une information non financière certifiée est devenue un réel besoin socio-économique au sein des entreprises et des organisations et, plus généralement, de notre société* », ajoute Michel DE WOLF, vice-président de l'Institut.

Afin de pouvoir traiter tous les aspects liés à ce sujet d'actualité, l'Institut a fait appel à des représentants du monde académique, à des hommes de terrain (issus tant du secteur privé que public), aux autorités de contrôle, à des organismes de défense d'intérêt et aux confrères qui s'intéressent à ce sujet.

Qu'est-ce que l'information non financière?

La notion d'*information financière* est bien connue. Dans ce cadre, l'on pense immédiatement aux données comptables qui – lorsqu'elles ont été rassemblées selon une méthode convenue – permettent à une entreprise de mesurer ses résultats financiers et de les présenter au grand public dans les états financiers.

L'*information non financière* (ci-après INF), de nature très variée, est cependant plus difficile à comprendre. Les INF peuvent concerner des données quantitatives et qualitatives qui permettent de justifier de la politique menée, de la gestion de l'entreprise et des résultats de cette politique. Ces données ont trait à des domaines très variés comme la *corporate governance*, le contrôle interne, la *corporate social responsibility*, la politique stratégique des sociétés, des points plus particuliers relatifs à l'organisation du secteur public, etc.

Tandis que les informations financières se prêtent par excellence à la normalisation, à des systèmes d'enregistrement structurés, à des méthodes de présentation généralement acceptées, les INF sont caractérisées par la diversité et la difficulté de leur évaluation, autant de caractéristiques qui compliquent un système d'enregistrement uniforme et structuré.

Parmi les différentes formes d'INF, trois axes ont été privilégiés au cours de la journée d'études : il s'agit de la gouvernance d'entreprise, de la responsabilité sociétale des entreprises et de l'information non financière dans le secteur public.

L'information non financière dans les secteurs privé et public

La notion d'INF concerne en premier lieu les entreprises qui font rapport sur les conséquences sociales de leurs activités : le succès des organisations n'est, en effet, pas uniquement déterminé par les résultats financiers mais davantage également par l'atteinte ou non des objectifs stratégiques, par la nature et la profondeur des effets sociaux et autres (tels que par exemple les effets climatiques causés par les opérations de l'entreprise, par le profil de risque de l'entreprise et la gestion de ces risques),

Les INF peuvent concerner des données quantitatives et qualitatives qui permettent de justifier de la politique menée, de la gestion de l'entreprise et des résultats de cette politique. Ces données ont trait à des domaines très variés comme la corporate governance, le contrôle interne, la corporate social responsibility, la politique stratégique des sociétés, des points plus particuliers relatifs à l'organisation du secteur public, etc.

bref par la mesure dans laquelle l'entreprise réussit à créer de façon économiquement justifiée de la prospérité et du bien-être pour la génération actuelle sans porter préjudice à la capacité des générations futures à répondre à leurs besoins.

Dans le secteur public, le *reporting* par le biais d'INF est probablement encore plus important. Dans le secteur public, la performance s'exprime, en effet, plus difficilement dans les informations financières. Rappporter les réalisations stratégiques et la mesure dans laquelle les ressources déployées ont eu l'effet souhaité se fera par excellence par le biais d'INF. Nous pensons, par exemple, au rapport sur la réalisation ou non des objectifs formulés dans les contrats de gestion. Les informations pertinentes telles que le nombre de voyageurs transportés (transport public), la ponctualité et la qualité de la prestation de services publics, etc. devront être exprimées par des indicateurs de performance et autres indicateurs que les informations financières classiques.

Dès lors, les INF fournissent, aussi bien dans les secteurs public que privé, des informations essentielles pour pouvoir évaluer les réalisations stratégiques. Dans le secteur public, les INF permettent de donner une réponse à la question de savoir si les ressources déployées ont eu l'impact présumé. Dans les deux secteurs, les INF permettent de présenter les conséquences sociales de l'activité effectuée.

Michel J.P. ADMIRAAL, *registeraccountant* et conseiller Politique et Innovation à l'Institut royal néerlandais NIVRA, a, en sa qualité de responsable du projet néerlandais en matière d'informations non financières, expliqué le développement du projet aux Pays-Bas. En partant du constat que la responsabilité et l'assurance en matière d'informations non financières est un sujet sociétal très important, le NIVRA a, en premier lieu, conçu un projet pour le secteur public (ce qui a, entre autres, abouti à la publication *Niet-financiële informatie in beweging*, 20 mai 2008, 79 p.). En deuxième lieu, le projet a été étendu au secteur privé, ce qui a abouti à la publication *Meer dan euro's alleen*⁽¹⁾.

Le besoin d'attestation et le rôle du réviseur d'entreprises

« Si le besoin d'attestation d'INF est réel, encore faut-il que les entreprises, les organisations et les autorités publiques puissent identifier les experts qui peuvent le satisfaire. Le réviseur d'entreprises, acteur-clé de l'attestation d'information financière, peut à juste titre être reconnu comme expert », affirme Michel DE WOLF, vice-président, dans son introduction. Comme en matière de certification financière, l'on attend de l'expert de concilier deux qualités : l'indépendance et la compétence.

Les études du NIVRA aux Pays-Bas ont également démontré le réel besoin d'assurance et le rôle que l'auditeur externe peut jouer. Dans les études du NIVRA, ce rôle est lié aux phases dans l'élaboration de l'information non financière au sein de l'organi-

sation, en partant de la constatation que le rôle du réviseur d'entreprises est déterminé par la maturité des informations non financières et par l'intégration de ces informations dans l'organisation :

Phases dans l'élaboration	Intégration dans l'organisation	Maturité des informations	Rôle fondamental du réviseur d'entreprises
1. Pas de prise de conscience			Avis : mesurage à partir de zéro
2. Prise de conscience - conception			Avis : organisation du système d'information
3. Conception - existence			Avis : tester l'existence
4. Existence - fonctionnement			Rapport sur des conclusions factuelles
5. Fonctionnement - maturité			Fournir de l'assurance

Le *Discussion Paper on Sustainability Information in Annual Reports – Building on Implementation of the Modernisation Directive*, 5 décembre 2008⁽²⁾, de la FEE démontre l'absence d'uniformité concernant l'obligation légale de contrôle externe des informations non financières.

Plusieurs entreprises reconnaissent la valeur ajoutée du contrôle externe des INF et optent volontairement pour la certification des informations fournies.

Il est vrai que la crise financière récente a ôté la foi en la transparence fiable et spontanée. Le contrôle externe peut dès lors être une solution pour convaincre les parties prenantes de la crédibilité des informations publiées.

En Belgique, la certification des comptes annuels est obligatoire lorsque certains critères sont dépassés. Cette obligation est inspirée par la considération que l'intérêt social d'entreprises d'une certaine taille est tel qu'il est recommandé que les informations publiées par ces entreprises soient vérifiées et certifiées par un tiers indépendant. Comme démontré ci-dessus, les informations financières seules ne suffisent pas à évaluer correctement la situation d'une entreprise ; les informations non financières ont toute leur importance pour ce faire. La question se pose de savoir dans quelle mesure il est également recommandé de faire certifier les informations non financières concernées par un professionnel indépendant, à savoir le réviseur d'entreprises.

Le contrôle externe et indépendant renforce la crédibilité des informations fournies. N'oublions pas qu'il existe déjà une obligation légale de contrôle des informations non financières : les entreprises sont tenues de publier des informations non financières dans le rapport de gestion. Dans les entreprises ayant nommé un commissaire, ce dernier est supposé exprimer une opinion sur ce rapport de gestion dans la deuxième partie de son rapport d'audit.

Le réviseur d'entreprises Maarten LINDEMANS a analysé en détail le contenu actuel et futur du rapport de gestion et a constaté que le rapport de gestion contient beaucoup d'informations non financières (voir plus loin). En effet, l'article 96 du Code

Rapporter les réalisations stratégiques et la mesure dans laquelle les ressources déployées ont eu l'effet souhaité se fera par excellence par le biais d'INF.

Le contrôle externe et indépendant renforce la crédibilité des informations fournies. N'oublions pas qu'il existe déjà une obligation légale de contrôle des informations non financières : les entreprises sont tenues de publier des informations non financières dans le rapport de gestion.

1 www.nivra.nl/NivraSite/Het+NIVRA/Kernproject_Assurance_NFI.

2 www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=931.

des sociétés prévoit que le rapport de gestion peut notamment comprendre des informations non financières telles que la description des principaux risques et incertitudes, des informations relatives aux questions d'environnement et de personnel ainsi que des indications relatives aux activités en matière de recherche et de développement. Le rapport de gestion devrait donc mentionner les indicateurs de performance non financiers. Dans un avenir proche, le rapport de gestion des entreprises cotées devra également comporter la déclaration sur le gouvernement d'entreprise et le rapport de rémunération. Il apparaît donc que le législateur a reconnu l'importance de l'information non financière mais que la norme de révision (*Contrôle du rapport de gestion sur les comptes annuels ou consolidés*), à défaut d'un cadre référentiel, n'apporte qu'un soutien limité au commissaire dans le cadre de cette mission. Cette problématique doit encore être abordée différemment dans le secteur des ASBL où le rapport annuel est inexistant.

Hilde BLOMME, *Director of Practice Regulation* à la FEE, a développé la question de l'assurance que peut fournir l'auditeur. Dans son exposé sur « L'attestation d'informations non financières en Europe », elle a commenté le *Discussion Paper for Auditor's Role Regarding Providing Assurance on Corporate Governance*, 20 novembre 2009, de la FEE³. L'exposé a éclairé le niveau d'assurance que l'auditeur peut fournir, selon la FEE, concernant les différents aspects de la déclaration sur le gouvernement d'entreprise.

Parmi les différentes formes d'INF, le rapport de responsabilité sociétale a fait l'objet d'un premier débat, dirigé par le réviseur d'entreprises Marc DAELMAN. Plusieurs organisations issues des secteurs public et privé ont témoigné de leur expérience en matière de rapport de développement durable. Les représentants de SNCB Holding, De Lijn, KBC et *Delhaize Group*, lauréat 2009 de l'*Award for Best Belgian Sustainability Report*, se sont attachés à présenter les motivations, défis et tendances en matière de responsabilité sociétale des entreprises.

Les réviseurs d'entreprises Marc DAELMAN et Harry EVERAERTS ont traité en détail le thème de « La valeur ajoutée d'un réviseur d'entreprises » à l'égard des informations non financières. Ils ne se sont pas limités à une énumération des raisons pour lesquelles le réviseur d'entreprises est la personne la mieux placée pour fournir une assurance concernant les informations non financières. Ils n'ont pas éludé les questions difficiles en matière de méthodologie et de formes d'attestation. Les orateurs ont rappelé les référentiels internationaux de *reporting*, *Global Reporting Framework (GRI)* et *AA1000 Framework*, offerts aux organisations souhaitant établir un rapport de développement durable. Pour fournir une « assurance », le réviseur d'entreprises s'appuiera également sur un cadre référentiel international tel que la norme ISAE 3000. D'autres normes méthodologiques internationales (ISA, ISRE, ISAE et ISRS) sont aussi applicables pour partie aux informations non financières. Les orateurs ont rappelé que le réviseur

d'entreprises, étant donné son indépendance, les outils méthodologiques dont il dispose et sa grande expérience en matière de contrôle des informations financières, est l'expert le mieux indiqué pour attester la qualité de l'information non financière.

Pratique

L'après-midi a été consacré à des débats.

Trois panels se sont penchés sur les sujets suivants :

→ *Corporate Social Responsibility* : tendances et développements

Ce panel, dirigé par le réviseur d'entreprises Dirk CLEYMANS, a traité de l'utilité du reporting RSE, ainsi que des conditions pour développer un reporting RSE de qualité. Signalons l'intervention remarquable du Prof. Dr. Luc VAN LIEDEKERKE qui a tracé les points communs du processus historique qui a finalement abouti au cadre référentiel des informations financières, d'une part, et à l'évolution actuelle en matière d'informations non financières, d'autre part. Les principales évolutions et tendances ont été évoquées, et notamment la croissance constante du nombre de rapports émis. La finalité des rapports de développement durable et leur diffusion auprès des parties concernées (grand public, actionnaires, analystes), trop limitée à ce jour, devront être renforcées.

→ *Corporate governance* : évolutions

Le Prof. Henri OLIVIER, secrétaire général de la FEE, a animé ce panel qui a partagé certaines conclusions du réviseur d'entreprises Maarten LINDEMANS. Les participants au panel ont considéré l'absence d'un cadre référentiel comme étant un problème important dans le cadre de la mise en œuvre du rapport sur le gouvernement d'entreprise.

→ Secteur public et informations non financières

Ce débat a démontré que la question de l'établissement et du contrôle d'informations non financières est très présente au sein du secteur public. Les interventions de Alain TROSCH ont montré les compétences acquises par la Cour des Comptes en cette matière.

Conclusion

La conclusion du Président, Pierre P. BERGER, était structurée selon les idées fondamentales suivantes :

→ Un contrôle externe ou indépendant requiert qu'en premier lieu la forme des informations à présenter soit fixée de manière univoque. En deuxième lieu, le cadre dans lequel la certification est délivrée doit être clairement déterminé.

3 www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=1167.

- Tant le référentiel d'établissement des rapports que le cadre référentiel utilisé par le réviseur d'entreprises lors de sa mission de vérification sont encore dans une phase initiale en ce qui concerne les informations non financières.
- Le prestataire de services qui certifie les INF doit disposer des compétences nécessaires et faire preuve d'une indépendance adéquate. Le réviseur d'entreprises est soumis à des règles rigoureuses en matière d'indépendance et dispose des compétences nécessaires en la matière.

Avec cette journée d'études, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises entendait démontrer les besoins véritables de notre monde globalisé en matière d'attestation de l'information, qu'elle soit financière ou non. Notre société recherche en effet toujours plus la sécurité et la fiabilité d'une information qui tend à s'élargir bien au-delà des données comptables ou financières. Lors de cette journée d'études, les réviseurs d'entreprises ont montré qu'ils étaient, de par leur indépendance, leurs compétences et leurs outils méthodologiques, la profession la mieux placée, pour relever le nouveau défi que constitue l'attestation d'information non financière, en étant à l'écoute des besoins sociaux et économiques, et en perfectionnant leurs outils.

Les missions d'attestation non financière feront prochainement l'objet d'une publication de la Fondation ICCI (Centre d'information du Révisorat d'Entreprises⁽⁴⁾).

Non-financial information: added value of the registered auditor

Summary

The study day that took place in La Hulpe on 7 December 2009, under the chairmanship of Lieven ACKE, member of the Council of the Institute of Registered Auditors, was intended to present the various types of non-financial attestation engagements performed by registered auditors, and to guide the participants through the different types and levels of assurance that they can provide, notably taking into account the existing auditing frameworks at European and international level.

Non-financial information may be related to quantitative or qualitative data relating to various fields such as *corporate governance*, including internal control, corporate social responsibility, the strategic policy of companies, more specific aspects related to a public sector organization, etc.

More than 20 speakers, registered auditors but also private and public sector representatives, have presented their experiences of corporate sustainability reporting, corporate governance reporting and, more generally, non-financial reporting. 230 persons have participated in this event.

A study on non-financial attestation engagements will be published by the *Centre d'Information du Révisorat d'Entreprises* (ICCI) in 2010.



Analyse van de nieuwe adviezen van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen inzake fusies en (partiële) splitsingen



Inge Van De Woestyne
Docent Universiteit Gent

In de loop van 2009 heeft de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN) vier nieuwe adviezen gepubliceerd die betrekking hebben op herstructureringen van vennootschappen. Het eerste advies van 1 april 2009 (2009/6) behandelt de boekhoudkundige verwerking van fusies waar enkel Belgische vennootschappen bij betrokken zijn. Dit advies herwerkt en vervangt het oude advies 166-1(1). De andere drie adviezen zijn volledig nieuw. Het advies van 15 juli 2009 (2009/7) gaat over de boekhoudkundige verwerking van grensoverschrijdende fusies. De adviezen aangaande splitsingen (advies 2009/8 van 15 juli 2009) en partiële splitsingen (advies 2009/11 van 16 september 2009) behandelen enkel interne situaties.

Interne fusies (advies 2009/6)

A Inleiding

Bij een fusie zal de overnemende vennootschap aan de fiscale onaantastbaarheidsvoorwaarde moeten voldoen voor de vrijgestelde reserves van de overgenomen vennootschap die aan haar worden overgedragen. Het advies voorziet hiervoor bijkomende mogelijkheden in het kader van een moeder-dochter fusie.

B Interpretatie van artikel 78, § 6 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001

1 – Algemeen

De CBN gaat uit van een voorbeeld waarbij de overnemende vennootschap een participatie van 20 % bezit in de overgenomen vennootschap. Het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap bestaat uit 4.000 kapitaal en 8.900 reserves.

Artikel 78, § 6 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen (hierna koninklijk besluit van 30 januari 2001) bepaalt dat de verschillende bestanddelen van het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap in de boekhouding van de overnemende vennootschap worden opgenomen ten belope van het percentage waarvoor nieuwe aandelen van de overnemende vennootschap worden uitgegeven (in het voorbeeld is dit 80 %). Het boekhoudkundig eigen vermogen van de overnemende vennootschap neemt ten gevolge van de fusie dus toe met 3.200 kapitaal ($4.000 \times 80\%$) en 7.120 reserves ($8.900 \times 80\%$). Het bedrag van het boekhoudkundig eigen vermogen dat niet wordt overgedragen ($4.000 + 8.900 = 12.900$; $12.900 \times 20\% = 2.580$), wordt uitgekeerd aan de overnemende vennootschap als aandeelhouder.

De laatste zin van artikel 78, § 6 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 specificeert dat in voorkomend geval rekening wordt gehouden met de ten gevolge van de fusie gewijzigde fiscale kwalificatie van de reserves bij de overgenomen vennootschap. Om de werking van deze bepaling te illustreren wordt het bedrag van de 8.900 reserves die in hoofde van de overgenomen vennootschap aanwezig zijn, uitgesplitst in 8.000 beschikbare reserves en 900 belastingvrije reserves. Omwille van de laatste zin van artikel 78, § 6 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 is het niet noodzakelijk om aan het eigen vermogen van de overnemende vennootschap enerzijds 6.400 beschikbare reserves ($8.000 \times 80\%$) en anderzijds 720 belastingvrije reserves ($900 \times 80\%$) toe te voegen. Om het bedrag te bepalen dat enerzijds wordt ingeschreven als beschikbare reserves en anderzijds als belastingvrije reserves, verwijst artikel 78, § 6, *in fine* van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 immers naar de fiscale kwalificatie van de overgedragen reserves.

Ten gevolge van de nieuwe fusiewet van 11 december 2008⁽²⁾ werden voor fusies die plaatsvinden vanaf 12 januari 2009 de fiscale regels met betrekking tot een belastingneutrale moeder-dochter fusie gewijzigd. Deze wijzigingen in de fiscale regels hebben nu in het advies 2009/6 aanleiding gegeven tot een gewijzigde interpretatie van de laatste zin van artikel 78, § 6 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001. Om dit duidelijk te maken is het nuttig het voorbeeld dat in het advies is opgenomen (en waarbij toepassing wordt gemaakt van de fiscale regels die gelden vanaf 12 januari 2009) eerst uit te werken, rekening houdend met de fiscale regels zoals deze vóór 12 januari 2009 van toepassing waren.

1 Bull.CBN, nr. 32, juni 1994, 1-27.

2 Wet houdende wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 teneinde het in overeenstemming te brengen met de Richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat, gewijzigd bij de Richtlijn 2005/19/EEG van de Raad van 17 februari 2005, B.S., 12 januari 2009.

2 – Moeder-dochter fusie vóór 12 januari 2009

Zoals er boekhoudkundig een uitkering plaatsvindt aan de overnemende vennootschap als aandeelhouder, vindt er ook fiscaal een uitkering plaats aan de overnemende vennootschap als aandeelhouder. Het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 bevat precieze regels om deze fiscale uitkering te berekenen. Vóór 12 januari 2009 verkreeg de overnemende vennootschap als aandeelhouder enerzijds haar deel van het fiscaal gestort kapitaal ($4.000 \times 20\% = 800$) en anderzijds haar deel van de reserves, waarbij bepaalde vrijgestelde reserves (m.n. herwaarderingsmeerwaarden, gespreid te belasten meerwaarden en kapitaalsubsidies) buiten beschouwing werden gelaten. In het voorbeeld bestaan de 900 belastingvrije reserves per hypothese niet uit vrijgestelde reserves die buiten de berekening van de fiscale uitkering worden gehouden, zodat het deel van de reserves, dat aan de overnemende vennootschap als aandeelhouder fiscaal werd uitgekeerd 1.780 ($8.900 \times 20\%$) bedroeg. Het deel van de reserves dat werd uitgekeerd, werd bij voorrang aangerekend op de belaste reserves. In het voorbeeld werden de belaste reserves van 8.000 aldus ten belope van 1.780 uitgekeerd. De reserves van de overgenomen vennootschap waarop geen uitkering werd aangerekend, werden aan de overnemende vennootschap overgedragen, namelijk 6.220 belaste reserves ($8.000 - 1.780$) en 900 vrijgestelde reserves.

Aan het boekhoudkundig eigen vermogen van de overnemende vennootschap werden ten gevolge van de fusie 7.120 reserves ($8.900 \times 80\%$) toegevoegd. Rekening houdend met de fiscale kwalificatie van de overgedragen reserves, werden hiervan 6.220 ingeschreven als beschikbare reserves⁽³⁾ en 900 als belastingvrije reserves. De fiscale regels waarbij de fiscale uitkering werd berekend op zowel belaste als (bepaalde) vrijgestelde reserves, maar waarbij de uitkering bij voorrang werd aangerekend op de belaste reserves, hadden tot gevolg dat er boekhoudkundig geen proportionele vermindering plaatsvond op enerzijds de beschikbare en anderzijds de belastingvrije reserves. In het voorbeeld konden op die manier alle overgedragen fiscale reserves in de balans van de overnemende vennootschap worden teruggevonden.

Overnemende vennootschap	
20 %	
↓	
Overgenomen vennootschap	
	Kapitaal 4.000
	Belastingvrije res. 900
	Beschikbare res. 8.000

3 – Moeder-dochter fusie vanaf 12 januari 2009

Voor het berekenen van het deel van de reserves dat aan de overnemende vennootschap als aandeelhouder fiscaal wordt uitgekeerd, kunnen vanaf 12 januari 2009 alle vrijgestelde reserves buiten de berekening worden gehouden. Voor de vrijgestelde reserves, andere dan herwaarderingsmeerwaarden, gespreid te belasten meerwaarden en kapitaalsubsidies, is hiervoor vereist dat de overnemende vennootschap deze overneemt (d.w.z. aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde voldoet). In het voorbeeld opgenomen in het advies wordt deze voorwaarde nageleefd, zodat het deel van de reserves dat aan de overnemende vennootschap als aandeelhouder wordt uitgekeerd enkel wordt berekend op de belaste reserves. Aldus bedraagt de fiscale uitkering van de reserves 1.600 ($8.000 \times 20\%$). Deze uitkering wordt volledig aangerekend op de belaste reserves, zodat aan de overnemende vennootschap 6.400 belaste reserves ($8.000 - 1.600$) en 900 vrijgestelde reserves worden overgedragen.

Het totaal bedrag aan reserves, dat aan het boekhoudkundig eigen vermogen van de overnemende vennootschap ten gevolge van de fusie wordt toegevoegd, bedraagt 7.120 ($8.900 \times 80\%$) en is kleiner dan het totaal bedrag van de fiscale reserves die aan de overnemende vennootschap worden overgedragen ($6.400 + 900 = 7.300$). Indien 6.400 van de boekhoudkundige reserves worden opgenomen als beschikbare reserves⁽⁴⁾ blijft nog slechts 720 over om in te schrijven als belastingvrije reserves. Op die manier is voor 180 van de overgedragen vrijgestelde reserves niet voldaan aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde. Nochtans is het voldoen aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde een voorwaarde die moet worden nageleefd om in het voorbeeld de fiscale uitkering enkel te berekenen op de belaste reserves⁽⁵⁾.

Dat het bedrag van de overgedragen boekhoudkundige reserves niet groot genoeg is om de overgedragen vrijgestelde reserves volledig in op te nemen, kon zich eveneens voordoen met de fiscale regels zoals deze van toepassing waren vóór 12 januari 2009. In dit geval werd dit na de fusie gecorrigeerd door voor het tekort een bijkomende belastingvrije reserve aan te leggen lastens het

80 %	Kapitaal	3.200
	Belastingvrije res.	900
	Beschikbare res.	6.220

3 $6.220 = 8.000$ beschikbare reserves - 1.780 uitgekeerde beschikbare reserves.

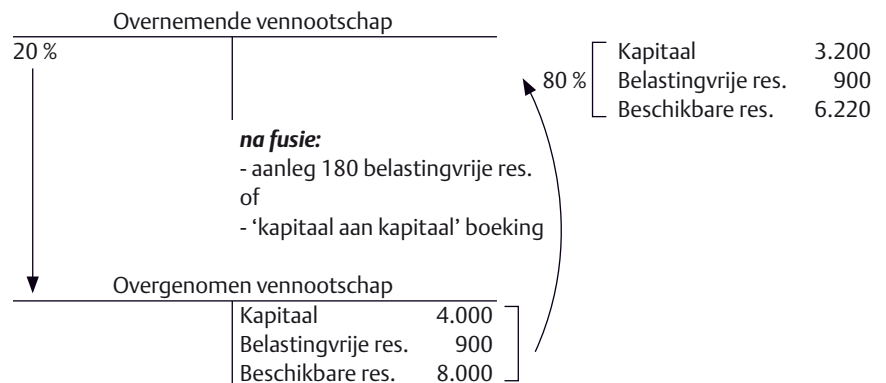
4 $6.400 = 8.000$ beschikbare reserves - 1.600 uitgekeerde beschikbare reserves.

5 Er wordt immers uitgegaan van de hypothese dat de vrijgestelde reserves niet bestaan uit herwaarderingsmeerwaarden, gespreid te belasten meerwaarden of kapitaalsubsidies.

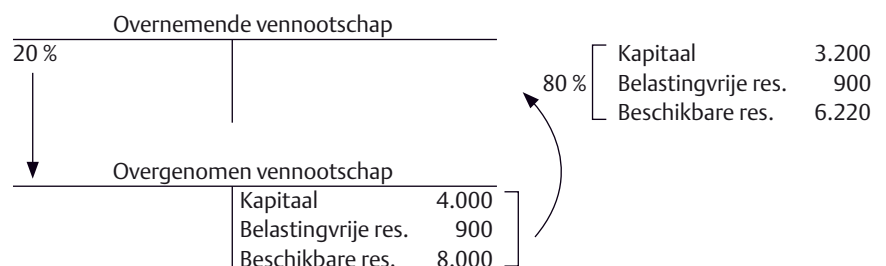
resultaat. Een andere techniek bestond in een boeking van het bedrag van het tekort op twee subrekeningen van het kapitaal, waarbij met de creditboeking geacht werd aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde te zijn voldaan. Deze techniek werd in eerste instantie ontwikkeld om aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde te voldoen voor de fusiegewinst en meerwaarden die op de balans van de overnemende vennootschap bij de fusie zouden zijn uitgedrukt⁽⁶⁾. Vanaf 12 januari 2009 werd de techniek van de “kapitaal aan kapitaal” boeking veralgemeend en vormt zij een volwaardig alternatief om in het kader van een moeder-dochter fusie bijkomend aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde te voldoen⁽⁷⁾.

Voor fusies die plaatsvonden vóór 12 januari 2009 werden de overgedragen belaste reserves, die in hoofde van de overnemende vennootschap geen occulte belaste reserves vormden⁽⁸⁾, bij voorrang ingeschreven als beschikbare reserves. Slechts voor het resterende saldo van de overgedragen boekhoudkundige reserves werden belastingvrije reserves ingeschreven. Vervolgens werd het tekort aan belastingvrije reserves gecorrigeerd.

De CBN bevestigt dat dezelfde werkwijze kan worden toegepast voor fusies die plaatsvinden vanaf 12 januari 2009. Aldus worden de 7.120 reserves die aan het boekhoudkundig eigen vermogen van de overnemende vennootschap worden toegevoegd, ingeschreven als 6.400 beschikbare reserves en 720 belastingvrije reserves. Na de fusie zal dan voor een bedrag van 180 bijkomend aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde moeten worden voldaan door ofwel het aanleggen van een bijkomende belastingvrije reserve lastens het resultaat, ofwel een boeking “kapitaal aan kapitaal”. Alhoewel de inschrijving van de 7.120 reserves gebeurt op basis van de fiscale kwalificatie van de overgedragen reserves, moet men vaststellen dat omwille van de gewijzigde fiscale regels enerzijds de beschikbare reserves van de overgenomen vennootschap voor 80 % worden ingeschreven ($8.000 \times 80 \% = 6.400$) en anderzijds de belastingvrije reserves voor 80 % ($900 \times 80 \% = 720$). Waar het aansluiten bij de fiscale kwalificatie voorheen leidde tot een disproportionele vermindering van beschikbare en belastingvrije reserves, leidt het aansluiten bij de fiscale kwalificatie van de overgedragen reserves vanaf 12 januari 2009 tot een proportionele vermindering.



Om ook na 12 januari 2009 te komen tot een disproportionele vermindering van de beschikbare en belastingvrije reserves, laat de CBN toe dat het bedrag van de boekhoudkundig overgedragen reserves bij voorrang wordt ingeschreven als belastingvrije reserves en dat slechts het overblijvend saldo wordt opgenomen onder de beschikbare reserves. In het voorbeeld worden de 7.120 reserves⁽⁹⁾ dan ingeschreven als 900 belastingvrije reserves⁽¹⁰⁾ en 6.220 beschikbare reserves⁽¹¹⁾. In het voorbeeld is er op die manier voor alle overgedragen vrijgestelde reserves onmiddellijk bij de fusie voldaan aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde en zijn er na de fusie geen correctieboekingen meer nodig.



6 M.v.T., *Parl. St.*, Kamer 1997-98, nr. 1608/1, p. 20.
 7 M.v.T., *Parl. St.*, Kamer 2007-08, nr. 1398/001, p. 40.
 8 Namelijk afschrijvingsexcedenten, onderschattingen van activa of overschattingen van passiva, belaste waardeverminderingen en belaste voorzieningen.
 9 Zijnde 6.400 ($8.000 \times 80 \%$) beschikbare reserves en 720 ($900 \times 80 \%$) belastingvrije reserves.
 10 Zijnde 720 belastingvrije reserves + 180.
 11 Zijnde 6.400 beschikbare reserves - 180.

Alhoewel aan de overnemende vennootschap 6.400 belaste reserves werden overgedragen, worden er hiervan na de fusie nog slechts 6.220 teruggevonden. In tegenstelling tot wat het geval is voor overgedragen vrijgestelde reserves, bestaat er geen correctieboeking om het tekort aan beschikbare reserves teniet te doen. Aangezien de boekhouding niet in overeenstemming kan worden gebracht met de fiscale toestand zullen 180 van de overgedragen belaste reserves onherroepelijk verdwijnen.

Vanuit fiscaal oogpunt werden wel degelijk 6.400 belaste reserves aan de overnemende vennootschap overgedragen. Dit zal dan ook als zodanig moeten worden verwerkt in de fiscale aangifte van de overnemende vennootschap na de fusie. Ook wanneer 180 van de overgedragen belaste reserves niet worden ingeboekt bij de overnemende vennootschap, dienen zij in de fiscale aangifte van de overnemende vennootschap te worden ingeschreven in de begintoestand van de belaste reserves. In de eindtoestand van de fiscale aangifte worden zij niet opgenomen, aangezien zij niet in de balans van de overnemende vennootschap zijn terug te vinden.

Wanneer de overgedragen vrijgestelde reserves bij voorrang worden ingeschreven als belastingvrije reserves, kan niet in alle gevallen worden gegarandeerd dat hiermee voor alle overgedragen vrijgestelde reserves aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde is voldaan. Correctieboekingen blijven dus noodzakelijk. Door de overgedragen vrijgestelde reserves bij voorrang in te schrijven als belastingvrije reserves zal het bedrag van de noodzakelijke correctieboeking enkel kleiner zijn. De CBN verwijst enkel naar de correctieboeking die bestaat in de aanleg van een bijkomende belastingvrije reserve lastens het resultaat. Nochtans is het perfect mogelijk om voor het tekort aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde te voldoen via een boeking "kapitaal aan kapitaal".

C Vermindering kapitaalsubsidies en herwaarderingsmeerwaarden

Wanneer de overnemende vennootschap een participatie bezit in de overgenomen vennootschap worden de verschillende bestanddelen van het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap in de boekhouding van de overnemende vennootschap opgenomen ten belope van het percentage waarvoor nieuwe aandelen van de overnemende vennootschap worden uitgegeven. (art. 78, § 6 K.B. van 30 januari 2001). De vermindering van de reserves (waartoe ook het overgedragen resultaat wordt gerekend) gebeurt op basis van het totaal bedrag aan reserves. De kapitaalsubsidies en/of herwaarderingsmeerwaarden die in de overgenomen vennootschap aanwezig zijn, worden afzonderlijk verminderd.

Bij de berekening van de fiscale uitkering aan de overnemende vennootschap als aandeelhouder worden de vrijgestelde reserves die bestaan uit kapitaalsubsidies en/of herwaarderingsmeerwaarden

buiten beschouwing gelaten. Dit betekent dat deze vrijgestelde reserves voor hun volledige bedrag aan de overnemende vennootschap worden overgedragen. De overnemende vennootschap zal bijgevolg voor hun volledige bedrag aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde moeten voldoen. Omwille van de boekhoudkundige vermindering van de kapitaalsubsidies en/of herwaarderingsmeerwaarden is hiervoor een correctieboeking noodzakelijk.

De CBN bevestigt dat het toegelaten blijft een bijkomende belastingvrije reserve aan te leggen lastens het resultaat. Een mogelijkheid die de CBN niet vermeldt, maar die perfect mogelijk is, bestaat erin bijkomend aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde te voldoen via een boeking "kapitaal aan kapitaal". Vanaf 12 januari 2009 is deze techniek in het kader van een moeder-dochter fusie een volwaardig alternatief.

Nieuw is dat de correctieboeking volgens de CBN ook kan plaatsvinden door middel van een mutatie binnen het eigen vermogen. Volgens de interpretatie die de CBN geeft aan artikel 78, § 6 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 kunnen overgedragen vrijgestelde reserves die bij de overgenomen vennootschap onder de belastingvrije reserves waren geboekt, in hoofde van de overnemende vennootschap bij voorrang worden ingeschreven ten nadele van de inschrijving van beschikbare reserves. Voor de kapitaalsubsidies en/of herwaarderingsmeerwaarden van de overgenomen vennootschap is dit niet mogelijk, aangezien zij een afzonderlijk post uitmaken in het eigen vermogen die afzonderlijk wordt verminderd. De CBN laat evenwel toe dat onmiddellijk na de fusie, ten belope van het boekhoudkundig tekort aan kapitaalsubsidies en/of herwaarderingsmeerwaarden, de beschikbare reserves die bij de fusie werden ingeschreven worden overgeboekt naar kapitaalsubsidies en/of herwaarderingsmeerwaarden. Op die manier verkrijgen de overgedragen vrijgestelde reserves alsnog voorrang op de overgedragen belaste reserves.

Grensoverschrijdende fusies (advies 2009/7)

A Inleiding

In het tweede advies wordt de boekhoudkundige verwerking behandeld van een fusie waarbij een vennootschap is betrokken uit een andere EU-lidstaat dan België. De artikelen 78 en 79 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 schrijven voor dat met boekhoudkundige continuïteit worden verwerkt fusies zoals "gedefinieerd" in het Wetboek van vennootschappen. De CBN is daarom van oordeel dat de boekhoudkundige continuïteit niet enkel geldt voor interne fusies, maar ook voor grensoverschrijdende fusies wanneer zij kwalificeren als een fusie met ontbinding maar zonder vereffening van de overgenomen vennootschap.

De grensoverschrijdende fusie wordt in het advies behandeld in beide richtingen, namelijk enerzijds het geval waarbij een Belgische vennootschap

De CBN is daarom van oordeel dat de boekhoudkundige continuïteit niet enkel geldt voor interne fusies, maar ook voor grensoverschrijdende fusies wanneer zij kwalificeren als een fusie met ontbinding maar zonder vereffening van de overgenomen vennootschap.

wordt overgenomen door een vennootschap gevestigd in een andere EU-lidstaat en anderzijds het geval waarbij een vennootschap gevestigd in een andere EU-lidstaat wordt overgenomen door een Belgische vennootschap.

B Een Belgische vennootschap wordt overgenomen door een vennootschap gevestigd in een andere EU-lidstaat

1 – Principes

Een Belgische vennootschap wordt overgenomen door een vennootschap gevestigd in een andere EU-lidstaat, waarbij de Belgische vennootschap na de fusie een Belgische inrichting zal vormen van de buitenlandse vennootschap. In de door de CBN uitgewerkte voorbeelden wordt uitgegaan van de hypothese dat deze inrichting (op basis van de wet van 17 juli 1975 en art. 92, § 2 W. Venn.) gehouden is haar boekhouding te voeren en haar jaarrekening op te stellen overeenkomstig het Belgische boekhoudrecht en op fiscaal vlak aan te merken is als een vaste inrichting. Het behoud van een Belgische vaste inrichting is één van de voorwaarden om de grensoverschrijdende fusie belastingneutraal te laten verlopen.

Het boekhoudkundig continuïteitsprincipe houdt in dat de activa, de schulden en voorzieningen van de overgenomen Belgische vennootschap in hoofde van de Belgische inrichting worden opgenomen voor de boekwaarde die deze elementen hadden in hoofde van de Belgische vennootschap. Ook de eigen vermogensbestanddelen van de Belgische vennootschap worden in principe onder hun eigen benaming ingeschreven bij de Belgische inrichting. Een uitzondering moet evenwel worden gemaakt voor het maatschappelijk kapitaal en de uitgiftepremies die in hoofde van de Belgische vennootschap bestonden. Deze bestanddelen worden bij de Belgische inrichting ingeschreven onder de post “dotatie”. Dit alles wordt in het eerste voorbeeld geïllustreerd.

2 – Participatie belegd in de Belgische inrichting van de buitenlandse overnemende vennootschap

In het tweede voorbeeld bezit de buitenlandse overnemende vennootschap een participatie in de Belgische over te nemen vennootschap. Deze participatie is belegd in een Belgische inrichting die de overnemende vennootschap vóór de fusie bezat. De boekhoudkundige verwerking van deze grensoverschrijdende fusie gebeurt op een gelijkaardige manier als een fusie tussen Belgische vennootschappen waarbij de overnemende vennootschap een participatie bezit.

Dit betekent dat het boekhoudkundig eigen vermogen van de Belgische overgenomen vennootschap in hoofde van de Belgische inrichting niet volledig wordt opgenomen, maar wordt vermindert met het percentage van de aandelen die de overnemende vennootschap in de overgenomen vennootschap bezit. Voor de vrijgestelde reserves

van de overgenomen vennootschap die aan de Belgische inrichting worden overgedragen, moet in hoofde van de Belgische inrichting echter aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde worden voldaan. Hiervoor kan worden verwezen naar de technieken die door de CBN werden aangegeven in het kader van de interne moeder-dochter fusie (inschrijving bij voorrang van belastingvrije reserves en/of aanleg van een bijkomende belastingvrije reserve lastens het resultaat).

De aandelen in de overgenomen vennootschap die zijn belegd in de Belgische inrichting van de buitenlandse overnemende vennootschap worden bij de fusie ingetrokken. Het boekhoudkundig resultaat dat op deze participatie wordt gerealiseerd, wordt bekomen door het verschil te maken met het bedrag waarmee het boekhoudkundig eigen vermogen van de overgenomen vennootschap ten name van de Belgische inrichting wordt vermindert.

3 – Participatie belegd in de buitenlandse overnemende vennootschap

Wanneer de buitenlandse overnemende vennootschap een participatie in de Belgische over te nemen vennootschap bezit, maar deze is niet belegd in een Belgische inrichting die de overnemende vennootschap vóór de fusie bezit, schrijft de CBN voor dat het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap voor het volledige bedrag wordt ingeschreven bij de Belgische inrichting. De verschillende bestanddelen van het eigen vermogen worden in dit geval niet vermindert met het percentage van de participatie die de overnemende vennootschap bezit.

C Een vennootschap gevestigd in een andere EU-lidstaat wordt overgenomen door een Belgische vennootschap

1 – Principes

Wanneer een Belgische vennootschap een in een andere EU-lidstaat gevestigde vennootschap overneemt, moet het fiscaal eigen vermogen worden bepaald dat ten gevolge van deze overname in hoofde van de Belgische vennootschap ontstaat. Het fiscaal gestort kapitaal dat in hoofde van de Belgische vennootschap ontstaat, wordt vastgesteld volgens de gewone regels die gelden om het fiscaal gestort kapitaal van een Belgische vennootschap te bepalen¹². Alle andere bestanddelen van het eigen vermogen van de overgenomen buitenlandse vennootschap worden ten name van de Belgische overnemende vennootschap aangemerkt als belaste reserves. Reserves van de overgenomen buitenlandse vennootschap die in het buitenland niet belast zijn geweest, vormen in hoofde van de Belgische overnemende vennootschap dus geen vrijgestelde reserves, maar wel belaste reserves. De enige uitzondering hierop zijn de vrijgestelde reserves die verbonden zijn aan een Belgische inrichting die de overgenomen buitenlandse vennootschap vóór de fusie bezat. Deze behouden na de fusie in

12 Zo is een o.a. een door de aandeelhouder werkelijk gestorte inbreng vereist, zodat in het maatschappelijk kapitaal geïncorporeerde reserves niet in aanmerking komen.

hoofde van de overnemende Belgische vennootschap de kwalificatie van vrijgestelde reserves.

Het boekhoudkundig continuïteitsprincipe houdt in dat alle vermogensbestanddelen van de overgenomen buitenlandse vennootschap in hoofde van de overnemende Belgische vennootschap worden opgenomen voor de boekwaarde die deze elementen hadden in hoofde van de buitenlandse vennootschap. De reserves die in hoofde van de buitenlandse vennootschap bestonden, worden in principe voor hun volledige bedrag ingeschreven als beschikbare reserves. De vrijgestelde reserves die verbonden zijn aan een Belgische inrichting die de buitenlandse overgenomen vennootschap vóór de fusie bezat, worden echter ingeschreven als belastingvrije reserves.

2 – Belgische overnemende vennootschap bezit participatie

Wanneer de Belgische overnemende vennootschap een participatie bezit in de buitenlandse over te nemen vennootschap moet een onderscheid worden gemaakt naargelang de buitenlandse vennootschap vóór de fusie al dan niet een Belgische inrichting bezat.

Wanneer de buitenlandse vennootschap vóór de fusie geen Belgische inrichting bezat, worden de verschillende bestanddelen van het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap, en waarbij de belastingvrije reserves van de overgenomen vennootschap ten name van de overnemende vennootschap als beschikbare reserves moeten worden aangemerkt, verminderd met het percentage van de participatie die de overnemende vennootschap bezit.

Wanneer de buitenlandse over te nemen vennootschap vóór de fusie wel een Belgische inrichting bezat waarin vrijgestelde reserves aanwezig zijn, behouden deze vrijgestelde reserves hun kwalificatie ten name van de Belgische overnemende vennootschap en worden zij dus niet ingeschreven als beschikbare reserves. Deze vrijgestelde reserves worden fiscaal voor hun volledige bedrag overgedragen aan de Belgische vennootschap. Boekhoudkundig worden de reserves van de overgenomen vennootschap echter verminderd met het percentage van de participatie die de overnemende vennootschap bezit.

Opdat er bij de fusie geen vrijgestelde reserves in hoofde van de Belgische inrichting zouden worden belast, moet de overnemende vennootschap na de fusie voor deze overgedragen vrijgestelde reserves aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde voldoen. Hiervoor kan worden verwezen naar de technieken die door de CBN werden aangegeven in het kader van de interne moeder-dochter fusie: namelijk de inschrijving bij voorrang van belastingvrije reserves en/of aanleg van een bijkomende belastingvrije reserve lastens het resultaat. Alhoewel de CBN deze techniek niet vermeldt vormt de “kapitaal aan kapitaal” boeking hier ook een alternatief om aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde te voldoen.

Interne splitsingen (advies 2009/8)

Volgens artikel 80 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 wordt de splitsing zoals gedefinieerd door het Wetboek van vennootschappen eveneens verwerkt met boekhoudkundige continuïteit. Op welke manier het boekhoudkundig eigen vermogen van de gesplitste vennootschap over de verkrijgende vennootschappen moet worden verdeeld, wordt evenwel niet aangegeven door het boekhoudrecht. Op fiscaal vlak is daarentegen wel geregeld hoe, in het geval van een belasting-neutrale splitsing, het fiscaal gestort kapitaal, de belaste reserves en de vrijgestelde reserves van de gesplitste vennootschap over de verkrijgende vennootschappen moeten worden verdeeld. De CBN heeft nu bevestigd dat het voor de verdeling van het boekhoudkundig eigen vermogen aangewezen is zich te richten naar de fiscale verdeling. Deze werkwijze wordt in het advies met voorbeelden geïllustreerd.

Op het niveau van de aandeelhouders van de gesplitste vennootschap geldt eveneens de boekhoudkundige continuïteit. De aandelen in de verkrijgende vennootschappen die de aandeelhouders ontvangen in ruil voor hun aandelen in de gesplitste vennootschap, worden overeenkomstig artikel 41, § 1, tweede lid van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 geboekt tegen de waarde waarvoor de aandelen van de gesplitste vennootschap waren geboekt. De totale boekwaarde van de aandelen in de verkrijgende vennootschappen zal gelijk moeten zijn aan de boekwaarde waarvoor de ingeruilde aandelen in de gesplitste vennootschap waren geboekt. Het boekhoudrecht geeft echter niet aan hoe deze globale boekwaarde van de participatie in de gesplitste vennootschap over de verschillende verkregen participaties in de verkrijgende vennootschappen moet worden uitgesplitst.

De CBN bevestigt dat het aangewezen is deze boekwaarde op te delen pro rata de reële waarde van het vermogen dat aan elk van de verkrijgende vennootschappen wordt toegewezen. Op die manier wordt aangesloten bij de verdelingswijze die op fiscaal vlak wordt gehanteerd. Overeenkomstig artikel 45, § 1, derde lid van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 wordt immers ook de fiscale waarde van de aandelen van de gesplitste vennootschap over de aandelen in de verkrijgende vennootschappen uitgesplitst in verhouding tot de werkelijke waarde van het vermogen dat aan elk van de verkrijgende vennootschappen wordt overgedragen.

De CBN geeft eveneens een voorbeeld waarbij een verkrijgende vennootschap aandeelhouder is van de gesplitste vennootschap. Voor het vermogen dat aan deze verkrijgende vennootschap wordt overgedragen, worden ten belope van het percentage van de participatie die de verkrijgende vennootschap in de gesplitste vennootschap bezit geen nieuwe aandelen uitgegeven. In dit geval wordt het boekhoudkundig eigen vermogen dat aan deze verkrijgende vennootschap wordt toegevoegd, verminderd ten belope van het percentage

De CBN bevestigt dat het aangewezen is deze boekwaarde op te delen pro rata de reële waarde van het vermogen dat aan elk van de verkrijgende vennootschappen wordt toegewezen. Op die manier wordt aangesloten bij de verdelingswijze die op fiscaal vlak wordt gehanteerd.

De CBN is van oordeel dat het boekhoudkundig continuïteitsprincipe dat in artikel 41, § 1, tweede lid van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 is vastgelegd voor de aandeelhouders van een gesplitste vennootschap, eveneens bij voorkeur moet worden toegepast in hoofde van de aandeelhouders van een partieel gesplitste vennootschap.

van de participatie. Deze verkrijgende vennootschap zal echter aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde moeten voldoen voor de vrijgestelde reserves die aan haar worden overgedragen. Hiervoor beschikt zij over dezelfde technieken als bij een moeder-dochter fusie.

Interne partiële splitsing (advies 2009/11)

In tegenstelling tot wat het geval is voor de splitsing schrijft het boekhoudrecht niet voor dat een partiële splitsing met boekhoudkundige continuïteit moet worden verwerkt. De CBN gaf reeds in een eerder advies (166-2⁽¹³⁾) te kennen dat de partiële splitsing bij voorkeur moet worden beschouwd als een splitsing met specifieke kenmerken. Aldus was zij van oordeel dat de partiële splitsing eveneens bij voorkeur volgens de boekhoudkundige continuïteit diende te worden verwerkt. De CBN bevestigt deze voorkeur nu in haar nieuwe advies.

Bij een belastingneutrale partiële splitsing dient te worden bepaald welke bestanddelen van het fiscaal eigen vermogen bij de partieel gesplitste vennootschap behouden blijven en welke bestanddelen aan de verkrijgende vennootschap worden toegevoerd. Hiervoor gelden dezelfde regels als bij een splitsing. De CBN bevestigt dat voor de uitsplitsing van het boekhoudkundig eigen vermogen over de partieel gesplitste vennootschap en de verkrijgende vennootschap het aangewezen is rekening te houden met de fiscale toewijzing van de verschillende bestanddelen van het fiscaal eigen vermogen van de partieel gesplitste vennootschap.

Bij een partiële splitsing behoudt de aandeelhouder van de partieel gesplitste vennootschap al zijn aandelen in de partieel gesplitste vennootschap en verkrijgt hij, in verhouding tot zijn aandeelhouderschap in de partieel gesplitste vennootschap, nieuwe aandelen uitgegeven door de verkrijgende vennootschap. Om op fiscaal vlak in hoofde van de aandeelhouder de partiële splitsing op dezelfde wijze te behandelen als een splitsing, bevat artikel 45, § 1, derde lid WIB 1992 een fiscale fictie waarbij de aandeelhouder geacht wordt de aandelen van de partieel gesplitste vennootschap om te ruilen tegen diezelfde aandelen en nieuwe aandelen in de verkrijgende vennootschap.

De CBN is van oordeel dat het boekhoudkundig continuïteitsprincipe dat in artikel 41, § 1, tweede lid van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 is vastgelegd voor de aandeelhouders van een gesplitste vennootschap, eveneens bij voorkeur moet worden toegepast in hoofde van de aandeelhouders van een partieel gesplitste vennootschap. Aldus zal ook op boekhoudkundig vlak de fictie worden gehanteerd dat de aandeelhouder zijn aandelen in de partieel gesplitste vennootschap omruilt tegen diezelfde aandelen en nieuwe aandelen in de verkrijgende vennootschap. De boekwaarde van de aandelen in de partieel gesplitste vennootschap zal na de partiële splitsing dus worden

opgedeeld over diezelfde aandelen in de partieel gesplitste vennootschap en de nieuwe aandelen in de verkrijgende vennootschap. De opdeling van deze boekwaarde dient te gebeuren pro rata van de reële waarde van het vermogen dat door de partieel gesplitste vennootschap wordt behouden en het vermogen dat aan de verkrijgende vennootschap wordt overgedragen.

Om dit alles te illustreren baseert de CBN zich op de voorbeelden die zij heeft uitgewerkt in het advies aangaande splitsingen.

Conclusie

De adviezen van de CBN aangaande splitsingen en partiële splitsingen vormen een bevestiging van de praktijk die zich over de jaren heen heeft ontwikkeld. Bij gebreke aan wettelijke bepalingen was men immers genoodzaakt een oplossing te zoeken voor de problemen die zich voordeden. Het is dan ook toe te juichen dat deze praktijk nu door de CBN wordt bevestigd.

Wat de interpretatie van artikel 78, § 6 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 bij belastingneutrale moeder-dochter fusies betreft, komt de CBN verrassend uit de hoek. De verruiming van de mogelijkheden om aan de fiscale onaantastbaarheidsvoorwaarde te voldoen en waarbij correctieboekingen na de fusie kunnen worden beperkt, lijken de verwerking van een moeder-dochter fusie eenvoudiger te maken. Men mag echter niet vergeten dat men bij de toepassing van deze nieuwe benadering dubbel zal moeten uitkijken dat de verwerking in de fiscale aangifte op een correcte wijze gebeurt.

Analyse des nouveaux avis de la Commission des Normes Comptables relatifs aux fusions et scissions (partielles)

Résumé

Dans le cas d'une fusion mère-fille, des écritures de correction peuvent s'avérer nécessaires après la fusion afin de remplir la condition d'immunité fiscale des réserves exonérées de la société absorbée. La Commission des Normes Comptables (CNC) prévoit de nouvelles possibilités, dans le cadre desquelles la constitution de réserves immunisées complémentaires, mises à charge du compte de résultats, est limitée autant que possible.

Selon la CNC, le principe de la continuité comptable ne s'applique pas uniquement aux fusions internes, mais également aux fusions transfrontalières.

En ce qui concerne le traitement comptable des opérations de scission, la CNC est d'avis que lors de la répartition des capitaux propres comptables, il faudrait tenir compte de la qualification fiscale. Dans le chef de l'actionnaire, la valeur comptable des actions détenues dans la société scindée est répartie entre les actions acquises dans les sociétés bénéficiaires au prorata de la valeur réelle du patrimoine transféré à chacune des sociétés bénéficiaires.

La CNC confirme qu'il est préférable de comptabiliser une scission partielle par application du principe de la continuité comptable.

Analysis of the new advises of the Belgian Commission for Accounting Standards on mergers and (partial) divisions

Summary

In order to satisfy the intangibility condition regarding the tax-free reserves of the absorbed subsidiary at the level of its absorbing parent company, corrective accounting entries may be necessary after the merger has taken place. The Commission for Accounting Standards provides new possibilities whereby the creation of additional tax-free reserves using the profit and loss account may be reduced.

According to the Commission, the principle of accounting continuity applies not only to domestic mergers, but also to cross-border mergers.

With respect to the accounting treatment of divisions, the Commission holds that the divided company's equity should be attributed to the receiving companies in accordance with the allocation of its fiscal equity. At the level of the divided company's shareholders, the book value of the participation in this company is split between the participations in the receiving companies in proportion to the market values of the net assets transferred to these receiving companies.

The Commission confirms its preference that the accounting treatment of a partial division should be based on the principle of accounting continuity.



La publication et la communication des décisions disciplinaires au regard des attentes liées à la transparence



Stéphane Folie
Conseiller juridique à l'Institut
des Réviseurs d'Entreprises⁽¹⁾

Un réviseur d'entreprises fait l'objet d'une sanction disciplinaire pour ne pas avoir respecté la déontologie professionnelle concernant la communication d'un dossier au confrère qui lui succède. Bien que répréhensible, ce fait n'est pas nécessairement le plus grave que les instances disciplinaires ont à connaître. A l'instar d'autres professions réglementées, la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007 (ci-après la loi coordonnée du 22 juillet 1953) impose que cette décision fasse l'objet de mesures de publicité. Dès lors, de nombreuses questions surgissent. La sanction disciplinaire nominative sera-t-elle intégralement publiée sur un site web et sera-t-elle indexée par un célèbre moteur de recherche qui en permettra la consultation à l'infini? Le plaignant en sera-t-il informé et quel usage pourra-t-il en faire dans le cadre d'une éventuelle procédure civile? Un tiers à la procédure pourra-t-il faire état de ce manquement pour retirer l'agrément qu'il avait accordé à ce réviseur d'entreprises? Voilà des exemples de questions auxquels nous tâcherons de répondre.

Introduction

Il est enseigné que le droit disciplinaire d'une profession libérale est constitué d'un ensemble de règles, de normes de conduite permettant d'assurer le bon fonctionnement de la profession remplissant généralement une mission d'intérêt général en la protégeant des abus internes⁽²⁾. Le droit disciplinaire vise à sanctionner un comportement professionnel mais n'est pas destiné à permettre ni à favoriser l'indemnisation d'une partie préjudiciée laquelle doit intervenir par le biais d'une procédure judiciaire.

On qualifie en général le droit disciplinaire de droit « *sui generis* », ne s'apparentant ni au droit civil ni au droit pénal⁽³⁾ et qui se distingue de ces deux disciplines essentiellement par l'absence de moyen d'investigation et de contrainte dans le chef de la partie poursuivante d'une part, et le devoir de loyauté et de sincérité imposé au titulaire d'une profession libérale envers son Ordre professionnel ou envers les instances disciplinaires d'autre part. Ce devoir de loyauté et de sincérité a pour conséquence, dans une certaine mesure, de priver le professionnel de la faculté de se prévaloir du droit au silence, du droit de ne pas participer à sa propre incrimination étant des droits généralement reconnus à tout citoyen impliqué dans une procédure pénale. En contrepartie de cette charge, il est admis que la procédure disciplinaire présente un caractère confidentiel, qu'elle a vocation à ne pas être diffusée vers le monde extérieur ce qui lui vaut par ailleurs d'essuyer fréquemment le reproche, souvent injustifié, d'être corporatiste et de manquer de transparence.

Le concept de transparence, cette exigence d'ouverture, de communication et d'information souhaitée par les tiers, a pris une place importante dans tous les secteurs de la vie en société et notamment en matière financière où il s'est vu matérialisé par diverses législations (déclaration de transparence imposée aux actionnaires, etc.). En matière financière, ce concept renvoie à la diffusion d'informations en faveur des consommateurs de produits financiers en vue d'assurer l'efficacité, l'intégrité et la sécurité des marchés financiers⁽⁴⁾. La crise financière survenue de manière aiguë à l'automne de l'année 2008 aura, à terme, certainement pour conséquence de renforcer un certain nombre d'exigences imposées aux différents acteurs intervenants en matière financière⁽⁵⁾. Echaudés par les événements de l'année 2008, les différents régulateurs ou organes de supervision publique, les *stakeholders* voire même le grand public entendent être informés complètement de tout événement susceptible de pouvoir influencer l'exercice de leurs compétences ou leur jugement. Dès lors, que ce soit en Belgique ou à l'étranger, des voix se font entendre, au nom de la transparence, afin que les décisions disciplinaires infligées aux auditeurs, dont la mission relève de l'intérêt public, fassent l'objet d'une publication nominative et soient plus largement communiquées vers le monde extérieur⁽⁶⁾.

La présente contribution a pour objectif de tenter de cerner les possibilités mais également les limites des exigences de transparence concernant la publication et la communication des décisions disciplinaires relatives aux réviseurs d'entreprises, au regard des contraintes imposées dans le cadre d'une procédure disciplinaire.

- 1 Les présentes considérations n'engagent que leur auteur.
- 2 J. DU JARDIN, « Principes généraux » in *Le droit disciplinaires des ordres professionnels*, CUP, Bruxelles, Larcier, 2004, p.11.
- 3 La Cour d'arbitrage (à présent Cour constitutionnelle) a reconnu dans un arrêt n° 129/99 du 7 décembre 1999 la différence de traitement fondée sur un critère objectif entre les personnes faisant l'objet de poursuites pénales et celles faisant l'objet de poursuites disciplinaires.
- 4 Y. DE CORDT, « Le contrôle des comptes : un acte fondamental en matière de transparence », in *Le nouveau visage du contrôle des comptes et du révisorat d'entreprises : Après la directive 2006/43 et sa transposition en droit belge*, Bruxelles, Bruylant, 2007, p. 28.
- 5 L'on pense par exemple aux réflexions actuellement menées au sujet des bonus, des parachutes dorés.
- 6 O. DUFOUR, « La transparence disciplinaire en question », *Option Finance*, n° 1030, 25 mai 2009, p. 14.

La publication de décisions disciplinaires nominatives et particulièrement via internet

A Généralités

Le débat relatif à la publication des décisions disciplinaires remonte à la publication de la Recommandation européenne du 15 novembre 2000 relative aux exigences minimales en matière de contrôle de qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne⁽⁷⁾ laquelle précise que la publication de résultats des contrôles de qualité, sans désigner nommément aucun cabinet d'audit, suffirait à assurer une publicité suffisante. Bien que la question ait encore fait débat par la suite, la Directive 2006/43/CE du Parlement et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés⁽⁸⁾ et le législateur belge lorsqu'il a transposé cette dernière, ont maintenu, moyennant quelques tempéraments, le caractère anonyme des publications en matière disciplinaire.

Les défenseurs de la publication nominative des décisions disciplinaires arguent du fait que la fonction d'intérêt général remplie par le réviseur d'entreprises impose que les manquements qui peuvent lui être reprochés puissent être connus du plus grand nombre en vue, in fine, de garantir le haut degré de qualité de la certification financière.

S'il semble légitime de prendre en considération les impératifs liés à la transparence de l'ensemble de l'activité économique, en ce compris les activités du réviseur d'entreprises, cette situation ne peut également occulter les droits et garanties juridiques dont bénéficie le professionnel au même titre que n'importe quel titulaire d'une profession libérale voire même que tout citoyen.

Il semble, tout d'abord, que la publication nominative des décisions disciplinaires se heurterait à l'actuelle jurisprudence constante de la Cour de cassation, laquelle reconnaît le droit à la discrétion de l'instruction et du jugement des causes disciplinaires comme étant un principe général de droit⁽⁹⁾. En ce faisant, la Cour de cassation ne fait que confirmer la spécificité du droit disciplinaire et entend conserver l'équilibre entre les droits et obligations du professionnel.

Outre la jurisprudence de la Cour de cassation, il y a lieu, ensuite, d'examiner les difficultés particulières qu'engendreraient la publication nominative des décisions disciplinaires particulièrement au regard du secret professionnel et du droit à l'oubli.

B Secret professionnel

La publication intégrale des décisions disciplinaires pose inmanquablement des questions en matière de respect du secret professionnel. Il est unanimement admis que le professionnel ne peut invoquer le secret professionnel vis-à-vis des instances disciplinaires de l'ordre réglementé dont il fait partie. Le professionnel a le devoir de vérité et de sincérité

envers les instances disciplinaires sur lesquelles le secret professionnel se trouve reporté⁽¹⁰⁾. La publication intégrale et nominative des décisions disciplinaires pourrait engendrer la divulgation d'informations concernant l'entreprise contrôlée normalement couvertes par le secret professionnel. Une telle situation risquerait de mettre à mal la confiance devant exister entre l'entreprise et le réviseur d'entreprises ce qui risque de priver l'auditeur de certaines informations et d'aboutir à une diminution de la qualité de l'attestation délivrée.

Il ne serait pas plus satisfaisant de procéder à la publication d'une décision nommant le réviseur d'entreprises mais en ne faisant pas état de l'identité du client. En effet, une telle publication n'empêchera pas nécessairement l'identification de ce dernier par la lecture des éléments de la cause combinée à l'identité de son commissaire laquelle est connue par le biais des publications faites au *Moniteur belge*. Serait-il dans cette hypothèse impensable, par exemple, que le Ministère des finances se saisisse ensuite, à l'encontre de la société, d'éléments portés à sa connaissance par la consultation des décisions publiées de manière nominative? Si le pacte de confidentialité venait à être rompu, ne peut-on pas imaginer que la société ou le client concerné reprochent au réviseur d'entreprises d'avoir violé son secret professionnel en répondant de manière complète et sincère aux questions posées dans le cadre de la procédure disciplinaire.

On le voit, le secret professionnel, consacré par l'article 458 du Code pénal considéré comme étant une disposition d'ordre public, est une valeur fondamentale et supérieure qui ne peut être niée aussi simplement sur l'autel de la transparence. Le Procureur général J. DU JARDIN est d'ailleurs péremptoire lorsqu'il affirme que « *le secret professionnel – dont on a dit et écrit qu'il était absolu – constitue aussi une entrave importante à la transparence. Il ajoute ensuite « Il ne peut être question de le sacrifier »*⁽¹¹⁾.

C Droit à l'oubli et droit au respect de la vie privée

Il y a lieu d'examiner les difficultés juridiques engendrées par la publication de sanctions disciplinaires, notamment via la diffusion sur un site internet en s'interrogeant sur les conséquences que peuvent avoir la publication *on line* d'une décision disciplinaire et de l'usage qui pourrait en être fait par un tiers.

Il est intéressant de rappeler que le principe de la publication d'une décision judiciaire est de faire connaître la réponse donnée à un comportement et de favoriser la connaissance de la jurisprudence mais n'a pas pour objet de rappeler indéfiniment la sanction infligée à la personne condamnée.

La mise en ligne d'une décision disciplinaire sur un site internet permet son indexation dans un moteur de recherche lequel permettra à un tiers faisant preuve d'un peu de curiosité de (re)prendre connaissance de cette décision alors même qu'elle ne serait plus disponible à la consultation sur le

7 J.O.U.E., L 91 du 31 mars 2001, p. 91-97.

8 J.O.U.E., L 157 du 9 juin 2006, p. 87-107.

9 A. BOSSUYT, « Les principes généraux du droit dans la jurisprudence de la Cour de cassation », *J.T.*, 2005, p. 733.

10 E. VANDERSTAPPEN, « Exceptions au secret professionnel » in *Le secret professionnel du réviseur d'entreprises*, Bruges, la Charte, 2009, p. 48 lequel cite notamment Cass., 12 mai 1977, Pas., I, p. 299.

11 J. DU JARDIN, « La transparence en matière disciplinaire », in *L'avocat et la transparence. Acte du congrès de l'OBFG du 3 novembre 2005*, Bruxelles, Bruylant, 2006, p. 95.

Les possibilités offertes par le réseau internet et les performances des moteurs de recherche permettant d'accéder en permanence aux noms des parties sont sans commune mesure avec la publicité habituelle d'une décision de justice.

site l'ayant originairement mise en ligne. Les possibilités offertes par le réseau internet et les performances des moteurs de recherche permettant d'accéder en permanence aux noms des parties sont sans commune mesure avec la publicité habituelle d'une décision de justice⁽¹²⁾. La mise en ligne des décisions disciplinaires peut empêcher que la décision concernée tombe dans l'oubli. La question examinée ici vise précisément à savoir si tout citoyen faisant l'objet d'une condamnation ne dispose pas du *droit à l'oubli*?

Parmi les protections dont bénéficie tout citoyen figurent notamment les dispositions de la Convention européenne des droits de l'Homme dont l'application à la phase de jugement de la procédure disciplinaire n'est à présent plus contestable⁽¹³⁾. Outre le droit à un procès équitable prévu à l'article 6, la convention garantit en son article 8 le droit au respect de la vie privée. Ce droit est également protégé par l'article 22 de la Constitution belge ainsi que par l'article 19 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

La définition donnée à la notion de « *vie privée* » couvre les actes accomplis par un citoyen dans le cadre de son activité professionnelle⁽¹⁴⁾. En effet, la notion de vie privée telle qu'elle est garantie ne s'oppose pas à la notion « *d'activité professionnelle* » mais bien à celle de « *personne publique* ». Les actes posés par un professionnel n'ont dès lors pas vocation à être perpétuellement débattus sur la place publique à moins qu'ils émanent d'une personne dont la profession l'expose directement à l'opinion publique (mandats politiques...).

La jurisprudence a dégagé de ces dispositions la notion du « *droit à l'oubli* » étant le droit consistant « *à assurer à l'individu dont la vie n'est pas consacrée à une activité publique, le secret et la tranquillité sans lesquels le libre développement de sa personnalité serait entravé* »⁽¹⁵⁾. Le contenu de ce droit empêche que des faits, fussent-ils fautifs et sanctionnés, puissent être évoqués ou rappelés perpétuellement à l'encontre d'un réviseur d'entreprises ayant fait l'objet d'une sanction disciplinaire. L'objectif de la sanction disciplinaire ne vise nullement à soumettre les éléments d'un dossier à la curiosité populaire ni à permettre une sorte de « *seconde sanction* » à vocation indéfinie dans le temps pouvant être rappelée sans cesse à l'intéressé. L'objectif du droit disciplinaire consiste uniquement à stigmatiser et sanctionner un comportement mais il ne peut être question que des tiers puissent en permanence faire remémorer les faits. Ceci aurait pour conséquence de nuire de manière durable à la réputation professionnelle de l'intéressé, même après un éventuel effacement de la peine ou une réhabilitation⁽¹⁶⁾, et pourrait emporter des effets bien plus graves qu'une peine disciplinaire légère ou même qu'une suspension temporaire d'exercer la profession. Une sanction disciplinaire, parfois mineure, publiée de manière nominative sur internet ne risquerait-elle pas de se transformer en une espèce de « *peine de mort professionnelle* » ce qui serait bien souvent démesuré par rapport aux faits sanctionnés d'autant plus que le droit disciplinaire des réviseurs d'entreprises érige de manière systé-

matique la faute technique en une faute déontologique.

La publication nominative sur un site internet des décisions prononcées par des instances disciplinaires se heurterait incontestablement au caractère confidentiel de la procédure disciplinaire, au droit à l'oubli consacré par des normes supérieures. De manière toute aussi fondamentale, une telle publication mettrait en danger le secret professionnel du réviseur d'entreprises et pourrait ruiner la confiance devant exister entre la société auditée et l'auditeur. Les tribunaux civils pourraient par ailleurs être saisis en vue de faire respecter ces droits. Ces objections amènent à penser qu'il n'est nullement acquis que la qualité de l'information financière se trouverait renforcée par la publication nominative des sanctions disciplinaires concernant les réviseurs d'entreprises.

Pour les mêmes raisons, il semble également que la publication nominative des décisions disciplinaires sur un support papier doit également être prohibée, nonobstant le fait qu'elle bénéficie d'une diffusion plus restreinte et est moins facilement accessible.

La publication de décisions disciplinaires rendues anonymes

Une option moins radicale que la première est de procéder à la publication des décisions disciplinaires rendues anonymes. Un tel procédé permet de rencontrer l'argument selon lequel, la diffusion des sentences disciplinaires poursuit un objectif scientifique et pédagogique, en permettant aux professionnels de prendre connaissance des fautes stigmatisées par les instances disciplinaires. Une telle publication rendue anonyme constitue également un message vers le monde extérieur en portant publiquement à la connaissance des tiers intéressés les fautes constatées au sein de la profession et la réponse disciplinaire qui y est apportée.

C'est dans cette voie que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises s'est engagé, depuis 2004, en procédant systématiquement à la publication sur son site internet de toutes les décisions disciplinaires rendues anonymes. Dans un souci d'objectivité, le site internet indique également si la décision est susceptible de faire l'objet d'une voie de recours ou encore si elle est frappée d'appel ou d'un pourvoi en cassation. Le législateur belge a estimé, par le biais de l'article 75 de la loi coordonnée du 22 juillet 1953, que la publication anonyme des décisions disciplinaires rencontre l'exigence de publicité imposée par l'article 30.3 de la Directive 2006/43/CE du Parlement et du Conseil du 17 mai 2006.

Il y a lieu d'ajouter que l'article 75, § 2 de la loi permet aux instances disciplinaires de faire procéder à la publication de leur décision ainsi qu'en décident les modalités d'application. Il ne fait aucun doute que les instances disciplinaires pourraient faire procéder à la publication nominative d'une décision moyennant motivation. L'expérience montre

12 E. LESUEUR DE GIVRY, « La question de l'anonymisation des décisions de justice » in *Rapport annuel de la Cour de cassation (fr)*, 2000, disponible sur <http://www.courdecassation.fr/publications>.

13 Cour Européenne des Droits de l'Homme, OLUJIC c/ CROATIE, 5 février 2009, n° 22330/05, disponible sur www.echr.coe.int.

14 D. GOMIEN, *Vademecum de la Convention européenne des droits de l'homme*, Editions du Conseil de l'Europe, 2005, p. 84.

15 Civ. Bruxelles, 30 juin 1997, *J.T.*, 1997, p. 710 ; Civ. Namur, 17 novembre 1997, *J.L.M.B.*, 1998, p.781 et la note d'A. STROWEL, « Liberté de rappeler des faits contre droit au silence : les contretemps de la presse », *J.L.M.B.*, 1998, p.785.

16 L'effacement automatique après cinq ans des sanctions d'avertissement et de réprimande et la possibilité de demander la réhabilitation sont prévus par l'article 32 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance, le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises.

cependant que les instances disciplinaires n'ont encore jamais eu recours à cette faculté. Faut-il y voir un lien avec les difficultés et les objections soulevées ci-avant?

Notons encore qu'un résumé des décisions disciplinaires était également publié chaque année dans le rapport annuel de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises accompagné d'un résumé didactique des décisions sous la plume d'un professeur d'université. A l'avenir, cette publication se fera toujours sur une base annuelle à l'initiative de la Fondation privée « Centre d'Information du Révisorat d'Entreprises » (ICCI)⁽¹⁷⁾.

Les différentes actions énoncées permettent, d'une part, de rencontrer l'argument selon lequel les décisions disciplinaires relatives à une profession relevant de l'intérêt public doivent faire l'objet d'une certaine diffusion et d'autre part de garantir les droits élémentaires dont doit pouvoir bénéficier le professionnel.

La communication de décisions disciplinaires ou d'informations à caractère disciplinaire

Après avoir examiné la publication des décisions disciplinaires, il nous faut examiner la possibilité de communiquer des décisions disciplinaires ou des informations à caractère disciplinaires à l'égard des tiers.

A La communication aux organes de supervision publique et aux institutions visées par l'article 35, § 2 de la loi du 22 juillet 1953

Bien que ces communications émanent des instances disciplinaires elles-mêmes et non pas de l'Institut, il y a lieu de rappeler ici que les articles 61 et 64 de la loi coordonnée du 22 juillet 1953 prévoient la notification des décisions disciplinaires aux organes de supervision publique que sont la Chambre de renvoi et de mise en état (CRME) et le Procureur général près la Cour d'appel. La communication faite à l'égard de ces deux organes se justifie totalement dans la mesure où c'est la CRME qui a décidé du renvoi devant les instances disciplinaires et dans la mesure où le Procureur général dispose de la faculté d'exercer les voies de recours à l'encontre de la décision.

L'usage que ces organes de supervision publique pourront faire de ces décisions sera exclusivement disciplinaire. Il n'est, par exemple, pas possible que le Procureur général utilise des éléments dont il a pris connaissance de la cadre d'une procédure disciplinaire pour diligenter ou compléter une action pénale⁽¹⁸⁾. En conséquence, il a également été jugé que les instances disciplinaires ne peuvent faire application de l'article 29 du Code d'instruction criminelle et dénoncer au Parquet des infractions pénales dont elles auraient pris connaissance⁽¹⁹⁾. Ces restrictions visent ici encore à protéger le secret professionnel et le pacte de confidentialité.

L'article 35, § 2 de la loi coordonnée du 22 juillet 1953 prévoit une dérogation au secret professionnel imposé à l'Institut et à ses organes, en autorisant la communication d'informations permettant l'exercice de leurs compétences respectives vers le Conseil supérieur des Professions économiques (CSPE), le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire, à la CRME et à la Commission Bancaire, Financière et des Assurances (CBFA). Les textes ne précisent pas si ces communications doivent être effectuées systématiquement ou au contraire à la requête des organes énumérées limitativement. Il nous semble néanmoins difficile d'imposer à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises de s'interroger, à l'occasion du prononcé de chaque procédure disciplinaire, sur le point de savoir si les questions visées dans la décision entrent dans le champ des compétences des ces organismes. La loi ne précise pas non plus à quels stades de la procédure les informations visées peuvent être échangées.

Cette disposition ne pêche-t-elle dès lors pas par excès de laconisme? Par exemple, si l'Institut des Réviseurs d'Entreprises communiquait une décision disciplinaire *in extenso* vers la CBFA au motif que le réviseur d'entreprises concerné est agréé, n'existe-t-il pas un risque de violation du secret professionnel de l'auditeur et de conflits d'intérêts si la société auprès de laquelle était exercé le mandat donnant lieu aux poursuites disciplinaires tombe également dans le champ des compétences exercées par la CBFA? Est-il impensable que, dans le cadre de ses activités de contrôle prudentiel, la CBFA fasse usage d'informations recueillies à l'occasion de la lecture d'une décision disciplinaire concernant le commissaire de cette société? Quelle serait la réaction et l'impact sur la confiance de la part d'une société inquiétée à la suite de la divulgation d'informations faite par leur commissaire dans le cadre d'une procédure disciplinaire?

Si l'on considère que l'Institut est tenu de communiquer des informations disciplinaires relatives à un réviseur d'entreprises agréé auprès de la CBFA, n'y aurait-il pas lieu de limiter cette communication au seul dispositif de la décision coulée en force de chose jugée? S'il se conçoit aisément qu'un tel organisme puisse être informé d'une sanction disciplinaire ou même du passé disciplinaire des réviseurs d'entreprises disposant de son agrément, ne pourrait-on imaginer qu'il sollicite auprès du réviseur d'entreprises agréé, « une attestation négative » qui ferait office de « casier disciplinaire » et qui serait délivrée sur demande par l'Institut directement au réviseur d'entreprises concerné qui en ferait alors l'usage qui lui convient?

Pour le surplus, il semble qu'à défaut ou en dehors des dispositions légales expresses, l'ordre professionnel n'est pas habilité à faire la moindre communication en matière disciplinaire, même si cette demande émane du pouvoir exécutif, législatif ou judiciaire, d'un organe participant à la supervision publique de la profession ou d'une autorité administrative attribuant un agrément ou exerçant une compétence particulière. Cette affirmation semble être confirmée par la lecture de l'article

L'objectif de la sanction disciplinaire ne vise nullement à soumettre les éléments d'un dossier à la curiosité populaire ni à permettre une sorte de « seconde sanction » à vocation indéfinie dans le temps pouvant être rappelée sans cesse à l'intéressé.

La publication nominative sur un site internet des décisions prononcées par des instances disciplinaires se heurterait incontestablement au caractère confidentiel de la procédure disciplinaire, au droit à l'oubli consacré par des normes supérieures. De manière tout aussi fondamentale, une telle publication mettrait en danger le secret professionnel du réviseur d'entreprises et pourrait ruiner la confiance devant exister entre la société auditée et l'auditeur.

17 www.icci.be.

18 Cass., 3 juin 1976, *J.T.*, p. 644.

19 Cass., 29 mai 1986, *Pas.*, I, p. 1194.

36 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant le règlement de discipline des réviseurs d'entreprises (ci-après l'arrêté royal du 26 avril 2007), qui sous le chapitre « *de l'information des tiers* » n'organise de communication qu'avec le plaignant lequel à lui seul recouvre cette qualification de « *tiers* ».

B La communication faite au plaignant

La question de la place du plaignant dans le déroulement d'une procédure disciplinaire est quelque peu singulière. En effet, si d'une part, il semble normal que le plaignant, qui est à l'origine de la procédure, puisse à tout le moins être informé des suites données à sa plainte, il arrive fréquemment, d'autre part, que les faits qu'il a dénoncés conduisent à l'appréciation de pratiques professionnelles allant au-delà de l'objet de la plainte. Ces développements ne concernent nullement le plaignant qui ne doit pas en être informé. La doctrine considère que le plaignant ne peut prendre part à la procédure disciplinaire étant donné que cette action ne peut rien lui apporter car c'est uniquement devant les juridictions civiles et pénales qu'il pourra faire valoir ses droits⁽²⁰⁾. Ceci confirme la doctrine du Procureur général J. DU JARDIN qui estime : « *qu'il faut éviter que le plaignant, extérieur à la profession, puisse participer à la procédure disciplinaire, voire s'y immiscer* »⁽²¹⁾.

Il ne saurait dès lors être question de communiquer au plaignant une décision disciplinaire dans son entièreté. L'arrêté royal du 26 avril 2007 a réglé précisément la situation du plaignant et énumère les seules communications pouvant être faites au plaignant.

Ainsi, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises est tenu de notifier au plaignant sa décision de ne pas saisir les instances disciplinaires. Lorsqu'une plainte est en cours d'examen ou qu'aucune décision coulée en force de chose jugée n'a été prononcée, le Conseil peut uniquement indiquer au plaignant qui en ferait la demande, qu'aucune décision finale n'a encore été prise. Enfin, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises communique, au plaignant qui en fait la demande, uniquement le dispositif de la décision coulée en force de chose jugée à l'exclusion de tout développement relatif aux faits de la cause. Dans cette dernière hypothèse, il y a lieu d'ajouter que l'article 36 prévoit également l'obligation pour l'Institut des Réviseurs d'Entreprises d'indiquer au plaignant la faculté qui lui est reconnue de demander l'autorisation au Procureur général de recevoir la copie de la décision. Le Procureur général dispose en effet du pouvoir de délivrer une copie intégrale ou partielle de la décision en appréciant les impératifs liés au respect du secret professionnel du réviseur d'entreprises.

Comme nous l'avons indiqué ci-avant, les textes applicables n'organisent la communication systématique des décisions disciplinaires dans le chef de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, à l'exclusion de toute autre personne, qu'avec la Chambre de renvoi et de mise en état, le Procureur général

près la Cour d'appel et avec le plaignant. Hormis les notifications prévues par la loi, les instances disciplinaires et le Conseil de l'Institut ne peuvent faire état de la moindre information à caractère disciplinaire.

C L'accès aux documents administratifs

Une réponse bien souvent négative devant être apportée aux possibilités de délivrer la copie des décisions disciplinaires, la question se pose de savoir si un tiers ou le plaignant dispose de la faculté d'obtenir d'un ordre professionnel la communication de documents préparatoires à l'action disciplinaire. Dans ce cadre, l'on peut s'interroger sur la question de savoir si la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration concrétisant l'article 32 de la Constitution, ne pourrait être invoquée avec succès par un tiers souhaitant contourner les obstacles que nous venons d'exposer.

L'article 32 de la Constitution énonce que : « *Chacun a le droit de consulter chaque document administratif et de s'en faire remettre copie, sauf dans les cas et conditions fixées par la loi, le décret ou la règle visée à l'article 134* ». La loi du 11 avril 1994 a donné un contenu à cette disposition constitutionnelle et organise les conditions dans lesquelles une autorité administrative doit permettre l'accès à ses documents administratifs.

S'il est admis que les ordres professionnels peuvent être considérés comme des autorités administratives tombant sous le champ d'application de la loi relative à la publicité de l'administration⁽²²⁾, il n'en demeure pas moins que cette qualification dépend des compétences exercées par l'ordre professionnel. La qualité d'autorité administrative est reconnue aux institutions de droit public ou privé, créées ou non par la loi, pour autant qu'elles exercent, dans le cas d'espèce, des compétences d'intérêt général et prenant une décision ayant force obligatoire. Le Conseil d'état a estimé que l'autorité administrative se définit par référence à l'autorité de puissance publique qu'elle exerce en vue de protéger l'intérêt général⁽²³⁾.

La qualité d'autorité administrative sera donc appréciée variablement selon l'exercice des compétences. Il y a donc lieu de distinguer l'action de l'ordre professionnel lorsqu'il s'agit d'une action à portée disciplinaire, réglementaire ou lorsqu'il adopte une décision de type administrative ayant des conséquences individuelles. A titre d'exemple, la décision d'un ordre professionnel relative à l'accès à la profession, au registre public, à l'honorariat sont des décisions administratives pouvant faire l'objet d'un recours devant le Conseil d'état. Les différents documents préparatoires à cette décision administrative (procès-verbaux, compte-rendus, statistiques, circulaires...) devraient pouvoir faire l'objet d'une communication vers l'intéressé qui en ferait la demande conformément à la loi du 11 avril 1994. Néanmoins, l'autorité administrative reste libre de refuser l'accès demandé moyennant une décision qu'elle devra notifier à l'intéressé et qui pourra faire l'objet d'un recours devant la Com-

20 P. DEFOURNY, « Eclairages et actualités sur le droit disciplinaire des avocats » in *Le droit disciplinaire*, Louvain-la-Neuve, Anthémis, 2009, p. 76.

21 J. DU JARDIN, « Principes généraux » in *Le droit disciplinaire des ordres professionnels*, CUP, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 23.

22 P. LEWALLE, L. DONNAY, G. ROSOUX, « L'accès aux documents administratifs, un itinéraire sinueux », in *L'accès aux documents administratifs*, sous la direction de D. RENDERS, Bruxelles, Larcier, 2008, p. 80.

23 Cons. Etat, 27 juillet 1979, Scheuermann c/ Limburgs Universitair Centrum, n°19.776, *Rec.*, p. 851.

mission d'Accès aux Documents Administratifs (CADA) compétente.

Par contre lorsqu'il intervient dans le cadre d'une enquête à vocation répressive, l'ordre professionnel perd sa qualité d'autorité administrative. Il s'en suit que l'ensemble des documents préparatoires, des travaux d'enquête, des délibérations du Conseil et généralement toutes les décisions prises dans le cadre d'une enquête à vocation disciplinaire nous semblent être exclus du champ d'application des dispositions visant la communication de documents administratifs. Sur cette base, ni le réviseur d'entreprises ni le plaignant ne disposent de la possibilité de contraindre le Conseil de donner accès aux documents préparatoires à la saisine de l'instance disciplinaire et dont le Conseil n'a pas estimé utile de faire état ni de les déposer au dossier transmis à l'instance disciplinaire.

Il ne fait aucun doute, au regard des critères dégagés, que les instances disciplinaires ne constituent pas une autorité administrative et qu'elles ne peuvent dès lors effectuer aucune communication ni permettre l'accès à ses dossiers sur la base de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration⁽²⁴⁾.

Une dernière question peut être envisagée dans le cadre de l'accès aux documents administratifs. Un tiers peut-il être autorisé, en justifiant ou non d'un intérêt, à accéder aux documents administratifs détenus par un ordre professionnel? La réponse doit être nuancée. La loi du 11 avril 1994 permet assurément qu'une telle demande soit introduite mais il appartiendrait à l'ordre, conformément à l'article 6 de la loi, de vérifier si cette demande est suffisamment précise, n'est manifestement pas abusive et ne heurte pas certains intérêts supérieurs tel que le secret professionnel ni les différentes dispositions protégeant la vie privée. Le droit d'accès à l'information doit en effet se concilier avec les intérêts légitimes et fondamentaux d'autrui et implique un processus de mise en balance des intérêts respectifs⁽²⁵⁾. Un recours contre une décision de refus est également ouvert dans cette hypothèse.

Conclusion et pistes de réflexion

Comme nous l'avons abordé au moment de l'introduction de cette contribution, le droit disciplinaire repose sur un équilibre entre, d'une part, une autorité poursuivante ne disposant que de peu de moyens d'investigation et d'aucun moyen de contrainte, et d'autre part, le professionnel poursuivi tenu au devoir de loyauté et de sincérité mais bénéficiant du caractère confidentiel de la procédure et des décisions disciplinaires.

La question qui se pose au travers de la pratique quotidienne est de savoir si cette confidentialité peut être mise à mal au nom de la transparence envers le plaignant, les tiers et envers certains organes participant à la supervision de la profession ou accordant des agréments aux réviseurs d'entreprises. Cette réflexion mérite de mettre en balance

les intérêts et les droits du réviseur d'entreprises concerné avec ceux des tiers qu'ils soient plaignants, institutionnels ou encore stakeholders.

Cette réflexion doit être menée en sachant que le choix qui serait opéré vers une transparence partielle ou totale du droit disciplinaire remettrait en cause l'équilibre actuel et risquerait de conduire les professionnels intéressés à exiger le bénéfice de l'entière des droits et garanties de la procédure et des droits de la défense accordés par des dispositions supérieures et internationales qui sont également susceptibles d'être protégées par les tribunaux de l'ordre judiciaire.

En effet, comme l'indique la doctrine, ce choix « *est possible, peut-être souhaitable, mais s'il est opéré, il faut qu'il soit total et sans réserve. (...) Si l'on opte pour le caractère traditionnel de la procédure disciplinaire, il faut continuer à en observer une confidentialité absolue, tout au moins en ce qui concerne les sentences*⁽²⁶⁾ ».

Envisager la problématique de la publication des décisions disciplinaires sans inclure dans la réflexion les éléments juridiques inhérents à la nature du droit disciplinaire pourrait constituer un danger réel, à terme, pour l'efficacité même de ce droit et par voie de conséquence, pour la supervision publique. Nous pensons, à titre personnel, que le passage d'une procédure disciplinaire à la conception classique vers la procédure disciplinaire « transparente » de type « pénale » dénaturerait la procédure et entraînerait presque inmanquablement, comme effet collatéral non voulu, une réduction de l'efficacité de la supervision publique. Il semble dès lors que la situation actuelle prévoyant la diffusion des décisions disciplinaires rendues anonymes et la communication strictement limitée des informations disciplinaires assurent la fonction dissuasive et didactique du droit disciplinaire tout en respectant, à la fois, le pacte de confidentialité sous-tendant la procédure disciplinaire et les intérêts légitimes des tiers.

Comme cela a été ébauché, diverses adaptations pourraient rencontrer certaines exigences de transparence souhaitées tout en conciliant les droits des réviseurs d'entreprises concernés. Une de ces modalités pourrait être la délivrance aux réviseurs d'entreprises d'un extrait de ce qui serait « un casier disciplinaire » et dont ils seraient libres d'assurer la communication vers des tiers. La consécration légale de ce procédé serait la bienvenue. L'on pourrait également englober dans la réflexion des questions liées à la hauteur minimale des sanctions qui y seraient mentionnées, les modalités relatives à l'effacement automatique des sanctions disciplinaires actuellement limité aux seules peines d'avertissement et de réprimande.

24 Y. LELEUX, « La communication des avis rendus par une chambre de discipline des notaires », *Rev. du Notariat belge*, 1997, p. 210.

25 P. LEWALLE, L. DONNAY, G. ROSOUX, « L'accès aux documents administratifs, un itinéraire sinueux », in *L'accès aux documents administratifs*, sous la direction de D. RENDERS, Bruxelles, Larcier, 2008, p. 11.

26 S. BOONEN-MOREAU, « Le droit disciplinaire de l'Ordre des médecins vétérinaires » in *Le droit disciplinaire des ordres professionnels*, CUP, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 153.

De bekendmaking en mededeling van tuchtbeslissingen ten aanzien van de transparantieverwachtingen

Samenvatting

Na een korte uiteenzetting van de algemene beginselen en bijzonderheden van het tuchtrecht, die zijn gebaseerd op een compromis tussen enerzijds de middelen van de tuchtoverheid die de bij haar aanhangig gemaakte feiten onderzoekt, en anderzijds de rechten van de verdediging van de betrokken beroepsbeoefenaar, worden achtereenvolgens een aantal kwesties met betrekking tot de bekendmaking en mededeling van genomen tuchtbeslissingen, onderzocht.

In de eerste plaats wordt vastgesteld dat, in naam van de transparantie die ten overstaan van gebruikers van financiële producten, regelgevende instanties en organen van publiek toezicht is verschuldigd, er stemmen opgaan om tuchtbeslissingen betreffende bedrijfsrevisoren bekend te maken met naamsvermelding. De auteur vraagt zich af of een dergelijke bekendmaking een einde zou maken aan "*het vertrouwelijkheidspact*", één van de grondslagen van het tuchtrecht. Het artikel wijst er tevens op dat een dergelijke bekendmaking, vooral op een internetsite, in aanvaring zou kunnen komen met een aantal hogere waarden, meer bepaald de naleving van het beroepsgeheim en het recht op vergetelheid waarvan elke veroordeelde moet kunnen genieten.

De problematiek van de mededeling van tuchtbeslissingen aan bepaalde organen van publiek toezicht en de mogelijke intrekking van een erkenning, evenals de plaats van de aanklager in de tuchtprocedure worden eveneens met bijzondere aandacht geanalyseerd.

Ten slotte vermeldt het artikel de mogelijkheden die, overeenkomstig de wet van 11 april 1994 betreffende de openbaarheid van bestuur, aan derden worden geboden om mededeling in afschrift van bestuursdocumenten te ontvangen. In dit kader behandelt het artikel de vraag te weten of een derde, via de omweg van deze wet, erin zou kunnen slagen om mededeling te verkrijgen van tuchtrechtelijke informatie.

The publication and communication of disciplinary decisions in view of transparency considerations

Summary

After reminding readers of a number of general principles and the specificity of disciplinary law which is based on a compromise between the means and resources available to the authority examining the offences on the one hand, and the rights of the defence of the professional concerned on the other, the text consecutively sets out to examine specific issues relating to the publication and communication of decisions rendered in disciplinary matters.

The author sets out from the finding that in the name of the transparency owed to the consumers of financial products, regulators, and public oversight bodies, voices are heard insisting on the publication of disciplinary decisions against registered auditors with their name. The author wonders whether such publication is likely to put an end to "*the confidentiality pact*" which stands as one of the foundations of disciplinary law. The text also establishes that such publication, especially on websites, could well come up against certain higher values including the due observance of professional secrecy and the right to oblivion which each convicted person is entitled to.

The issue of communicating disciplinary decisions to certain public oversight bodies, the possibility of people thereby having their licence revoked as well as the position of the complainant in the disciplinary procedure, are also reviewed with particular attention.

Finally, in the last section, the text dilates on the possibilities of communicating documents of an administrative nature to the benefit of third parties, as instituted by the Act dated 11 April 1994 relating to public governance. Here, the texts discusses the questions of whether through this Act, a third party would be able to have access to the communication of information of a disciplinary nature.

Belangrijkste wijzigingen in het deskundigenonderzoek na de wet van 30 december 2009

De Subcommissie “Deskundigenonderzoek” van de Commissie Bijzondere Opdrachten, opgericht in de schoot van het IAB en het IBR, had bij de Commissie voor de Justitie van de Kamer van Volksvertegenwoordigers diverse aanvullingen en suggesties geformuleerd op het wetsontwerp 2161/001, waarvan de meeste door middel van amendementen werden geïntegreerd. Zij dankt hierbij de parlementsleden voor hun aandacht die zij aan deze voorstellen hebben willen besteden. De leden van deze subcommissie zijn: Luc CEULEMANS, Micheline CLAES, Filip COBERT, Bertin POUSEELE, Estella VERSCHUEREN en Peter WEYERS.



Luc Ceulemans
Accountant en
Belastingconsulent IAB,
Raadslid IAB

De wet van 15 mei 2007 tot wijziging van het Gerechtelijk Wetboek betreffende het deskundigenonderzoek en tot herstel van artikel 509quater van het Strafwetboek heeft aanleiding gegeven tot heel wat praktische moeilijkheden zoals de verplichte installatievergadering in de raadkamer, de aanstelling van de deskundige uitsluitend door de rechtbank, de automatische inwerkingtreding van het deskundigenonderzoek, de onzekerheid omtrent welke beslissingen van de rechter vatbaar waren voor hoger beroep of verzet en ten slotte de aanvang van de werkzaamheden vooraleer de kosten en erelonen werden geconsigneerd door de partijen en of vrijgegeven door de rechter. Sinds de wet op het deskundigenonderzoek op 15 mei 2007 werd aangepast, werden er twee wetsvoorstellen⁽¹⁾⁽²⁾ ingediend, die evenwel zonder verder gevolg bleven. Op 14 september 2009 nam de Regering het initiatief om een wetsontwerp in te dienen. Zij voegde een afdeling I (Wijzigingen in het Gerechtelijk Wetboek betreffende het deskundigenonderzoek) in hoofdstuk 3 (Diverse wijzigingen van gerechtelijk recht en handelsrecht) toe⁽³⁾. Na bespreking in de Kamer van Volksvertegenwoordigers en de Senaat verscheen deze wet van 30 december 2009 in het Belgisch Staatsblad van 15 januari 2010.

De voornaamste wijzigingen worden hieronder opgesomd en besproken.

Het subsidiariteitsbeginsel en het principe van de actieve rechter

Artikel 875bis van het Gerechtelijk Wetboek schrijft voor dat de rechter de keuze van de onderzoeksmaatregel beperkt tot wat volstaat om het geschil op de lossen, waarbij de meest eenvoudige, snelle en goedkope maatregel de voorkeur geniet. Dit subsidiariteitsbeginsel blijft behouden. Evenwel worden de procedures met betrekking tot de beperkte tussenkomsten van de deskundigen, zoals het horen van de deskundige en de technische raadgevers, het mondeling verslag door de

deskundige ter zitting en de aanwezigheid van de deskundige bij een onderzoeksmaatregel, verder verduidelijkt en uitgewerkt, waardoor het subsidiariteitsbeginsel een grotere inhoud krijgt. Vervolgens worden meer bevoegdheden aan de rechter toegekend die de actieve rol van de rechter verder benadrukken.

Zo krijgt de controlerende rechter de mogelijkheid om af te wijken van de door de partijen gekozen deskundige mits “een met redenen omklede beslissing”. Hij kan eveneens beslissen om de deskundige te vervangen wanneer deze laatste onrechtmatig afwezig was op de installatievergadering.

De rechter krijgt ook de mogelijkheid om de partijen op te roepen in raadkamer om hun opmerkingen op het eindverslag van de deskundige te bespreken. Daarnaast kan de rechter, op verzoek van de meest gereede partij, een bevel tot tenuitvoerlegging uitspreken wanneer de kosten en de erelonen niet tijdig werden geconsigneerd.

Wanneer de partijen de gedetailleerde staat van kosten en erelonen van de deskundigen betwisten, kunnen zij worden opgeroepen voor de rechtbank. Ten slotte worden de meeste beslissingen genomen tijdens het deskundigenonderzoek niet meer vatbaar voor hoger beroep of verzet. Bijgevolg kunnen deze beslissingen enkel worden voorgelegd aan de controlerende rechter, die in eerste en laatste aanleg kan oordelen over de aangehaalde discussiepunten.

Aanstelling van de deskundige

Net zoals vóór de wetswijziging van 15 mei 2007 krijgen de partijen opnieuw de mogelijkheid om een deskundige voor te dragen. De rechter kan evenwel, mits een gemotiveerde beslissing (art. 962, tweede lid Ger. W., toegevoegd door art. 20 van het wetsontwerp), toch een andere deskundige aanstellen. Hierdoor wordt verholpen aan de incoherentie met de wraking van de deskundige (ongewijzigd art. 968, Ger. W.).

Artikel 875bis van het Gerechtelijk Wetboek schrijft voor dat de rechter de keuze van de onderzoeksmaatregel beperkt tot wat volstaat om het geschil op de lossen, waarbij de meest eenvoudige, snelle en goedkope maatregel de voorkeur geniet. Vervolgens worden meer bevoegdheden aan de rechter toegekend die de actieve rol van de rechter verder benadrukken.

1 J. GEORGE, G. KINDERMANS en C. NYSENS, wetsvoorstel van 29 oktober 2008 tot wijziging van de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek betreffende het deskundigenonderzoek, *Parl. St. Kamer*, 2008-09, nr. 1523/001.

2 C. LECOMPTE en J. LEJEUNE, wetsvoorstel van 27 april 2009 tot wijziging van de art. 972 en 987 van het Gerechtelijk Wetboek, in verband met het gerechtelijk deskundigenonderzoek, *Parl. St. Kamer*, 2008-09, nr. 1955/001.

3 Wetsontwerp van 14 september 2009 houdende diverse bepalingen betreffende Justitie (II), *Parl. St. Kamer*, 2008-09, nr. 2161/001, meer bepaald art. 20 t/m 38.

Sinds de wetwijziging van 15 mei 2007 was de rechter verplicht een installatievergadering te organiseren, tenzij alle partijen het eens waren om daarvan af te zien.

Nu wordt deze situatie omgedraaid: er zal enkel een installatievergadering voor de rechter gehouden worden indien de rechter het noodzakelijk acht of indien alle verschijnende partijen erom verzoeken (art. 972, § 2, eerste lid Ger. W., aldus gewijzigd ingevolge art. 23 van het wetsontwerp).

Artikel 968 van het Gerechtelijk Wetboek, dat door de wet van 15 mei 2007 niet werd gewijzigd, bepaalt dat *de door partijen gekozen deskundige* enkel kan worden gewraakt om redenen die ontstaan zijn of bekend zijn geworden na zijn aanstelling. Vervolgens schrijft artikel 971, vierde lid van het Gerechtelijk Wetboek voor dat de partijen een nieuwe deskundige voordragen. Nu wordt daaraan toegevoegd dat de rechter kan afwijken van deze voordracht bij een met redenen omklede beslissing (art. 972, derde lid, Ger. W.)⁽⁴⁾.

Dat artikel 966 van het Gerechtelijk Wetboek ongewijzigd blijft, is een gemiste kans. De bepaling dat deskundigen kunnen worden gewraakt om dezelfde redenen als rechters is heel streng, rekening houdend met de rol die beiden spelen. Een deskundige geeft immers enkel advies, terwijl de rechter op basis van dit advies de eindbeslissing neemt. Ingevolge het ongewijzigde artikel 970 van het Gerechtelijk Wetboek dient het verzoekschrift tot wraking van de deskundige door partijen worden ingediend binnen de *acht* dagen nadat partijen kennis kregen van de redenen tot wraking. Deze termijn van acht dagen is echter niet voorgeschreven op straffe van verval. Bijgevolg bestaat het risico dat partijen tot wraking zullen overgaan wanneer zij dat willen.

De deskundige beschikt over acht dagen om zijn opdracht te weigeren. Deze weigering dient met behoorlijk omklede redenen te worden gestaafd. De versteklatende partijen worden daarvan per aangetekende brief geïnformeerd, terwijl voor de verschenen partijen, hun raadslieden en de rechter een gewone brief, en voortaan ook de moderne communicatiemiddelen, zoals fax of elektronische post⁽⁵⁾, volstaat.

Volgens de letter van de wet kunnen de partijen *hun opmerkingen formuleren* wanneer de deskundige zijn opdracht weigert (art. 972, § 1, derde lid Ger. W., gewijzigd aan art. 23 van het wetsontwerp). In de parlementaire werken wordt uitgelegd dat dit inhoudt dat partijen *een nieuwe deskundige kunnen voorstellen*⁽⁶⁾. Dit is een belangrijke verduidelijking, die beter aldus in de wetgeving was opgenomen.

De rechter wijst daarna een nieuwe deskundige aan, eventueel rekening houdend met de keuze van de partijen, zonder daarbij de formele procedure van vervanging beschreven in artikel 979 van het Gerechtelijk Wetboek te volgen. Tegen deze beslissing is geen hoger beroep of verzet mogelijk⁽⁷⁾.

Het gezamenlijk verzoek tot vervanging van de deskundige per gewone brief aan de rechter moet voortaan gemotiveerd zijn. Het nieuwe gegeven dat de partijen hun verzoek moeten motiveren, neemt niet weg dat de rechter verplicht is tot een vervanging over te gaan, maar biedt hem de mogelijkheid om bij de aanduiding van een nieuwe deskundige rekening te houden met deze motieven⁽⁸⁾. De partijen stellen, indien gewenst, een nieuwe deskundige voor. Van deze keuze kan de rechter op een met redenen omklede wijze afwijken (conform het tweede lid van § 1 van art. 979 Ger. W., aldus vervangen door art. 30 van het wetsontwerp).

De rechter doet uitspraak binnen de acht dagen, waarbij de behandeling in de raadkamer niet meer vereist is. Op die manier wordt een vertraging van het deskundigenonderzoek⁽⁹⁾ vermeden.

Hoger beroep of verzet

Teneinde de onduidelijkheid omtrent de beslissingen waartegen al dan niet hoger beroep of verzet kan worden aangetekend weg te werken en teneinde te verhelpen aan de vertragende werking van deze rechtsmiddelen, zijn de beslissingen genomen tijdens de procedure van het deskundigenonderzoek in de regel voortaan definitief (nieuw art. 963, eerste lid Ger. W., ingevoegd door art. 21 van het wetsontwerp).

Uitzonderingen daarop zijn de beslissingen tot wraking/vervanging van de deskundige (art. 971 Ger. W.), tot vervanging van een deskundige (art. 979 Ger. W.), tot bepaling van de consignatie van het voorschot op kosten en erelonen (art. 987, eerste lid Ger. W.) en tot begroting van deze kosten en erelonen (art. 991 Ger. W.). Deze uitzonderingen zijn uitvoerbaar bij voorraad, niettegenstaande hoger beroep of verzet en worden zo uitgesloten van de devolutieve werking van het hoger beroep (nieuw art. 963, tweede lid Ger. W., ingevoegd door art. 21 van het wetsontwerp). Hoger beroep tegen bovenvermelde beslissingen maakt evenwel het geschil zelf niet aanhangig bij de rechter in hoger beroep. De rechter in hoger beroep zal zich bijgevolg enkel kunnen uitspreken over de tussenvorderingen. Het bodemgeschil wordt intussen gewoon voortgezet voor de eerste rechter⁽¹⁰⁾.

De installatievergadering

Sinds de wetwijziging van 15 mei 2007 was de rechter verplicht een installatievergadering te organiseren, tenzij alle partijen het eens waren om daarvan af te zien. Deze installatievergadering werd vaak als nutteloos, tijdrovend en kostenverhogend ervaren⁽¹¹⁾.

Nu wordt deze situatie omgedraaid: er zal enkel een installatievergadering voor de rechter gehouden worden indien de rechter het noodzakelijk acht of indien alle *verschijnende* partijen erom verzoeken (art. 972, § 2, eerste lid Ger. W., aldus gewijzigd ingevolge art. 23 van het wetsontwerp). In het wetsontwerp nummer 2161/001 was bepaald dat **alle** partijen, dus ook de versteklatende partijen, erom moesten verzoeken. De notie "*verschijnende*" werd tijdens het parlementair debat toegevoegd⁽¹²⁾, zodat een versteklatende partij niet onnodig een vertragend effect op het geding kan uitoefenen.

De wet bepaalt nu expliciet dat de installatievergadering, *in samenspraak met de deskundige*, niet alleen in de raadkamer, maar ook op om het even welke plaats, naargelang de aard van het geschil, door de rechter bepaald, kan worden gehouden. Deze wijziging draagt ongetwijfeld bij tot een zo efficiënt mogelijke organisatie van de installatievergadering⁽¹³⁾ en zal zonder twijfel het nut van deze vergaderingen verhogen (art. 972, § 2, derde lid

4 Amendement 37, *Parl. St. Kamer*, 2009-10, nr. 2161/004, art. 972, derde lid, Ger. W., gewijzigd aan art. 23 van het wetsontwerp, p. 21.

5 Amendement 39, TERWINGEN en DE SCHAMPELAERE, gewijzigd art. 972, § 1, derde lid Ger. W., ingevolge art. 23 van het wetsontwerp, *Parl. St. Kamer*, 2009-10, nr. 2161/004, p. 21.

6 M.v.T., *Parl. St. Kamer*, 2008-09, nr. 2161/001, p. 49.

7 Advies Raad van State, *Parl. St. Kamer*, 2008-09, nr. 2161/001, p. 98.

8 M.v.T., *Parl. St. Kamer*, 2008-09, nr. 2161/001, p. 53.

9 *Ibidem*, ingevoegd op voorstel van de Raad van State, *Parl. St. Kamer*, 2008-09, nr. 2161/001, p. 100.

10 Advies Raad van State, *Parl. St. Kamer*, 2008-09, nr. 2161/001, p. 97.

11 M.v.T., *Parl. St. Kamer*, 2008-09, nr. 2161/001, p. 47.

12 Amendement 20 DEOM, *Parl. St. Kamer*, 2009-10, nr. 2161/004, p. 11.

13 M.v.T., *Parl. St. Kamer*, 2008-09, nr. 2161/001, p. 50.

Ger. W., aldus gewijzigd ingevolge art. 23 van het wetsontwerp). Bovendien zal de deskundige met betere kennis van zaken kunnen oordelen, indien hij ter plaatse is geweest en zullen de partijen, wanneer zij worden geconfronteerd met de situatie en de omstandigheden die aanleiding geven tot de discussie, vlugger tot een vergelijk komen⁽¹⁴⁾.

Op grond van de wetgeving van 15 mei 2007 diende de deskundige niet aanwezig te zijn op de installatievergadering, tenzij één van de partijen erom verzocht. De verplichte aanwezigheid van de deskundige op de installatievergadering wordt nu als beginsel in de wet ingeschreven, omdat dit veelal nuttig is voor het goede verloop van de installatievergadering⁽¹⁵⁾. Daarvan kan evenwel worden afgeweken wanneer de rechter oordeelt dat een telefonisch contact of enig ander communicatiemiddel met de deskundige volstaat (art. 972, § 2, vierde lid Ger. W., aldus gewijzigd ingevolge art. 23 van het wetsontwerp).

In geval van onrechtmatige afwezigheid van de deskundige op de installatievergadering **oordeelt** de rechter over zijn vervanging en wordt een nieuwe installatievergadering belegd (art. 972, § 2, vijfde lid Ger. W., aldus gewijzigd ingevolge art. 23 van het wetsontwerp). Zo zal de afwezigheid ingevolge overmacht bijvoorbeeld niet tot zijn vervanging leiden⁽¹⁶⁾.

De verplichte vermeldingen in de beslissing na afloop van de installatievergadering blijven behouden, maar worden aangevuld en gepreciseerd. Er wordt nu duidelijk bepaald dat de eventuele aanpassing van de opdracht enkel kan gebeuren als alle partijen het daarover eens zijn (art. 972, § 2, zevende lid, 1° Ger. W.). Dat een alleenzettelend rechter, als gevolg van de installatievergadering eigenmachtig wijzigingen zou kunnen aanbrengen aan de opdracht die vaak tot stand gekomen zijn na heel wat juridische discussies en die door een andere rechter of door een college van drie rechters werd bevolen, is immers niet raadzaam⁽¹⁷⁾.

De “*verplichte*” vermelding dat het voorschot moet worden bepaald door de rechter, wordt een “*facultatieve vermelding*”, waardoor het artikel 972, § 2, zevende lid, 5° van het Gerechtelijk Wetboek in overeenstemming wordt gebracht met het artikel 987, eerste lid van het Gerechtelijk Wetboek. Volgens de Memorie van toelichting⁽¹⁸⁾ moet de rechter bijvoorbeeld voor kleine, courante deskundigenonderzoeken nog steeds moet kunnen oordelen of een consignatie al dan niet nodig is (art. 972, § 2, zevende lid, 5° Ger. W.)⁽¹⁹⁾.

Aan de bepaling van het voorschot wordt nu toegevoegd welke partij(en) gehouden is (zijn) dit te betalen en binnen welke termijn zij dit dient (en) te doen (art. 972, § 2, zevende lid, 5° Ger. W.)⁽²⁰⁾. Tijdens de bespreking in de Kamer van Volksvertegenwoordigers werd dezelfde bepaling toegevoegd voor de vrijgave van het redelijk deel van het geconsigneerde voorschot (art. 972, § 2, zevende lid, 6° Ger. W.). De verantwoording lijkt terecht: indien dit niet zou opgenomen zijn in de wet, zou dit kunnen leiden tot “*nieuwe geschillen in het geschil*”, wat te betreuren valt. De uitbetaling van het ereloon en de voorschotten zou bijgevolg een debat worden en zittingen over dat onderwerp vergen. In

dat geval zouden ofwel de werkzaamheden van de deskundige worden onderbroken en opgeschort, ofwel de deskundige de werkzaamheden vooraf dienen te financieren⁽²¹⁾.

De toevoeging van “*de partij of partijen die daartoe gehouden zijn*” geldt bijvoorbeeld wanneer de partij(en) het geconsigneerde voorschot op een door hem (hen) bepaalde bankrekening heeft (hebben) gestort.

De bepaling van de termijn voor de datum van de aanvang van de eerste werkzaamheden wanneer er geen installatievergadering werd gehouden, wordt van acht naar vijftien dagen gebracht (art. 972, § 1, vierde lid Ger. W., gewijzigd door art. 23 van het wetsontwerp). Acht dagen werd immers als te kort ervaren, omdat de deskundigen afhangen van de agenda van alle partijen en hun raadslieden⁽²²⁾.

Een aantal vermeldingen die vroeger optioneel waren in de beslissing tot deskundigenonderzoek, wanneer geen installatievergadering wordt gehouden, worden nu verplicht, evenwel na eventuele contactneming met de deskundige (art. 972, § 2, achtste lid Ger. W., aldus gewijzigd ingevolge art. 23 van het wetsontwerp). Het betreft de eventuele noodzaak beroep te doen op technische raadgevers, de raming van de kostprijs of tenminste de manier waarop deze berekend wordt, de bepaling betreffende het eventueel te consignereren voorschot, de bepaling betreffende het eventueel vrij te geven deel van het geconsigneerde voorschot en de termijn van de neerlegging van het eindverslag. De andere elementen (plaats, dag en uur verdere werkzaamheden, termijn opmerkingen op voorlopig advies en eventuele aanpassing opdracht) blijven facultatief, vermits deze door de deskundige zelf kunnen worden bepaald in samenspraak met de partijen en hun raadslieden.

Inwerkingtreding van het deskundigenonderzoek

Een automatische inwerkingtreding van het deskundigenonderzoek, zoals voorzien in de wetswijziging van 15 mei 2007, was niet steeds gewenst. In de parlementaire voorbereiding worden daarvoor diverse redenen aangehaald⁽²³⁾:

- partijen kunnen aan onderhandelingen bezig zijn, waardoor de uitvoering van een deskundigenonderzoek kan worden vermeden;
- een effectieve tussenkomst van de deskundige kan een minnelijke regeling in de weg staan;
- door de loutere vraag tot aanstelling van een deskundige kan een regeling tussen partijen eventueel worden geactiveerd;
- de aanstelling van een deskundige kan door partijen ten subsidiaire of behoudende titel worden gevraagd;
- de opportuniteit om de deskundige daadwerkelijk zijn werkzaamheden te laten aanvangen kan soms in twijfel worden gesteld (bv. bij huurschade).

Partijen krijgen ingevolge deze wetswijziging de mogelijkheid om de kennisgeving van de beslissing tot deskundigenonderzoek op te schorten en later, indien gewenst, een verzoek tot kennisgeving in te

Partijen krijgen ingevolge deze wetswijziging de mogelijkheid om de kennisgeving van de beslissing tot deskundigenonderzoek op te schorten en later, indien gewenst, een verzoek tot kennisgeving in te dienen, waardoor de opdracht van de deskundige kan worden geactiveerd (aanvulling art. 972, § 1, tweede lid Ger. W., ingevolge art. 23 van het wetsontwerp).

14 *Ibid.*

15 *Ibid.*

16 *Ibid.*

17 Amendement 39, TERWINGEN en DE SCHAMPELAERE, *Parl. St. Kamer*, 2009-10, nr. 2161/004, p. 21.

18 M.v.T., *Parl. St. Kamer*, 2008-09, nr. 2161/001, p. 51.

19 Cf. G.H., 24 februari 2009, *Ius & Actores*, 2009, p. 135, inz. B.9.1 en B.9.2. Samen met dat arrest is een noot van D. MOUGENOT gepubliceerd, « Aspects financiers de l'expertise judiciaire et sanction pénale - la Cour constitutionnelle valide la réforme ».

20 Amendement 19, DEOM c.s., *Parl. St. Kamer*, 2009-10, nr. 2161/004, p. 11.

21 *Ibid.*

22 M.v.T., *Parl. St. Kamer*, 2008-09, nr. 2161/001, p. 49.

23 M.v.T., *Parl. St. Kamer*, 2008-09, nr. 2161/001, p. 48.

dienen, waardoor de opdracht van de deskundige kan worden geactiveerd (aanvulling art. 972, § 1, tweede lid Ger. W., ingevolge art. 23 van het wetsontwerp).

Enkele procedurele verbeteringen in de relatie deskundige - partijen

Partijen dienen voortaan hun stukken acht dagen vóór de installatievergadering (art. 972bis § 1, tweede lid Ger. W., gewijzigd door art. 24 van het wetsontwerp) – termijn die overigens steeds door de rechter kan ingekort worden, ingevolge art. 973, § 1, tweede lid van het Gerechtelijk Wetboek – aan de deskundige te overhandigen, zodat deze met kennis van zaken kan oordelen over de omvang, de moeilijkheidsgraad, enz. van het dossier. De Subcommissie “Deskundigenonderzoek” van het IAB en het IBR had voorgesteld⁽²⁴⁾ om deze termijn van acht dagen naar analogie op te leggen, indien er geen installatievergadering wordt gehouden, vermits de wet dan voorziet dat de bundels dienen te worden overhandigd op de eerste werkvergadering. Dit voorstel werd echter niet weerhouden in de Kamer, die van mening was dat de werking van het deskundigenonderzoek hierdoor zou worden vertraagd⁽²⁵⁾.

In de tekst van de wet vóór de wetwijziging van 15 mei 2007 was opgenomen dat de deskundige ook andere vragen, dan deze bepaald in het aanstellingsvonnis, mocht beantwoorden.

Door de wetwijziging van 15 mei 2007 dienden de partijen zich eerst tot de rechter te wenden om een uitbreiding van de opdracht van de deskundige te bekomen.

Nu keert men terug naar de situatie van vóór 15 mei 2007, namelijk dat de deskundige nu op nieuw advies mag geven over andere punten, de welke niet nader bepaald zijn in het aanstellingsvonnis⁽²⁶⁾. De Minister van Justitie verklaarde in dit verband in de Kamer van Volksvertegenwoordigers dat de deskundige zijn opdracht niet te letterlijk mag opnemen⁽²⁷⁾. Dit houdt in dat de opdracht van de deskundige in gezamenlijk overleg met de partijen gemakkelijker kan worden uitgebreid.

Overeenkomstig het gewijzigde eerste lid van artikel 976 van het Gerechtelijk Wetboek (art. 976, eerste lid Ger. W. aldus gewijzigd door art. 27 van het wetsontwerp) bedraagt de redelijke termijn waarbinnen de partijen hun opmerkingen moeten maken bij het voorlopig advies van de deskundige in principe ten minste vijftien dagen⁽²⁸⁾. Deze termijn kan ingekort of verlengd worden indien:

- de rechter vooraf in zijn aanstellingsvonnis of in de beschikking opgesteld na de installatievergadering een andere termijn heeft vastgesteld;
- de deskundige oordeelt dat de aard van het geschil een andere termijn noodzaakt (ongewijzigd);
- de rechter nadien een andere termijn oplegt;
- de deskundige oordeelt in zijn voorlopig advies dat er bijzondere omstandigheden zijn die een andere termijn rechtvaardigen.

Op vraag van de Subcommissie “Deskundigenonderzoek” werd aan artikel 976 van het Gerechtelijk Wetboek een nieuw derde lid toegevoegd dat voorziet dat de deskundige aan de rechter de toestemming kan vragen om nieuwe verrichtingen uit te voeren wanneer hij de opmerkingen van partijen laattijdig ontvangt en de behandeling ervan toch onontbeerlijk acht (art. 976, derde lid Ger. W. aldus ingevoegd door art. 27 van het wetsontwerp). De Subcommissie vroeg zich af wat de deskundige moet doen, indien hij na het verstrijken van de termijn toch nog opmerkingen van partijen ontvangt. De wetwijziging van 15 mei 2007 vermeldde enkel dat hij geen rekening diende te houden met deze opmerkingen. Nochtans kunnen deze opmerkingen fundamenteel of volledig nieuw zijn en de laattijdigheid ervan zou kunnen te wijten zijn aan overmacht.

De procedure van het verzoek tot verlenging van de termijn voor de neerlegging van het eindverslag wordt verder uitgewerkt (art. 974, § 2, eerste lid Ger. W., aldus gewijzigd door art. 26 van het wetsontwerp). Er wordt nu duidelijk in de wet opgenomen dat de verlenging van de termijn voor de indiening van het eindverslag door de deskundige op een gemotiveerde wijze – ongewijzigde *conditio sine qua non* – dient te worden aangevraagd, vóór het verstrijken daarvan. Hiermee eindigt de polemiek omtrent het tijdstip van aanvraag van verlenging van termijn, daar sommige rechtspraak en rechtsleer van oordeel was dat dit ook erna kon⁽²⁹⁾. Het oorspronkelijk ontwerp vermeldde dat de deskundige de aanvraag tot verlenging moest doen per *gewone brief*. Gezien de moderne communicatiemiddelen, zoals fax en e-mail, werd deze zinsnede geschrapt⁽³⁰⁾.

De griffier geeft binnen de vijf dagen kennis aan de partijen van het verzoek tot verlenging van termijn voor indiening van het eindverslag. Deze termijn blijft ongewijzigd. Nieuw is dat de partijen hun eventuele opmerkingen hierop binnen de acht dagen kunnen bezorgen. Hoewel niet expliciet in de wet bepaald, dienen deze opmerkingen rechtstreeks aan de rechter te worden overgemaakt, vermits ons inziens door de aflevering van het eindverslag de taak van de deskundige is beëindigd. De rechter beslist of de partijen worden gehoord. Op die manier kan de rechter een onnodige verzwarende van het deskundigenonderzoek en bijgevolg van de algehele procedure vermijden⁽³¹⁾. De verschijning van de partijen, hun raadslieden en de deskundige vindt plaats binnen de maand in de raadkamer overeenkomstig artikel 973, § 2, vierde lid van het Gerechtelijk Wetboek.

In geval van een verzoening (art. 977, § 2, derde lid Ger. W., ingevoegd ingevolge art. 28 van het wetsontwerp) en bij de neerlegging van het eindverslag (art. 978, § 2, derde lid Ger. W., ingevoegd ingevolge art. 29 van het wetsontwerp) moet de deskundige geen stukken en nota's meer neerleggen ter griffie. Een regeling via neerlegging ter griffie is te formalistisch en biedt immers geen directe meerwaarde⁽³²⁾. Deze bundels kunnen nu rechtstreeks terug worden overgemaakt aan de partijen. Deze handelwijze is praktischer en ook kostenbesparend.

24 Amendement 24, TERWINGEN c.s., *Parl. St. Kamer*, 2009-10, nr. 2161/004, p.13.

25 Verslag LANDUYT, *Parl. St. Kamer*, 2009-10, nr. 2161/005, p. 34.

26 Art. 962, derde lid Ger. W., aangevuld door art. 20 van het wetsontwerp, amendementen 16 en 38, VAN CAUTER, *Parl. St. Kamer*, 2009-10, nr. 2161/004, p. 9 en 21.

27 Verslag LANDUYT, *Parl. St. Kamer*, 2009-10, nr. 2161/005, p. 30.

28 Amendementen 25 en 34, DEOM c.s., *Parl. St. Kamer*, 2009-10, nr. 2161/004, p. 14 en 19.

29 M.v.T., *Parl. St. Kamer*, 2008-09, nr. 2161/001, p. 52.

30 Amendement 21, VERCAUTER, *Parl. St. Kamer*, 2009-10, nr. 2161/004, p. 12; Verslag Kamer, *Parl. St. Kamer*, 2009-10, nr. 2161/005, p. 35.

31 M.v.T., *Parl. St. Kamer*, 2008-09, nr. 2161/001, p. 52.

32 M.v.T., *Parl. St. Kamer*, 2008-09, nr. 2161/001, p. 53.

De wijze waarop dit dient te gebeuren, wordt aan de partijen en de deskundige overgelaten.

Horen en verslaggeving van de deskundige en/of technische raadgevers

De mogelijkheid om de deskundige te horen ter zitting wordt uitgebreid.

Teneinde het recht op tegenspraak te waarborgen, moeten partijen en hun raadslieden voortaan opgeroepen worden, wanneer een deskundige ter zitting wordt gehoord (art. 985, eerste lid Ger. W., aldus gewijzigd door art. 31 van het wetsontwerp). Dit was reeds voorzien in het oude artikel 987 van het Gerechtelijk Wetboek, maar was weggevalen met de wijzigingen aangebracht door de wet van 15 mei 2007.

Er wordt eveneens voorzien dat de deskundige, *indien hij het nuttig acht*, een kopie van de stukken die hij zal gebruiken bij zijn verhoor **vooraf** ofwel ter griffie kan neerleggen ofwel aan partijen of hun raadslieden kan bezorgen (art. 985, tweede lid Ger. W., aldus gewijzigd door art. 31 van het wetsontwerp). Deze wijziging is een gevolg van de opmerking van de Raad van State om onnodige vertragingen in de procedure te voorkomen⁽³³⁾. Deze stukken worden uiterlijk na het verhoor neergelegd ter griffie. Partijen of hun raadslieden kunnen deze stukken steeds ter griffie raadplegen (art. 985, tweede lid Ger. W., aldus gewijzigd door art. 31 van het wetsontwerp). De overige bepalingen met betrekking tot het horen van een deskundige blijven ongewijzigd.

In het oude artikel 987 werd bepaald dat het horen van de technische raadgevers onder dezelfde voorwaarden als het horen van de deskundige plaatsvond. Deze bepaling werd door de wetswijziging van 15 mei 2007 weggelaten. Nochtans blijft een gelijke procedure voor het horen van de technische raadgevers gewenst, met uitzondering van de eedaflegging en begroting van het ereloon⁽³⁴⁾. Nieuw is evenwel dat (nieuw zesde lid van art. 985 Ger. W., aldus gewijzigd door art. 31 van het wetsontwerp):

- het verzoek tot het horen van technische raadgevers voortaan niet alleen kan uitgaan van de partijen, maar ook van de deskundige, zodat ook de technische raadgevers van de deskundige kunnen worden gehoord⁽³⁵⁾;
- bij het horen van de technische raadgevers de partijen en hun raadslieden tevens ter zitting worden opgeroepen en zij zich eveneens van hun stukken mogen bedienen.

Een kopie van deze stukken kan vooraf aan partijen of hun raadslieden worden overgemaakt of uiterlijk na het verhoor ter griffie worden neergelegd, waar ze kunnen worden geraadpleegd door de partijen of hun raadslieden.

De verklaringen van de technische raadgevers worden opgenomen in een proces-verbaal⁽³⁶⁾.

Sinds de wetswijziging van 15 mei 2007 is er onduidelijkheid ontstaan omtrent de formulering van de formulering van artikel 986 van het Gerechtelijk Wetboek. Meer bepaald rees de vraag of een rechter in een bepaalde zaak een deskundige kan

aanwijzen enkel om tijdens de zitting mondeling verslag uit te brengen.

Het antwoord op deze vraag lijkt positief. De rechter kan nu zonder twijfel een deskundige aanduiden die aanwezig moet zijn bij een onderzoeksmaatregel die hij heeft bevolen om technische toelichting te verschaffen.

Een bijkomende wijziging betreft de nieuwe verplichting voor de deskundige om zijn stukken na de tussenkomst ter griffie neer te leggen, waar de partijen of hun raadslieden ervan inzage kunnen nemen (invoeging in het tweede lid van art. 986 Ger. W. ingevolge art. 32 van het wetsontwerp).

Als de rechter niet voldoende opheldering vindt in het oorspronkelijk verslag kan hij een aanvullend onderzoek door dezelfde deskundige bevelen of een volledig nieuw onderzoek door een andere deskundige gelasten (art. 984 Ger. W.). Dit blijft ook na de wetswijziging van 30 december 2009 onverkort gelden.

Bij aanstelling van een nieuwe deskundige worden de gewone regels van het deskundigenonderzoek gevolgd.

Indien de rechter evenwel een aanvullend onderzoek beveelt, betekent dit enkel een uitbreiding van de opdracht van de deskundige. De Subcommissie "Deskundigenonderzoek" van het IAB en het IBR had de opmerking geformuleerd dat in dergelijk geval zou moeten bepaald worden dat de rechter de modaliteiten van de consignatie en vrijgave van het voorschot en de termijn van neerlegging van het eindverslag dient op te nemen in zijn beslissing. Hiermee werd helaas echter geen rekening gehouden door de wetgever.

Consignatie van de voorschotten

De Koning kan, mocht dit noodzakelijk blijken, de modaliteiten van de consignatie nader bepalen, teneinde eventuele toekomstige problemen inzake de consignatie van het voorschot op kosten en erelonen op te vangen, zodat dit later geen bijkomende wetswijziging vraagt (art. 987, eerste lid Ger. W., aldus gewijzigd door art. 33 van het wetsontwerp).

De deskundige moet de rechter inlichten indien zijn ereloon onderworpen is aan de B.T.W. In bevestigend geval dient de rechter bij het vrijgeven van het voorschot expliciet te bepalen of het vrijgegeven bedrag te verhogen is met de B.T.W. (art. 987, derde lid Ger. W., aldus gewijzigd door art. 33 van het wetsontwerp). De deskundige dient hierover, in zijn belang, dan ook te waken dat dit effectief gebeurt.

Voortaan geeft de betalende partij (= in principe de door de rechter aangeduide partij(en)) in de plaats van de griffie of de kredietinstelling kennis van de consignatie aan de deskundige en bezorgt hem een bewijs van betaling (art. 987, vierde lid Ger. W., aldus gewijzigd door art. 33 van het wetsontwerp).

Ingeval de door de rechter aangeduide partij nalaat het te consignereren voorschot te betalen, kan de meest gereede partij dit voorschot in consignatie

33 Advies Raad van State, *Parl. St. Kamer*, 2008-09, nr. 2161/001, p. 100.

34 M.v.T., *Parl. St. Kamer*, 2008-09, nr. 2161/001, p. 54.

35 Amendement 27, NYSSENS c.s., *Parl. St. Kamer*, 2009-10, nr. 2161/004, p. 15.

36 Amendement 41, TERWINGEN, *Parl. St. Kamer*, 2009-10, nr. 2161/004, p. 23.

geven. Het is dan deze partij die de deskundige op de hoogte brengt van de betaling en het effectief bewijs daarvan levert⁽³⁷⁾.

Bij de wetwijziging van 15 mei 2007 werd vergeten te voorzien dat de kredietinstelling het vrijgegeven deel van het geconsigneerde voorschot naar de deskundige mag doorstorten. Enkel de griffie diende dit te storten. Deze vergetelheid in de wet wordt nu hersteld (correctie art. 987, zesde lid Ger. W., aldus gewijzigd door art. 33 van het wetsontwerp).

Artikel 988 van het Gerechtelijk Wetboek werd ongewijzigd overgenomen, behoudens een taalcorrectie. Dit artikel regelt de procedure wanneer de deskundige vaststelt dat het voorschot of het vrij te geven deel van het voorschot onvoldoende is. De deskundige dient in dit geval de rechter bij gewone brief te verzoeken voor een consignatie van een bijkomend voorschot of voor de verdere vrijgave ervan. De griffier dient de partijen en hun raadslieden op te roepen om te verschijnen in de raadkamer, waarna de rechter een uitspraak binnen de acht dagen dient te doen. De Subcommissie "Deskundigenonderzoek" van het IAB en het IBR maakte hieromtrent schriftelijk de opmerking aan de Commissie voor de Justitie dat deze procedure te zwaar is en te lang duurt, zodat er kostbare tijd verloren zal gaan.

De Raad van State formuleerde hierover trouwens een gelijkaardige opmerking, die niet door de regering werd gevolgd: "*De Raad van State wijst erop dat in die bepaling niets staat over de procedure die gevolgd moet worden, zodat het gemene recht van artikel 973 van het Gerechtelijk Wetboek van toepassing is. Gaat het hier niet om een verregaand formalisme, gezien het soort voorval*"⁽³⁸⁾?"⁽³⁹⁾.

Verdere vrijgave is slechts mogelijk voor reeds uitgevoerde werkzaamheden (ongewijzigd derde lid van art. 988 Ger. W.) en niet voor te verrichten werkzaamheden of nadien te maken kosten. De deskundige mag geen gevaar lopen indien de partijen later onvermogen zouden zijn en niet kunnen betalen. Met deze opmerking werd evenmin geen rekening gehouden.

De wetwijziging van 15 mei 2007 vermeldde dat de rechter bij niet-tijdige consignatie daaruit de nodige conclusies kon trekken, zonder te bepalen welke deze conclusies dan wel waren.

Nu wordt daaraan toegevoegd dat de rechter op verzoek van de meest gereede partij een bevel tot tenuitvoerlegging kan geven ten belope van het bedrag dat hij vaststelt (art. 989, eerste lid Ger. W., aangevuld door art. 35 van het wetsontwerp) en dat – belangrijk – de deskundige desgevallend zijn opdracht mag schorsen⁽⁴⁰⁾ of uitstellen totdat hij op de hoogte gebracht is van de consignatie van het voorschot (art. 989, derde lid Ger. W., aangevuld door art. 35 van het wetsontwerp). Dit zijn merkelijke verbeteringen in het voordeel van de deskundige.

Eenzijds wordt de consignatie afdwingbaar. Gecombineerd met de bepaling dat de meest gereede partij, indien de door de rechter aangeduide partij in gebreke blijft, eventueel de consignatie van het voorschot mag verrichten (aangevuld art. 987, tweede lid Ger. W.) krijgt de deskundige meer ze-

kerheid dat de door de rechter opgelegde consignatie van het voorschot zal gebeuren.

Bovendien volgt de procedure deze van artikel 973 van het Gerechtelijk Wetboek (de zaak blijft aanhangig bij de rechter die de onderzoeksmaatregel heeft bevolen) en zal tegen de gewezen beschikking noch verzet noch hoger beroep kunnen worden aangetekend (cf. art. 963 Ger. W.)⁽⁴¹⁾.

Anderzijds kan de deskundige zijn opdracht schorsen of uitstellen, zodat hij niet meer kosteloos dient te werken, in zover de rechter uiteraard een voorschot en een vrijgave van een deel ervan heeft bepaald.

Een gelijkaardige bepaling werd echter niet expliciet opgenomen voor het bijkomend voorschot, waardoor de vraag kan worden gesteld of dit hier ook geldt.

Begroting van de kosten

In de versie van de wet van 15 mei 2007 was voorzien dat de partijen binnen de vijftien dagen aan de rechter schriftelijk moesten meedelen of zij het eens waren met de gedetailleerde staat van kosten en erelonen van de deskundigen. Meestal deden de partijen dit niet, met het gevolg dat de rechter de deskundige en de partijen diende op te roepen in de raadkamer, overeenkomstig artikel 973, § 2 van het Gerechtelijk Wetboek.

Om deze zware procedure te vermijden, wordt nu gesteld dat (art. 991, § 1 Ger. W., aldus gewijzigd door art. 36 van het wetsontwerp):

→ de partijen, na de neerlegging van de gedetailleerde staat van kosten en erelonen door de deskundige ter griffie, dertig dagen de tijd krijgen om te reageren;

→ indien de partijen binnen deze termijn niet reageren om de kosten en het ereloon van het bedrag van de deskundige te betwisten er wordt van uitgegaan dat zij het met dit bedrag eens zijn.

Een mogelijke stilzwijgende instemming met de staat van kosten en erelonen wordt aldus in de wet opgenomen om de vele taxaties te vermijden.

Enkel indien partijen binnen deze dertig dagen de gedetailleerde staat betwisten en hun standpunt met redenen omkleden, dient de rechter een oproeping in de raadkamer te gelasten (art. 991, § 2, eerste lid Ger. W., aldus gewijzigd door art. 36 van het wetsontwerp).

Op basis van de toevoeging in de wet van "*hun standpunt met redenen omkleden*", kan de rechter nog oordelen of een oproeping in de raadkamer noodzakelijk is.

In de versie van de wet van 15 mei 2007 stond dat de rechter bij de opstelling van de begroting hoofdzakelijk rekening hield met de zorgvuldigheid en de kwaliteit van het geleverde werk en de nakoming van de termijnen.

De oude criteria ter begroting van het ereloon worden nu terug ingevoerd. Dit betekent dat de rechter daarenboven ook rekening kan houden met de moeilijkheidsgraad van het werk, de duur van het werk, de hoedanigheid van de deskundige en de waarde van het geschil.

Een kleine vergelijking met de toepasselijke bepalingen voor de accountant en de bedrijfsrevisor:

37 Art. 987, tweede en vijfde lid Ger. W., aldus gewijzigd door art. 33 van het wetsontwerp, ingevolge amendement 30 DEOM c.s., *Parl. St. Kamer*, 2009-10, nr. 2161/004, p. 18 en amendement 35, NYSSENS c.s., *Parl. St. Kamer*, 2009-10, nr. 2161/004, p. 20.

38 Vergelijk, voor een minder verregaand formalisme, met het ontworpen artikel 972, § 1, met betrekking tot de vervanging van de deskundige wanneer de door de rechter aangewezen deskundige zijn opdracht weigert; in dat geval zou evenwel gepreciseerd kunnen worden dat, indien de partijen of één daarvan opmerkingen maken binnen de opgegeven termijn, de griffie de partijen en de deskundige oproept, zoals in artikel 973, § 2, van het Gerechtelijk Wetboek staat (voorstel gedaan door D. MOUGENOT en O. MIGNOLET, o.c., p. 257, nr. 79). Een variant zoals die welke voortvloeit uit het ontworpen artikel 974, § 2, is ook denkbaar.

39 Advies Raad van State, *Parl. St. Kamer*, 2008-09, nr. 2161/001, p. 100.

40 "Schorsen" toegevoegd ingevolge amendement 42, TERWINGEN, *Parl. St. Kamer*, 2009-10, nr. 2161/004, p. 23.

41 Advies Raad van State, *Parl. St. Kamer*, 2008-09, nr. 2161/001, p. 101.

- Artikel 28 van het koninklijk besluit van 1 maart 1998 tot vaststelling van het reglement van plichtenleer der accountants stelt dat het bedrag van het ereloon van de accountant moet vastgesteld worden in functie van de aard, het belang, de complexiteit, de omvang en de reikwijdte van de opdracht, daarbij rekening houdend met de verantwoordelijkheid die de accountant op zich neemt en met de bijzondere kwalificaties;
- Artikel 23 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren schrijft voor dat het bedrag van het ereloon van de bedrijfsrevisor moet worden bepaald in functie van de complexiteit van de opdracht, de aard, de reikwijdte en de omvang van de prestaties die, in naleving van de normen van het Instituut, vereist zijn.

De gangbare praktijk van de voorlegging door de deskundige van de begroting van de kosten en erelonen aan de kredietinstelling voor de uit- of terugbetaling wordt nu in de wet ingeschreven (gewijzigd eerste lid van art. 991 *bis* Ger. W. ingevolge art. 37 van het wetsontwerp).

Verzoening van de partijen

Het wetsontwerp nummer 2161/001 vermeldde dat deze verzoening door de deskundige schriftelijk dient te worden vastgesteld.

In de Kamer van Volksvertegenwoordigers werd de opmerking gemaakt dat de deskundige vaak geen jurist is, waardoor het aangewezen is dat de partijen en hun raadslieden en niet de deskundige het verzoeningsakkoord zouden opstellen⁽⁴²⁾.

Daarmee rekening houdend wordt nu expliciet bepaald dat een verzoening schriftelijk dient vastgelegd te worden (wijziging van het tweede lid van § 1 van art. 977 Ger. W., ingevolge art. 28 van het wetsontwerp), waardoor een opstelling van het contract van verzoening door de raadslieden van de partijen mogelijk wordt.

Deze nieuwe schriftelijke vaststelling sluit ook aan bij de door artikel 977, § 2, tweede lid van het Gerechtelijk Wetboek opgelegde neerlegging van deze vaststelling ter griffie en de overmaking ervan aan partijen en hun raadslieden⁽⁴³⁾.

Modifications importantes relatives à l'expertise judiciaire après la loi du 30 décembre 2009

Résumé

La loi du 15 mai 2007, modifiant le Code judiciaire en ce qui concerne l'expertise et rétablissant l'article 509 *quater* du Code pénal, a engendré des difficultés pratiques considérables. Sans pour autant modifier les grandes lignes de la loi de 2007, la loi de 2009 a adapté de nombreux points.

Le principe de subsidiarité de l'expertise et du juge actif, a été maintenu et développé. Les parties peuvent désormais proposer un expert par consensus. La plupart des décisions réglant le déroulement de la procédure d'expertise ne sont désormais plus susceptibles d'opposition ou d'appel.

Il y a quelques modifications fondamentales en ce qui concerne la réunion d'installation de l'expert. La réunion d'installation n'aura lieu que si le juge l'estime nécessaire ou à la demande des parties. La réunion d'installation se tient, en principe, en chambre du conseil mais le juge peut aussi décider qu'elle se déroule « sur place ».

De plus, la mise en route automatique de l'expertise n'a pas été maintenue et il y a quelques améliorations procédurales sur le plan de la relation entre l'expert et les parties. Les parties doivent transmettre à l'expert leur dossier inventorié, au moins huit jours avant la réunion d'installation. La mission peut être adaptée si toutes les parties en font la demande. En cas de formulation tardive d'observations importantes, l'expert peut demander au juge d'y répondre. Lorsque le rapport final a été déposé, les documents ne doivent plus être déposés au greffe mais doivent être renvoyés aux parties.

Il y a désormais une possibilité plus étendue d'entendre l'expert à l'audience, notamment pour y faire oralement rapport, avec une garantie accrue pour le respect du caractère contradictoire (dépôt des documents, convocation des parties, etc.).

En ce qui concerne les honoraires, frais et provisions, une disposition relative à l'assujettissement à la TVA est insérée. Une possibilité existe de rédiger un arrêté royal si des difficultés surviennent (la loi ne devra plus être modifiée). La partie la plus diligente peut se charger de la consignation lorsque la partie désignée par le juge ne respecte pas son obligation de consignation. Il y a une extension des dispositions pénales s'il n'a pas été procédé à la consignation. L'expert peut suspendre ou différer sa mission si la provision n'a pas été consignée.

Finalement, il y a quelques modifications concernant la taxation des frais et honoraires : la réintroduction des anciens critères (le degré de difficulté, la qualité de l'expert et la valeur du litige) et le fait que les parties disposent désormais d'un délai de 30 jours pour informer le juge par écrit qu'elles contestent le montant des frais et honoraires de l'expert. L'expert doit désormais consigner la conciliation par écrit.

42 Verantwoording amendement 23, DEOM, Verslag LANDUYT, *Parl. St. Kamer*, 2009-10, nr. 2161/006, p. 37.

43 M.v.T., *Parl. St. Kamer*, 2008-09, nr. 2161/001, p. 53.

Conclusie

De wet van 30 december 2009 heeft heel wat wijzigingen aangebracht aan het deskundigenonderzoek. De ingeslagen weg om de procedure van het deskundigenonderzoek minder formalistisch te maken werd verder gezet. De beperkte tussenkomsten van de deskundigen werden in dit verband verder uitgebreid.

Er werden belangrijke verbeteringen voor de deskundige ingevoerd zodat deze in de meeste gevallen zeker is van honorering vooraleer hij zijn opdracht aanvangt of verder zet.

Ook aan de partijen worden bepaalde toegevingen gedaan. Zo kunnen zij onder andere de deskundige, net zoals vóór de wetwijziging van 15 mei 2007, zelf voorstellen.

De actieve rol van de rechter wordt verder benadrukt. De griffie wordt ontlast van bepaalde werkzaamheden. Dus voor iedereen wat wils.

Op te merken valt dat, in tegenstelling tot de wetwijziging van 15 mei 2007, er nu geen overgangsbepalingen in de wet werden opgenomen, zodat alle besproken wijzigingen van kracht werden op de hangende en nieuwe deskundigenonderzoeken in burgerlijke zaken tien dagen na verschijning in het Belgisch Staatsblad, met name op 25 januari 2010.

Most significant changes in the law on expert examination after the act of 30 december 2009

Summary

The Act of 15 May 2007 amending the Belgian Procedural Code regarding expert examination and reinstatement of Article 509^{quater} of the Belgian Criminal Code has caused numerous problems in its practical application. Without touching the points of departure of the Act of 2007, the Act of 2009 has adjusted several points.

The concepts of subsidiarity and active judge remain in place and are elaborated. From now on, parties may propose an expert in mutual agreement. Most decisions taken during the proceedings are no longer open to appeal or objection.

There are significant changes with respect to the so-called "installation meeting". An installation meeting will be organised if deemed necessary by the judge or at the parties' request.

Furthermore, the expert examination no longer takes effect automatically and there are a few procedural improvements in the relationship between the expert and the parties. Parties must submit their files eight days in advance. An extension of the assignment is possible upon request of all parties.

If important remarks are submitted beyond the deadline, the expert may still request the judge to answer them. After finalisation of the final report, the documents shall no longer be deposited at the Clerk of the Court's office, but shall be returned to the parties.

From now on, there is more flexibility to hear the expert during the hearing and/or render oral accounts, therefore safeguarding the adversarial character of the proceedings (submitting files, calling parties, etc.).

Regarding the fees, costs and advances, a VAT-related clause has been inserted. Potential problems can be caught by an additional Royal Decree - the law does not have to be changed. Either party can take over the consignment obligation if the party appointed by the judge does not fulfil this obligation. The clauses in the criminal code regarding noncompliance with the consignment obligation have been extended. The expert can suspend or postpone his assignment for lack of consignment.

Finally, there are some changes in the assessment of the costs and fees. The old criterion (degree of difficulty, capacity of the expert and the value of the dispute) has been reintroduced and parties now have 30 days to communicate their disagreement with the fee and the costs of the expert. A compulsory written record of reconciliation by the expert has now also been introduced.

Dernières informations de l'IASB – 1 novembre 2009 - 31 janvier 2010⁽¹⁾

Nederlandstalige
versie: zie pagina 45

La période sous revue a été marquée par les développements du projet de remplacement de la norme IAS 39 sur les instruments financiers. Ainsi, la nouvelle norme IFRS 9 publiée en novembre 2009 couvre une partie essentielle de la matière, à savoir la classification et l'évaluation des actifs financiers tels que les obligations, actions, créances et instruments dérivés portés à l'actif du bilan. Elle introduit des simplifications pouvant conduire à des retraitements potentiellement significatifs par rapport à IAS 39. IFRS 9 entre en vigueur à compter de l'exercice 2013 mais son application anticipée dès l'exercice 2009 est permise par les dispositions transitoires de la norme. Toutefois, cette possibilité d'anticipation n'est pas accessible aux sociétés européennes car il a été décidé de ne pas adopter ce nouveau texte selon un processus accéléré au niveau européen. Dans le cadre de ce même projet, l'IASB a également publié un exposé-sondage sur la dépréciation des actifs financiers évalués au coût amorti.

On soulignera également la relance du projet de modification de la norme IAS 37 sur les provisions qui prévoit de modifier les conditions de constitution d'une provision en supprimant le critère de sortie probable de ressources. Ce projet censé aboutir dès 2010 propose également la modification des principes d'évaluation des provisions.

Les autres projets ou textes définitifs sont de portée plus limitée.

IASB

04/11/2009 : Amendements à IAS 24 concernant les parties liées

Cette révision de la norme IAS 24 – *Information relative aux parties liées* apporte une réponse aux préoccupations portant sur la complexité de la définition actuelle d'une partie liée et sur les difficultés d'application pratique de la norme, en particulier pour les entités liées à l'Etat.

La nouvelle version de la norme prévoit :

→ Exemption partielle pour les entités qui sont liées à l'Etat : jusqu'à présent, une entité sur laquelle l'Etat exerçait le contrôle ou une influence notable devait mentionner toutes les transactions avec d'autres entités sous le contrôle ou l'influence notable de l'Etat. La

norme révisée impose toujours la présentation des informations jugées pertinentes pour les utilisateurs des états financiers mais supprime l'obligation de présenter les informations qui ne fournissent que peu de valeur ajoutée par rapport aux coûts qu'elles engendrent. En conséquence, seules les transactions individuellement ou collectivement significatives doivent être présentées.

→ Modification de la définition d'une partie liée : une partie liée est une personne ou une entité qui est liée à l'entité présentant des états financiers (*reporting entity*).

- Une personne ou un membre de la famille proche de cette personne est une partie liée de l'entité présentant des états financiers si cette personne :
 - contrôle ou exerce un contrôle conjoint sur l'entité ;
 - exerce une influence notable sur cette entité ;
 - est un dirigeant principal de l'entité ou d'une maison-mère de l'entité.
- Une entité (E) est une partie liée de l'entité présentant (EP) des états financiers dans les cas suivants :
 - E et EP appartiennent au même groupe ;
 - E est une entreprise associée ou une coentreprise d'EP ou vice versa ;
 - Les deux entités sont des coentreprises d'une troisième entité ;
 - Une des entités est une entreprise associée et l'autre une coentreprise d'une même troisième entité ;
 - E est un fonds de pension pour les employés d'EP ou pour une autre partie liée d'EP ;
 - E est contrôlée ou est soumise à une influence notable par une personne identifiée sous le point a) ;
 - Une personne identifiée sous le point a)(i). a une influence notable ou est un principal dirigeant de l'entité (ou d'une maison-mère de l'entité).

En outre, la nouvelle norme clarifie que l'entité devra également fournir des informations sur tous



Veronique Weets
Gérante Cethys
IFRS Training & Consulting
Professeur à la VUB et à
l'Université d'Anvers



Thomas Carlier
Director
IFRS Advice & Assurance
Deloitte Réviseurs d'Entreprises

¹ Pour de plus amples informations, vous pouvez également consulter le site www.monKEY.be de Kluwer.

les engagements d'une partie liée de réagir à la survenance ou la non survenance d'un événement particulier dans le futur, y compris les contrats non exécutés (*executory contracts*).

La norme révisée entre en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2011. Une application anticipée est néanmoins autorisée.

05/11/2009 : Exposé-sondage lié aux dépréciations d'actifs financiers

L'IASB a publié un exposé-sondage sur la comptabilisation des dépréciations d'actifs financiers qui sont évalués au coût amorti. Cet exposé-sondage s'inscrit dans le projet de remplacement de la norme IAS 39 – *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation*.

Actuellement, les dépréciations d'actifs financiers sont comptabilisées sur base des pertes encourues (*incurred loss model*). Ce modèle fixe l'hypothèse que tout prêt sera remboursé jusqu'à ce qu'un événement déclencheur (*trigger event*) prouve le contraire. Ce n'est qu'à ce moment que le prêt (ou portefeuille de prêts) est déprécié.

Le modèle proposé dans l'exposé-sondage est celui des pertes attendues (*expected loss model*). Selon ce modèle, les pertes attendues sont comptabilisées tout au long de la durée d'un prêt ou de tout autre actif financier évalué au coût amorti, et non pas uniquement après la survenance d'un événement déclencheur de perte. Ce modèle est censé éviter ce que beaucoup considèrent comme une discordance (*mismatching*) dans le modèle actuel, à savoir de comptabiliser immédiatement des produits d'intérêt (y compris ceux couvrant les pertes attendues) tandis que les dépréciations ne sont enregistrées qu'après la survenance d'un événement déclencheur de perte. Les défenseurs du nouveau modèle estime que celui-ci traduit mieux la décision de prêt. En application de ce modèle des pertes attendues, une provision relative aux pertes de crédit serait constituée sur la durée de l'actif financier en fonction des flux de trésorerie attendus de l'instrument, et non pas sur la base des valeurs de marché. Des informations détaillées dans les notes fourniraient aux investisseurs une compréhension des estimations de pertes que l'entité juge nécessaires.

Les commentaires sur cet exposé-sondage sont attendus pour le 30 juin 2010.

12/11/2009 : Nouvelle norme sur les instruments financiers (IFRS 9)

L'IASB a publié la norme IFRS 9 – *Instruments financiers* qui constitue la première étape du vaste projet de remplacement de la norme IAS 39. IFRS 9 introduit de nouvelles dispositions pour la classification et l'évaluation des actifs financiers. La norme entre en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à

compter du 1er janvier 2013. Par ailleurs, les dispositions transitoires de la norme permettent son application anticipée dès l'exercice 2009 mais cette option n'est pas accessible à ce stade aux sociétés européennes dans la mesure où la nouvelle norme n'est pas (encore) adoptée au niveau européen (voir ci-dessous).

L'IASB a l'intention d'étendre le champ d'application de la norme IFRS 9 dans le courant de 2010 afin d'inclure les dispositions relatives à la classification et l'évaluation des passifs financiers, à la décomptabilisation des instruments financiers, à la dépréciation (voir exposé-sondage ci-dessus) et à la comptabilité de couverture. IFRS 9 devrait donc remplacer IAS 39 dans son intégralité pour fin 2010 avec une application obligatoire à compter de l'exercice 2013 et une possibilité d'anticipation aux exercices précédents (moyennant son adoption européenne).

Aperçu de la norme IFRS 9

IFRS 9 répartit en deux catégories tous les actifs financiers actuellement dans le champ d'application de la norme IAS 39 : actifs financiers évalués au coût amorti et actifs financiers évalués à la juste valeur. Cette répartition est opérée sur la base des principes suivants :

- **Instruments de dette** : un tel instrument qui répond aux deux conditions suivantes peut être évalué au coût amorti :
 - Test du modèle de gestion (*business model test*) : conformément à son business modèle, l'entité détient l'actif financier dans le but de collecter les flux de trésorerie contractuels et non pas dans la perspective de vendre l'instrument avant son échéance contractuelle afin de réaliser les variations de sa juste valeur.
 - Test portant sur la nature des flux de trésorerie : selon les dispositions contractuelles de l'actif financier, les flux de trésorerie portent uniquement sur le remboursement du principal et des intérêts à des dates spécifiées.

Tous les autres instruments de dette doivent être évalués à la juste valeur par le biais du compte de résultats. Par ailleurs, sous certaines conditions, l'entité peut volontairement évaluer un instrument de dette à la juste valeur par le biais du compte de résultats même s'il répond au double test décrit ci-dessus. Les catégories actuelles « disponible à la vente » (*available for sale*) et « détenu jusqu'à échéance » (*held to maturity*) ne sont plus prévues par IFRS 9.

- **Instruments de capitaux propres** : tous les instruments de capitaux propres dans le champ d'application de la norme doivent être évalués à la juste valeur dans le bilan avec enregistrement des variations en résultat. Il n'y a plus d'exception basée sur le coût pour les titres

non cotés. Néanmoins, si l'instrument n'est pas détenu à des fins de *trading*, l'entité peut faire usage de l'option irrévocable d'enregistrer les variations de sa juste valeur dans les autres éléments du résultat global (*other comprehensive income*) au sein des capitaux propres, à l'exception des dividendes reçus qui sont maintenus en résultat. Malgré l'obligation d'évaluer tous les instruments de capitaux propres à la juste valeur, IFRS 9 comporte des directives clarifiant les circonstances dans lesquelles le coût peut représenter la meilleure estimation de la juste valeur.

- **Instruments dérivés** : tous les dérivés, y compris ceux liés à des instruments de capitaux propres non cotés, sont évalués à la juste valeur.
- **Dérivés incorporés** : le concept de dérivé incorporé selon IAS 39 n'est pas repris dans IFRS 9. En conséquence, un dérivé incorporé qui, selon IAS 39, aurait été comptabilisé séparément à la juste valeur par le biais du compte de résultats car il n'est pas lié étroitement à l'actif financier hôte, ne doit plus être séparé en application de la nouvelle norme. Ainsi, c'est l'intégralité des flux de trésorerie contractuels de l'actif financier qui est examinée et l'actif entier est évalué à la juste valeur par le biais du compte de résultats si ses flux ne représentent pas exclusivement des paiements en principal et en intérêts.
- **Reclassements** : pour les instruments de dette, des reclassements entre l'évaluation à la juste valeur par le biais du compte de résultats et l'évaluation au coût amorti, ou inversement, sont imposés si l'objectif de *business model* de l'entité change de manière telle que l'évaluation selon le modèle précédent ne soit plus applicable.

IFRS 9 modifie également certaines dispositions de la norme IFRS 7 – *Instruments financiers : Informations à fournir*, en prévoyant notamment de fournir des informations additionnelles relatives aux instruments de capitaux propres évalués à la juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global (*other comprehensive income*).

05/01/2010 : Nouvel exposé-sondage partiel sur l'évaluation des passifs selon IAS 37

L'IASB a réexposé une partie du projet de remplacement de la norme IAS 37 – *Provisions, passifs éventuels et actif éventuels*. Ainsi, cet exposé-sondage traite uniquement de l'évaluation des passifs qui entrent dans le champ d'application de la norme IAS 37, c'est-à-dire les passifs qui ne sont pas traités par d'autres normes, y compris ceux relatifs aux obligations de démantèlement, aux obligations environnementales, aux contrats déficitaires et aux litiges. En juin 2005, l'IASB avait déjà publié un exposé-sondage visant à modifier IAS 37. À la lumière des commentaires reçus, l'IASB a décidé d'émettre

une proposition révisée sur la partie évaluation afin de fournir des directives supplémentaires. Les commentaires publics sont attendus pour le 12 avril 2010. L'IASB s'attend à remplacer IAS 37 pour le troisième trimestre 2010.

Les principales dispositions de l'exposé-sondage révisé sont présentées ci-dessous :

- IAS 37 impose actuellement qu'une obligation soit comptabilisée comme un passif uniquement s'il est probable (probabilité de plus de 50%) qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit nécessaire pour régler l'obligation. L'exposé-sondage révisé n'inclut plus ce critère de probabilité, mais propose de traduire l'incertitude associée au montant ou à l'échéance de la sortie de ressources dans l'évaluation du passif à la valeur attendue, c.-à-d. la moyenne pondérée par la probabilité associée aux différentes issues possibles.
- Les passifs dans le champ d'application de la norme IAS 37 seraient évalués au montant que l'entité devrait rationnellement payer à la date d'évaluation pour régler le passif. Normalement, ce montant correspond à une estimation de la valeur actuelle des ressources nécessaires pour régler le passif, cette estimation prenant en compte les sorties de ressources attendues, la valeur temps de l'argent (effet d'actualisation) et le risque que les sorties réelles soient différentes des sorties attendues.
- Si le passif consiste en un paiement en trésorerie à une contrepartie (par exemple en règlement d'un litige), les sorties correspondent aux paiements attendus majorés des coûts associés (par exemple les frais légaux).
- Si le passif consiste en une obligation de prêter un service dans le futur (par exemple le démantèlement d'une usine), les sorties correspondent aux montants que l'entité estime devoir payer à une contrepartie à une date future afin d'assumer ce service pour son compte.

19/01/2010 : Matériel de formation concernant la norme IFRS pour PME

L'IASCF a publié les 12 premiers modules du jeu complet de formations concernant la norme IFRS pour PME. Ces modules concernent les sujets suivants : définition d'une PME, présentation des états financiers ; bilan ; état du résultat global ; informations à fournir ; méthodes comptables, estimations comptables et erreurs ; stocks ; immeubles de placement ; immobilisations corporelles ; subventions publiques ; coûts d'emprunt ; événements postérieurs à la date de clôture.

Chaque module comprend une introduction, le texte complet de la norme agrémenté d'exemples et commentaires additionnels, une comparaison avec le référentiel IFRS complet, quelques ques-

tions à choix multiples afin de tester la connaissance du lecteur et des cas pratiques avec solution.

Ces modules sont disponibles gratuitement sur le site de l'IASB : www.iasb.org.

29/01/2010 : Exemptions additionnelles pour les premiers adoptants

L'IASB a modifié IFRS 1 – *Première adoption des IFRS* afin de permettre à une entité adoptant le référentiel IFRS avant le 1er janvier 2010 de ne pas fournir les informations comparatives imposées par l'amendement à IFRS 7 – *Améliorations des informations à fournir des instruments financiers* de mars 2009.

IFRIC

26/11/2009 : Amendement à IFRIC 14

L'IFRIC a publié un amendement à IFRIC 14 – *IAS 19 Plafonnement d'un actif au titre des prestations définies, les obligations de financement minimum et leur interaction* afin d'éliminer un effet secondaire non souhaité. Sans cet amendement, il n'est pas possible dans certaines circonstances de comptabiliser un actif pour certaines avances visant à répondre aux obligations de financement minimum, ce qui n'était pas l'objectif de l'interprétation.

L'amendement entre en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2011.

27/11/2009 : Publication d'IFRIC 19 sur les extinctions de passifs

L'IFRIC a publié IFRIC 19 – *Extinction de passifs avec des instruments de capitaux propres*. L'interprétation s'applique lorsqu'un débiteur éteint partiellement ou intégralement un passif par l'émission d'instruments de capitaux à destination du créancier. Les principales dispositions de cette interprétation sont présentées ci-dessous :

- Lorsque l'entité émet des instruments de capitaux propres à son créancier afin d'éteindre entièrement ou partiellement un passif financier, ces instruments constituent la 'contrepartie payée' conformément à IAS 39.41. Par conséquent, le passif financier doit être entièrement ou partiellement décomptabilisé.
- Les instruments de capitaux propres doivent être évalués à leur juste valeur, sauf si elle ne peut être déterminée de façon fiable, auquel cas les instruments de capitaux propres sont évalués à la juste valeur du passif éteint.

→ Si le passif financier n'est que partiellement éteint, le débiteur doit déterminer si la contrepartie payée se rapporte (partiellement) à la modification des conditions du passif résiduel, auquel cas la juste valeur de la contrepartie payée doit être affectée entre le passif éteint et le passif maintenu. Si la modification des conditions du passif résiduel est significative, l'entité décomptabilise l'ancien passif résiduel et comptabilise un nouveau passif (IAS 39.40).

→ Toute différence entre la valeur comptable du passif financier (partiellement) éteint et l'évaluation des instruments de capitaux propres émis doit être comptabilisée en résultat.

IFRIC 19 entre en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2010. Une application anticipée est néanmoins autorisée.

EUROPE

Adoption de la norme IFRS 9 différée

Bien que l'EFRAG eût publié un projet d'avis positif quant à l'adoption accélérée de la norme IFRS 9 pour qu'elle puisse être volontairement appliquée en Europe dès l'exercice 2009, il a été finalement décidé de ne pas suivre ce processus accéléré. La raison invoquée est que l'EFRAG souhaite pouvoir évaluer les résultats du projet de l'IASB visant à améliorer le traitement des instruments financiers. L'EFRAG considère actuellement la manière dont il va appréhender l'ensemble des textes visant à remplacer IAS 39 à terme.

Questionnaire européen sur l'IFRS pour PME

La Commission européenne a publié un questionnaire sur la norme *IFRS pour PME* afin de comprendre et de rassembler les avis des parties européennes concernées. La Commission souhaite notamment obtenir les commentaires des utilisateurs des états financiers (sociétés, banques, investisseurs). La consultation a pris fin le 12 mars 2010. Les résultats de ce questionnaire aideront la Commission à revoir les Directives comptables si nécessaire.

Laatste berichtgeving van het IASB – 1 november 2009 - 31 januari 2010⁽¹⁾



Het voorbije trimester werd voornamelijk gekenmerkt door de ontwikkelingen van het project ter vervanging van IAS 39 met betrekking tot de financiële instrumenten. Zo behandelt IFRS 9, gepubliceerd in november 2009, een groot deel van de materie, met name de classificatie en de waardering van financiële activa zoals obligaties, aandelen, vorderingen en afgeleide instrumenten opgenomen op het actief van de balans. De standaard voert een aantal vereenvoudigingen in die mogelijk belangrijke aanpassingen in vergelijking met IAS 39 met zich meebrengen. IFRS 9 is toepasbaar vanaf het boekjaar 2013, maar eerdere toepassing vanaf 2009 is toegelaten door de overgangsbepalingen van de standaard. Deze mogelijkheid is echter niet van toepassing voor Europese entiteiten, daar er beslist werd om de standaard niet goed te keuren volgens een versnelde procedure op Europees niveau. In het kader van hetzelfde project heeft het IASB een voorstel van standaard gepubliceerd met betrekking tot de bijzondere waardevermindering van financiële activa gewaardeerd aan geamortiseerde kostprijs.

We merken eveneens de herlancering van het project ter wijziging van IAS 37 met betrekking tot voorzieningen. Het voorstel van standaard voorziet een wijziging van de voorwaarden voor de opname van voorzieningen door het criteria van waarschijnlijke uitstroom van middelen op te heffen. Dit project, waarvan de finalisering verwacht wordt in de loop van 2010, stelt eveneens voor om de waarderingsprincipes van voorzieningen te wijzigen.

De andere projecten of finale teksten hebben een beperktere draagwijdte.

IASB

4/11/2009: IASB wijzigt IAS 24 – *Informatieverschaffing over Verbonden partijen*

Deze herziening van IAS 24 is een antwoord op de huidige complexe definitie van een verbonden partij en de moeilijkheden bij het toepassen van de vereisten in de praktijk, meer in het bijzonder wanneer er zeggenschap (of significante invloed) is vanwege een overheid.

In de nieuwe versie van IAS 24 wordt

→ een gedeeltelijke uitzondering op de informatieverschaffing toegestaan voor entiteiten die verbonden zijn met een overheid. Tot nu toe moest een entiteit waarover een overheid zeggenschap heeft, of waarin een overheid een significante invloed heeft, alle transacties met

andere entiteiten onder zeggenschap van deze overheid of waarover deze overheid significante invloed heeft, vermelden. In de praktijk leidt dit dikwijls tot de vermelding van informatie die duur is om te verzamelen en weinig toegevoegde waarde heeft voor de gebruikers van de jaarrekening. Daarom wordt nu enkel nog informatie gevraagd die belangrijk is voor de gebruikers van de jaarrekening: informatieverschaffing is enkel nog vereist indien de transacties met de andere overheidsbedrijven individueel of gezamenlijk significant zijn.

→ de definitie van een verbonden partij herzien: Een verbonden partij is een persoon of een entiteit die verbonden is met de verslaggevende entiteit.

- Een natuurlijk persoon of een nauwe verwant van deze natuurlijke persoon is een verbonden partij van de verslaggevende entiteit indien deze persoon
 - Zeggenschap of gezamenlijke zeggenschap heeft over de verslaggevende entiteit;
 - Een significante invloed heeft op de verslaggevende entiteit;
 - Een manager is op een sleutelpositie van de verslaggevende entiteit of van een moederonderneming van de verslaggevende entiteit.
- Een entiteit is een verbonden partij van de verslaggevende entiteit in volgende gevallen:
 - De entiteit en de verslaggevende entiteit behoren tot dezelfde groep;
 - De ene entiteit is een geassocieerde deelneming of joint venture van de andere (of een geassocieerde deelneming/joint venture van een andere entiteit van de groep);
 - Beide entiteiten zijn een joint venture van dezelfde derde partij;
 - De ene entiteit is een joint venture van een derde partij en de andere is een geassocieerde deelneming van de derde partij;
 - De entiteit is een pensioenplan voor de werknemers van de verslaggevende partij of voor een verbonden partij van de verslaggevende partij;
 - De entiteit valt onder de zeggenschap of gezamenlijke zeggenschap van een persoon geïdentificeerd in a);
 - Een persoon geïdentificeerd in a)(i) heeft significante invloed of is een manager op een sleutelpositie van de entiteit (of een moedermaatschappij van de entiteit).

De nieuwe standaard verduidelijkt ook dat de entiteit informatie moet geven over voorwaardelijke



Veronique Weets
Zaakvoerder Cethys
IFRS Training & Consulting
Docent aan de VUB en de
Universiteit Antwerpen



Thomas Carlier
Director
IFRS Advice & Assurance
Deloitte Bedrijfsrevisoren

¹ Voor meer informatie kunt u ook terecht op volgende website van Kluyer: www.monKEY.be

verbintenissen van een verbonden partij, inclusief nog uit te voeren contracten (*executory contracts*)

De nieuwe standaard is van toepassing vanaf 1 januari 2011. Vervroegde toepassing is toegelaten.

5/11/2009: voorstel tot wijziging IAS 39 met betrekking tot bijzondere waardeverminderingen

Het IASB heeft een voorstel van standaard gepubliceerd over de verwerking van waardeverminderingen van financiële activa die worden gewaardeerd tegen geamortiseerde kostprijs. Het betreft één van de stappen van het project over de vervanging van IAS 39 – *Financiële instrumenten: Opname en waardering*.

Op dit moment worden bijzondere waardeverminderingen van financiële activa opgenomen op basis van geleden verliezen (*incurred loss model*). Dit model gaat ervan uit dat alle vorderingen zullen worden betaald, tot het moment dat het tegendeel wordt bewezen (gekend als een “geleden verlies” of een “trigger event”). Het is pas op dat moment dat de vordering (of de portfolio van vorderingen) wordt afgeschreven.

In het voorstel van standaard wordt vertrokken van een model op basis van verwachte verliezen (*expected loss model*). Dit model neemt verwachte verliezen op over de duur van de vordering – of ander financieel actief gewaardeerd tegen de geamortiseerde kostprijs – en dus niet enkel wanneer de verlieslatende gebeurtenis zich heeft voorgedaan. Dit model zou ervoor moeten zorgen dat er vermeden wordt dat interestopbrengsten (inclusief deze die worden gezien als een vergoeding voor de verwachte verliezen) onmiddellijk worden opgenomen, terwijl een bijzonder waardeverminderingverlies pas wordt opgenomen op het moment dat het verlies zich voordoet. Voorstanders van deze methode beweren dat deze methode de investeringsbeslissing beter weergeeft. In overeenstemming met het door het IASB voorgestelde model van verwachte verliezen zou een voorziening worden opgenomen op basis van de verwachte kasstromen van het instrument, niet op basis van marktwaarden. Uitgebreide informatieverschaffing zou worden vereist om investeerders duidelijk te maken welke schattingen over de verliezen door de entiteit belangrijk worden geacht.

Commentaren worden verwacht tegen 30 juni 2010.

12/11/2009: Het IASB publiceert IFRS 9 – Financiële instrumenten

De publicatie van IFRS 9 vormt de eerste stap in de vervanging van IAS 39 – *Financiële instrumenten: opname en waardering*. De standaard introduceert nieuwe richtlijnen voor de classificatie en waardering van financiële activa. De standaard moet toegepast worden vanaf 1 januari 2013. Bovendien laten de overgangsbepalingen van de standaard eerdere toepassing toe vanaf het boekjaar 2009,

maar deze laatste mogelijkheid is geen optie op dit moment voor de Europese entiteiten, daar de nieuwe standaard (nog) niet werd goedgekeurd op Europees niveau (zie hieronder).

Het is de bedoeling om IFRS 9 in 2010 verder uit te breiden met richtlijnen over de classificatie en waardering van financiële verplichtingen, het niet langer opnemen van financiële instrumenten, bijzondere waardeverminderingen (zie voorstel van standaard hierboven) en *hedge accounting*. Tegen het einde van 2010 zou IFRS 9 dan IAS 39 volledig moeten vervangen met een verplichte toepassing vanaf het boekjaar 2013 en mogelijkheid tot eerdere toepassing (op voorwaarde van Europese goedkeuring).

Overzicht van de standaard IFRS 9

IFRS 9 voorziet in 2 categorieën voor de financiële activa die momenteel binnen het toepassingsgebied van IAS 39 vallen – deze gewaardeerd tegen geamortiseerde kostprijs en deze gewaardeerd tegen reële waarde – op basis van volgende principes:

- **Schuldinstrumenten:** een schuldinstrument dat aan volgende twee voorwaarden voldoet kan worden gewaardeerd tegen geamortiseerde kostprijs
 - *Business model:* De entiteit wil het financieel actief behouden om de kasstromen te ontvangen en niet om het instrument vóór het einde van zijn contractuele looptijd te verkopen om de wijzigingen in de reële waarde te realiseren;
 - Karakteristieken van de kasstromen: de contractuele bepalingen van het financiële actief leiden tot kasstromen op specifieke data die enkel bestaan uit betalingen van de hoofdsom en rente op de uitstaande hoofdsom.

Alle andere schuldinstrumenten moeten gewaardeerd worden tegen reële waarde met verwerking van de waardeveranderingen in de winst- en verliesrekening. Zelfs indien een instrument voldoet aan bovenstaande criteria kan de entiteit, gegeven een aantal beperkingen, ervoor kiezen om het instrument te waarderen tegen reële waarde met wijzigingen van de reële waarde in de winst- en verliesrekening. De categorieën “voor verkoop beschikbaar (*available-for-sale*)” en “tot einde looptijd aangehouden (*held-to-maturity*)” worden in IFRS 9 niet meer voorzien.

- **Eigen-vermogensinstrumenten:** Alle eigenvermogensinstrumenten binnen het toepassingsgebied van IFRS 9 moeten gewaardeerd worden tegen hun reële waarde, wijzigingen in deze waarden worden opgenomen in de winst- en verliesrekening. Hierop is geen uitzondering voor eigen-vermogensinstrumenten van niet-beursgenoteerde entiteiten. Indien een eigen-vermogensinstrument niet aangehouden wordt voor handelsdoeleinden (*held-for-trading*), kan de entiteit de onomkeerbare

beslissing nemen om de veranderingen aan de reële waarde op te nemen in de niet-gereali-seerde resultaten (*other comprehensive income*). Dividendopbrengsten worden steeds opgenomen in de winst- en verliesrekening.

Alhoewel alle eigen-vermogensinstrumenten worden gewaardeerd tegen hun reële waarde, bevat IFRS 9 richtlijnen met betrekking tot het gebruik van kostprijs als beste benadering van de reële waarde.

- **Afgeleide instrumenten:** Alle afgeleide instrumenten, ook deze die gerelateerd zijn aan niet-genoteerde eigen-vermogensinstrumenten, worden gewaardeerd tegen hun reële waarde.
- **In contracten besloten afgeleide instrumenten (*embedded derivatives*):** Het concept van de in contracten besloten afgeleide instrumenten van IAS 39 werd niet overgenomen in IFRS 9. Dit wil zeggen dat in contracten besloten derivaten die in overeenstemming met IAS 39 zouden moeten afgescheiden worden van het financiële actief, niet langer afgescheiden moeten worden. De contractuele kasstromen van het volledige instrument zullen onderzocht worden en het actief zal volledig gewaardeerd worden tegen reële waarde met wijzigingen in de winst- en verliesrekening, indien er kasstromen zijn die geen betaling van hoofdsom of rente vormen.
- **Herclassificatie:** voor schuldinstrumenten is de herclassificatie tussen gewaardeerd tegen reële waarde met wijzigingen in de winst- en verliesrekening en geamortiseerde kostprijs, en vice versa, vereist indien het *business model* zodanig wijzigt dat het instrument in de andere categorie valt.

De publicatie van IFRS 9 zorgt voor enkele wijzigingen in IFRS 7 – *Financiële instrumenten: Informatieverschaffing* alsook bijkomende informatievereisten over investeringen in eigen-vermogensinstrumenten die werden aangemerkt als gewaardeerd tegen reële waarde met wijzigingen in de niet-gereali-seerde resultaten (*other comprehensive income*).

5/01/2010: Nieuwe gedeeltelijke voorstel van standaard over de waardering van verplichtingen volgens IAS 37

IAS 37 – *Voorzieningen, voorwaardelijke verplichtingen en voorwaardelijke activa* gaat over verplichtingen die niet door andere standaarden worden behandeld: bijvoorbeeld verplichtingen tot ontmanteling, milieuverplichtingen, verplichtingen in het kader van verlieslatende contracten en verplichtingen als gevolg van rechtszaken. In juni 2005 publiceerde het IASB een eerste voorstel van standaard om IAS 37 aan te passen. Op basis van de commentaren die werden ontvangen op de eerder voorgestelde wijziging van de waardering van verplichtingen in IAS 37, werd beslist om een beperkt nieuw voorstel van standaard (ED/2010/1) te publiceren met meer richtlijnen over de waardering.

Commentaren worden verwacht tegen 12 april 2010. De vervanging van IAS 37 wordt verwacht in het derde kwartaal van 2010.

Belangrijkste bepalingen van het voorstel van standaard worden hieronder opgesomd:

- IAS 37 vereist op dit moment dat een verplichting pas wordt opgenomen als ze waarschijnlijk (kans van meer dan 50%) zal leiden tot een uitstroom van middelen. In het voorstel is er geen waarschijnlijkheidscriterium meer, de onzekerheid met betrekking tot het bedrag en het tijdstip de uitstroom wordt opgenomen in de waardering tegen de verwachte waarde (verschillende mogelijke uitstromen van middelen worden gewogen tegen de kans waarmee zich zullen voordoen)
- Verplichtingen binnen het toepassingsgebied van IAS 37 worden gewaardeerd tegen het bedrag dat de entiteit normaal zou betalen op de waarderingsdatum om de verplichting over te dragen. In de meeste gevallen zal dit een schatting zijn van de huidige waarde van het bedrag nodig om de verplichting af te wikkelen rekening houdend met de verwachtingen met betrekking tot de uitstromen, de tijdswaarde van geld, en het risico dat de werkelijke uitstromen verschillen van de verwachte uitstromen.
- Een verplichting om geldmiddelen aan een tegenpartij over te dragen (bijvoorbeeld voor de afwikkeling van een rechtszaak) bestaat uit de verwachte kasuitstroom plus geassocieerde kosten, zoals gerechtskosten.
- Een verplichting om in de toekomst een activiteit te ondernemen (bijvoorbeeld om een actief te ontmantelen), wordt gewaardeerd tegen het verwachte bedrag dat de entiteit zal moeten betalen aan een andere partij om deze activiteit uit te voeren.

19/01/2010: Opleidingsmateriaal met betrekking tot IFRS voor KMO's

Het IASCF heeft de eerste 12 modules gepubliceerd van het opleidingsmateriaal voor IFRS voor KMOs. Het gaat om de volgende onderwerpen: de definitie van een KMO (module 1), presentatie van de jaarrekening (module 3), de balans (module 4), het overzicht van de gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten (module 5), informatieverschaffing (module 8), grondslagen voor financiële verslaggeving, fouten, schattingen (module 10), voorraden (module 13), vastgoedbeleggingen (module 16), materiële vaste activa (module 17), overheidssubsidies (module 24), financieringskosten (module 25) en gebeurtenissen na de verslagperiode (module 32).

Elke module bevat een inleiding waarin een overzicht van de module wordt gegeven, de volledige tekst van het hoofdstuk van de standaard met extra commentaren en voorbeelden om de vereisten te verduidelijken en te illustreren, een vergelijking

met het volledig IFRS-raamwerk, een aantal meerkeuzevragen om de kennis van de lezer te testen en een verzameling case studies met oplossingen.

Deze modules zijn gratis beschikbaar op de website van het IASB: www.iasb.org

29/01/2010: IASB stelt voor om eerste toepassers vrij te stellen van bepaalde vergelijkende informatie

Het IASB heeft IFRS 1 – *Eerste toepassing van IFRS* gewijzigd. Deze wijziging biedt entiteiten die overstappen naar IFRS vóór 1 januari 2010, de mogelijkheid om de nieuwe vereisten als gevolg van de wijzigingen aan *IFRS 7 – Verbetering van de informatievervalsing over financiële instrumenten*, gepubliceerd in maart 2009, niet te toepassen voor de vergelijkende informatie.

IFRIC

26/11/2009: IASB past IFRIC 14 aan

Deze aanpassing werkt een ongewild neveneffect van IFRIC 14 – *IAS 19 De limiet voor een actief uit hoofde van toegezegd pensioenregelingen, minimaal vereiste dekkingsgraden en de wisselwerking hiertussen* weg. Zonder de aanpassing kunnen entiteiten in bepaalde gevallen geen actief opnemen indien ze vrijwillig voorafbetalingen deden voor minimaal vereiste dekkingsgraden. Dit was niet de bedoeling van IFRS 14 en de aanpassing corrigeert de fout.

De aanpassing is retrospectief van toepassing voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2011.

27/11/2009: IFRIC 19 over uitwisseling van verplichtingen en eigen-vermogensinstrumenten

Het IFRIC heeft op 27 november *IFRIC 19 – Afwikkeling van verplichtingen met eigen-vermogensinstrumenten* gepubliceerd. De interpretatie behandelt situaties waar een entiteit haar verplichtingen geheel of gedeeltelijk terugbetaalt door de uitgifte van eigen-vermogensinstrumenten. De meest belangrijke conclusies van IFRIC 19 zijn als volgt:

- Als een entiteit eigen-vermogensinstrumenten aan haar schuldeiser overdraagt om een financiële verplichting geheel of gedeeltelijk af te wikkelen, moeten deze eigen-vermogensinstrumenten gezien worden als “betaalde vergoeding” in overeenstemming met IAS 39.41. De financiële verplichting moet dus (gedeeltelijk) niet langer opgenomen worden.
- De eigen-vermogensinstrumenten moeten gewaardeerd worden tegen hun reële waarde, tenzij deze reële waarde niet bepaalbaar is. In dit laatste geval moeten de eigen-vermogensinstrumenten gewaardeerd worden tegen de waarde van de terugbetaalde financiële verplichting.

→ Indien enkel een deel van de financiële verplichting werd afgewikkeld, moet de entiteit nagaan of de voorwaarden van de overblijvende verplichting werden aanzienlijk worden gewijzigd. Indien dit het geval is moet de reële waarde van de betaalde vergoeding worden toegewezen aan de afgewikkelde en de overblijvende verplichting. De verwerking omvat dan een afwikkeling van de bestaande financiële verplichting en het opnemen van een nieuwe verplichting.

→ Het verschil tussen de boekwaarde van (een deel van) de financiële verplichting en de uitgegeven eigen-vermogensinstrumenten wordt opgenomen als winst of verlies

IFRIC 19 moet toegepast worden vanaf 1 juli 2010. Eerdere toepassing is toegelaten.

EUROPA

Goedkeuring van IFRS 9 werd uitgesteld

Hoewel op 4 november het EFRAG een voorlopige goedkeurend advies had gepubliceerd voor de toepassing van IFRS 9 in Europa kwam zij op 13 november op deze uitspraak terug. Het EFRAG wil eerst de resultaten van het IASB-project ter verbetering van de verslaggeving over financiële instrumenten afwachten alvorens een goedkeuringsadvies uit te brengen. Het EFRAG werkt momenteel aan een aanpak voor de verschillende standaarden die IAS 39 – Financiële instrumenten: opname en waardering zullen vervangen.

Europese bevraging over IFRS voor KMO's

De Europese Commissie heeft een bevraging gelanceerd met betrekking tot de IFRS voor KMOs. Het doel van de bevraging is het begrijpen en verzamelen van de mening van de EU-stakeholders over de IFRS voor KMOs. Meer specifiek is de Europese Commissie geïnteresseerd in de commentaren van gebruikers van de jaarrekeningen, zoals bedrijven, banken en investeerders. De consultatieronde liep tot 12 maart 2010. De resultaten van deze bevraging zullen de Europese Commissie helpen bij de herziening van de Verslaggevingsrichtlijnen.



IBR-Berichten

Werkzaamheden van de Raad

Vergadering van 30 oktober 2009

Melding of wordt opgetreden in organisaties van openbaar belang —

Artikel 14, § 1 van het koninklijk besluit van 30 april 2007 betreffende de erkenning van bedrijfsrevisoren en het openbaar register vraagt onder meer dat de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen en de bedrijfsrevisorenkantoren spontaan aan hun dossier toevoegen of zij al dan niet optreden in organisaties van openbaar belang. Alle wijzigingen in het register en de dossiergegevens moeten daarenboven overeenkomstig het artikel 15 van voormeld besluit binnen de maand worden geactualiseerd. Daarbij moet gebruik worden gemaakt van het elektronisch formulier dienstig voor de actualisering van hun dossier- en registergegevens.

Voortgaand op de gegevens beschikbaar op de website van de CBFA, heeft de Commissie Kwaliteitscontrole in het kader van de toewijzing van de in 2010 uit te voeren kwaliteitscontroles tot zijn spijt vastgesteld dat een aantal bedrijfsrevisoren geen melding heeft gemaakt van dit specifiek gegeven.

Terechtwijzing voor niet-naleving van de norm voor permanente vorming —

De Raad beslist dat aan bedrijfsrevisoren die de norm voor permanente vorming niet naleven een terechtwijzing zal worden gericht wanneer, naar aanleiding van een kwaliteitscontrole zulke inbreuk wordt vastgesteld naast andere tekortkomingen.

Benoeming van een bedrijfsrevisor als voorlopige zaakvoerder van een verzekeringsonderneming —

De CBFA stelde aan de Raad de vraag of een erkend revisor de functie kon uitoefenen van voorlopig zaakvoerder van een verzekeringsonderneming (art. 26, § 1, 3° wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen).

De Raad besliste, na het advies van het ACCOM te hebben ingewonnen, om een algemene afwijking toe te staan op het verbod van artikel 13, § 2, b, van de gecoördineerde wet van 22 juli 1953 wanneer een rechtscollege of een administratieve overheid een bedrijfsrevisor aanstelt in een functie van voorlopig bestuurder of in een daarmee gelijkgestelde functie.

De notie netwerk versus bedrijfsrevisorenkantoor — Er wordt vastgesteld dat de vereniging tussen bedrijfsrevisoren om een groter geheel te vormen en aldus individueel vrijgesteld te kunnen worden van de toerekening van een "aanvullende forfaitair kostenbedrag" mogelijks, al naar de omstandigheden, verder reikt dan een louter netwerk in de zin van het artikel 2, 8° van de gecoördineerde wet van 22 juli 1953. Dit zal bij voorbeeld het geval zijn wanneer de vereniging van bedrijfsrevisoren een rechtspersoon is of een andere entiteit met om

Info IRE

Travaux du Conseil

Réunion du 30 octobre 2009

Mention des prestations effectuées dans des entités d'intérêt public —

L'article 14, § 1er de l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public prévoit notamment que les réviseurs d'entreprises personnes physiques et les cabinets de révision communiquent spontanément s'ils ont ou non ils ont effectué des prestations dans des entités d'intérêt public, information qui sera versée à leur dossier. En outre, toutes modifications intervenues dans les données de registre et de dossier doivent, conformément à l'article 15 de l'arrêté précité, être actualisées dans le mois. Ceci en utilisant le formulaire électronique conçu pour l'actualisation de leurs données de dossier et de registre.

Sur la base des données disponibles sur le site internet de la CBFA, la Commission Contrôle de qualité a malheureusement dû constater, dans le cadre de l'attribution des contrôles de qualité à effectuer en 2010, qu'un certain nombre de réviseurs d'entreprises n'ont pas mentionné cette information spécifique.

Rappel à l'ordre pour non-respect de la norme relative à la formation permanente —

Le Conseil décide qu'un rappel à l'ordre sera adressé aux réviseurs d'entreprises ne respectant pas la norme relative à la formation permanente lorsque, lors d'un contrôle de qualité, cette infraction est constatée parmi d'autres manquements.

Nomination d'un réviseur d'entreprises en tant que gérant provisoire d'une entreprise d'assurances —

La CBFA a posé la question au Conseil de savoir si un réviseur d'entreprises agréé pouvait exercer la fonction de gérant provisoire d'une entreprise d'assurances (art. 26, § 1er, 3° de la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances).

Le Conseil a décidé, après avoir consulté l'ACCOM, d'accorder une dérogation générale à l'interdiction prévue à l'article 13, § 2, b, de la loi coordonnée du 22 juillet 1953, lorsqu'une juridiction ou une autorité administrative désigne un réviseur d'entreprises à une fonction d'administrateur provisoire ou assimilée.

La notion de réseau versus cabinet de révision — Il est constaté que l'association entre réviseurs d'entreprises pour former une entité plus grande en vue d'être exempté individuellement de l'imputation des « frais forfaitaires complémentaires » peut, selon les circonstances, aller au-delà d'un simple réseau dans le sens de l'article 2, 8°, de la loi coordonnée du 22 juillet 1953. Ce sera par exemple le cas lorsque l'association de réviseurs d'entreprises est une personne morale ou autre entité, quelle que soit sa forme juridique, susceptible de donner l'impression aux tiers d'être inscrite en Belgique dans



het even welke rechtsvorm die naar derden toe in België de indruk wekt ingeschreven te zijn in het openbaar register als bedrijfsrevisorenkantoor (zie ook IBR, *Jaarverslag 2007*, p. 262). De Raad beslist om één en ander te verduidelijken in een mededeling.

Waarborging van de anonimiteit bij een melding aan de CFI — De Raad noteert dat de Juridische Commissie bevestigt dat de bedrijfsrevisor een noodtoestand kan inroepen om geen melding te doen bij de CFI, zolang de anonimiteit bij de aangifte kan worden doorbroken. Zij is echter niet bij machte om verder te verduidelijken in welke omstandigheden de bedrijfsrevisor zich op dergelijke “noodtoestand” kan beroepen en ook niet om alternatieve maatregelen aan te reiken die de bedrijfsrevisor in voorkomend geval zou kunnen of zou moeten nemen. De Juridische Commissie stip echter aan dat de toepassing van de aanbevelingen met betrekking tot het aanvaarden van een opdracht of ten aanzien van fraude aanleiding zou kunnen zijn voor de bedrijfsrevisor om een opdracht af te wijzen of terug te geven.

Vergadering van 27 november 2009

Samenstelling van het Uitvoerend Comité — De Raad neemt er kennis van dat de Juridische Commissie acht dat, ten aanzien van het quorum, ten minste de aanwezigheid van drie leden van het Uitvoerend Comité is vereist indien het Uitvoerend Comité bestaat uit vier leden. De Raad beslist dan ook om het aantal leden van het Uitvoerend Comité op vijf te brengen, wat het risico voor het Comité verkleint om niet in aantal te zijn om beslissingen te nemen. De Raad stelt Félix FANK aan als vijfde lid, naast de Voorzitter, de Ondervoorzitter, de heer Dirk SMETS en Raynald VERMOESEN.

Beroep tot nietigverklaring van het Waals decreet van 30 april 2009 — De Raad neemt er kennis van dat zijn beroep tot nietigverklaring van het decreet van het Waals Parlement van 30 april 2009 betreffende revisorale controle bij instellingen van openbaar nut, intercommunales en openbare huisvestingsmaatschappijen, bij het Grondwettelijk Hof werd neergelegd op 24 november 2009. De Raad beslist om naar aanleiding hiervan een persmededeling te verspreiden.

Begroting 2010 — De Raad neemt een eerste ontwerp van begroting voor 2010 in ontvangst. Bij deze gelegenheid wordt voorgesteld dat het ICCI de vormingsactiviteiten van het Instituut zou overnemen. De vraag zal worden voorgelegd aan de raad van bestuur van het ICCI.

Gemeenschappelijke behuizing van het IBR en het IAB — De Raad bespreekt uitvoerig de concretisering van zijn beslissing om het IBR en het IAB onder te brengen onder één dak.

Aangifteformulier en afrekening van de veranderlijke bijdrage 2009 — De Raad keurt een mededeling goed betreffende het aangifteformulier voor de berekening van de veranderlijke bijdrage 2009, dat door de Raad werd goedgekeurd op 3 april 2009. In deze mededeling wordt tevens verduidelijkt dat alle bedrijfsrevisoren zonder onderscheid dit aangifteformulier uiterlijk op 20 februari 2010 dienen te richten aan het Instituut en dat zij tevens spontaan het aan de hand van hun aangifteformulier berekende saldo van hun veranderlijke bijdrage 2009 uiterlijk op 20 februari 2010 dienen te storten op de bankrekening van het Instituut.

le registre public en tant que cabinet de révision (cf. également IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 262). Le Conseil décide de clarifier cette problématique dans une Communication.

Protection de l'anonymat en cas de déclaration à la CTIF — Le Conseil prend note que la Commission juridique confirme que le réviseur d'entreprises peut invoquer un état de nécessité pour ne pas devoir faire une déclaration à la CTIF, tant que l'anonymat de sa déclaration peut être levé. La Commission juridique n'est toutefois pas à même de préciser davantage les circonstances dans lesquelles un réviseur d'entreprises peut invoquer un tel “état de nécessité”, ni de proposer des mesures alternatives que le réviseur d'entreprises pourrait ou devrait prendre le cas échéant. La Commission juridique précise cependant que l'application des recommandations relatives à l'acceptation d'une mission ou à la fraude, pourrait conduire le réviseur à refuser ou à arrêter une mission.

Réunion du 27 novembre 2009

Composition du Comité exécutif — Le Conseil prend connaissance du fait que la Commission juridique estime qu'en termes de quorum, la présence de trois membres au moins du Comité exécutif est requise si le comité comprend quatre membres. Le Conseil décide dès lors d'étendre le nombre de membres du Comité exécutif à cinq, ce qui réduira le risque pour le comité de ne pas être en nombre pour prendre des décisions. Le Conseil nomme Félix FANK comme cinquième membre, aux côtés du président, du vice-président, de Dirk SMETS et de Raynald VERMOESEN.

Recours en annulation à l'encontre du décret wallon du 30 avril 2009 — Le Conseil prend connaissance du fait que son recours en annulation à l'encontre du décret du Parlement wallon du 30 avril 2009 relatif aux missions de contrôle des réviseurs au sein des organismes d'intérêt public, des intercommunales et des sociétés de logement de service public, a été introduit devant la Cour constitutionnelle de Belgique le 24 novembre 2009. Le Conseil décide de diffuser un communiqué de presse à ce sujet.

Budget 2010 — Le Conseil prend connaissance d'un premier projet de budget pour 2010. A cette occasion, il est proposé que l'ICCI reprenne les activités de formation de l'Institut. La question sera soumise au conseil d'administration de l'ICCI.

Bâtiment commun pour l'IRE et l'IEC — Le Conseil analyse en détail la concrétisation de sa décision concernant un bâtiment commun pour l'IRE et l'IEC.

Formulaire de déclaration et règlement de la cotisation variable 2009 — Le Conseil approuve une Communication concernant la déclaration pour le calcul de la cotisation variable 2009 qui a été approuvée par le Conseil lors de sa réunion du 3 avril 2009. Dans cette Communication, il est également précisé que tous les réviseurs d'entreprises, sans distinction, doivent envoyer ce formulaire de déclaration à l'Institut au plus tard le 20 février 2010 et qu'ils doivent également verser spontanément le solde de leur cotisation variable 2009 – calculé sur la base de leur formulaire de déclaration – sur le compte bancaire de l'Institut au plus tard le 20 février 2010.



Brochure bedrijfsrevisoren ingeschreven in het openbaar register op 1 januari 2010 – De Raad beslist om aan de bedrijfsrevisoren de mededeling te richten uitgewerkt door het Uitvoerend Comité met de melding dat binnenkort de brochure “Bedrijfsrevisoren ingeschreven in het openbaar register op 1 januari 2010” zal worden samengesteld op basis van de gegevens in het bezit van het Instituut op 16 januari 2010, verstrekt en/of geactualiseerd door de bedrijfsrevisoren gebruikmakend van de elektronische formulieren “actualisering”. Verder wil de mededeling er de bedrijfsrevisoren toe aanzetten om na te gaan of hun dossier- en registergegevens doorgegeven aan het Instituut nog volledig en juist zijn gebruikmakend van de formulieren “actualisering” en dit desgevallend ook elektronisch te bevestigen met deze formulieren. Hiermee wordt ingehaakt op de beslissing van de Raad van 9 januari 2009, die achtte dat het redelijk is om de bedrijfsrevisoren te vragen dat zij jaarlijks de gegevens bedoeld in de artikelen 9 (registergegevens van de bedrijfsrevisor natuurlijke persoon), 10 (registergegevens van het bedrijfsrevisorenkantoor), 13 (aanvullende registergegevens gevraagd door de Raad) en 14 (dossiergegevens) van het erkenningreglement zouden bevestigen.

Vergadering van 14 december 2009

Deze bijkomende Raadsvergadering werd gewijd aan:

- de goedkeuring van het huren van het gebouw waarin het IBR en het IAB zullen worden ondergebracht;
- het advies van het Instituut ten aanzien van het voorgelegde ontwerp koninklijk besluit betreffende de inschrijving van auditors en auditororganisaties van derde landen in het openbaar register van het Instituut van de bedrijfsrevisoren en het publiek toezicht, de kwaliteitscontrole en het toezicht op auditors en auditororganisaties van derde landen op vraag van de Minister voor Ondernemen en Vereenvoudigen;
- de bespreking van een ontwerp van de Deontologische code van de bedrijfsrevisoren;
- de goedkeuring van het begeleidingsplan voor het invoeren van de ISA' in België;
- de goedkeuring van het *Position paper “External versus Internal Assurance: how to create co-partnership”* en van de Nederlandse en Franse vertaling ervan;
- de bespreking van het koninklijk besluit van 10 augustus 2009 tot wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Venootschappen en van het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningstelsel, waarbij onder meer in de bijlagen bij de jaarrekening een nieuwe staat wordt ingevoegd met betrekking tot “Transacties met verbonden partijen buiten normale marktvoorwaarden”;
- de bespreking van een vraag tot afwijking ten aanzien van het verbod opgenomen in artikel 13, §3 van de wet van 22 juli 1953 in voorbereiding van de vraag om advies aan het ACCOM.

Brochure contenant les coordonnées des réviseurs d'entreprises inscrits dans le registre public au 1er janvier 2010 – Le Conseil décide d'adresser aux réviseurs d'entreprises la Communication élaborée par le Comité exécutif pour leur annoncer que la brochure « Réviseurs d'entreprises inscrits dans le registre public au 1er janvier 2010 » sera éditée d'ici peu et ce sur la base des informations dont l'Institut disposera à la date du 16 janvier 2010 et qui auront été communiquées et/ou actualisées par les réviseurs d'entreprises via les formulaires électroniques « actualisation ».

En outre, la Communication veut inciter les réviseurs d'entreprises à vérifier si les informations de registre et de dossier communiquées à l'Institut sont encore complètes et correctes en utilisant les formulaires « actualisation » et, le cas échéant, à confirmer ces informations par le biais desdits formulaires électroniques. Cette procédure fait suite à la décision du Conseil du 9 janvier 2009 qui considérait qu'il était raisonnable de demander aux réviseurs d'entreprises de confirmer annuellement les informations visées aux articles 9 (informations de registre du réviseur d'entreprises personne physique), 10 (informations de registre du cabinet de révision), 13 (informations de registre complémentaires requises par le Conseil) et 14 (informations de dossier) du règlement d'agrément.

Réunion du 14 décembre 2009

Cette réunion supplémentaire du Conseil a été consacrée à :

- l'approbation de la location d'un bâtiment commun pour l'IRE et l'IEC ;
- l'avis de l'Institut concernant le projet d'arrêté royal relatif à l'inscription dans le registre de l'Institut des Réviseurs d'entreprises d'auditeurs et d'entités d'audit de pays tiers et à la surveillance publique, le contrôle de qualité et la surveillance d'auditeurs et d'entités d'audit de pays tiers, qui lui a été demandé par le ministre pour l'Entreprise et la Simplification ;
- l'examen d'un projet de Code de déontologie des réviseurs d'entreprises ;
- l'approbation du plan d'accompagnement pour l'adoption des normes ISA en Belgique ;
- l'approbation du *Position paper “External versus Internal Assurance : how to create co-partnership”* et de sa traduction en français et en néerlandais ;
- l'analyse de l'arrêté royal du 10 août 2009 modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés et l'arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé, insérant entre autres dans les annexes aux comptes annuels un nouvel état relatif aux « Transactions avec des parties liées effectués dans des conditions autres que celles du marché » ;
- l'analyse d'une demande de dérogation à l'égard de l'interdiction prévue à l'article 13, § 3 de la loi du 22 juillet 1953 et ce en préparation de la demande d'avis qui sera adressée à l'ACCOM.



Mededelingen gericht aan de bedrijfsrevisoren

Van oktober tot en met december 2009 werden aan de bedrijfsrevisoren, in voorkomend geval per e-mail, hiernavolgende mededelingen gericht die ook op het extranet van het Instituut kunnen worden gearchiveerd en gedownload onder het hoofdstuk "Documentatie":

- Aangifteformulier en afrekening van de veranderlijke bijdrage 2009 – 14 december 2009
- Nieuwe brochure bedrijfsrevisoren ingeschreven in het openbaar register op 1 januari 2010 – 1 december 2009
- Publicatieplicht van de bezoldiging van de commissaris in de toelichting bij de jaarrekening – 12 oktober 2009
- Het bijwerken van de "dossiergegevens" inzake instellingen van openbaar belang – 5 oktober 2009

Communications adressées aux réviseurs d'entreprises

Les communications suivantes, qui peuvent également être consultées et téléchargées sous la rubrique « Documentation » de l'extranet de l'Institut, ont été adressées aux réviseurs d'entreprises durant les mois d'octobre à décembre 2009 le cas échéant par courrier électronique :

- Formulaire de déclaration et solde de la cotisation variable 2009 – 14 décembre 2009
- Nouvelle brochure « Réviseurs d'entreprises inscrits dans le registre public au 1er janvier 2010 » – 11 décembre 2009
- Obligation de publication des émoluments du commissaire en annexe aux comptes annuels – 12 octobre 2009
- Mise à jour des « données de dossier » en matière d'entités d'intérêt public – 5 octobre 2009

Wijzigingen in het register: oktober - december 2009 Modifications apportées au registre: octobre - décembre 2009

Bedrijfsrevisoren natuurlijke personen/Reviseurs d'entreprises personnes physiques

Overlijden/Décès

KAEKEBEKE Willem (A00493)

Nieuwe eedafleggingen – art. 5 van de wet van 22 juli 1953 en art. 2 van het erkenningsreglement/Prestations de serment – art. 5 de la loi du 22 juillet 1953 et art. 2 du règlement d'agrément :

BOUMALEK Mohammed (A02265),
DE LANGHE Tine (A02266), GOVAERT Tessa
(A02267), LASCHET Sonia (A02264),
WINDELEN Tom (A02268)

Ontslagnemingen – art. 17 van het erkenningsreglement/Démissions – art. 17 du règlement d'agrément :

BEDDEGENOODTS Josef (A00763), BIKA
Catherine (A00744), LAMBIN Marc (A01992),
ROEBBEN Jules (A01785), ROELS Marc
(A00503), ROSSI Délio (A00638), SALBACH
Hans-Jürgen (A01290), THIÉREN Jean
(A00701), THIÉREN Philippe (A01584),
VANDENBOSCH Ghislaine (A01835), VERDIN
Vincent (A01317), VERSCHOORIS Veerle
(A01609), VUYLSTEKE Christine (A01668)

Titel van erebedrijfsrevisor – art. 11, § 2 van de wet van 22 juli 1953 en art. 4, § 1 huishoudelijk reglement/Titre honorifique – art. 11, § 2, de la loi du 22 juillet 1953 et art. 4, § 1er du règlement d'ordre intérieur :

THIÉREN Jean (A00701)

Bedrijfsrevisoren die zich tijdelijk verhinderd verklaarden om revisorale opdrachten uit te voeren overeenkomstig art. 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953/Réviseurs d'entreprises qui ont déclaré être momentanément empêchés d'exercer des missions de révision conformément à l'art. 13, § 2, de la loi du 22 juillet 1953 :

DENAYER Yves (A01229), DERYNCK Chris
(A01893), DIERENS Ingeborg (A02219),
PELSSER Véronique (A02185), VASTMANS
Ingrid (A02164), VYLS Koen (A01961)

Bedrijfsrevisoren die verklaarden niet langer verhinderd te zijn om revisorale opdrachten uit te voeren/Réviseurs d'entreprises qui ont déclaré ne plus être empêchés d'exercer des missions de révision :

VAN DALE Vicky (A02175)

Bedrijfsrevisorenkantoren Cabinets de révision

Inschrijvingen – art. 6 van de wet van 22 juli 1953 en art. 3 van het erkenningsreglement/Inscriptions – art. 6 de la loi du 22 juillet 1953 et art. 3 du règlement d'agrément :

B00747 - BVBA VAN BRABANT & C°
B00748 - BVBA PETER OPSOMER
B00749 - SPRL Contrôle Légal des Comptes &
Consultance
B00750 - BVBA JACKERS BEDRIJFSREVISOR
B00751 - SPRL Martine Piret réviseur
d'entreprises
B00752 - BVBA Ria Verheyen
B00753 - BVBA KRIS MESSIAEN

Ontslagnemingen – art. 17 van het erkenningsreglement/Démissions – art. 17 du règlement d'agrément :

B00203 - SPRL WEBB & Partners
B00221 - SCRL MAZARS & GUERARD Revi-
seurs d'entreprises - Bedrijfsrevisoren
B00326 - BVBA Veerle VERSCHOORIS & C°
B00509 - BVBA Peter Weyers
B00650 - BVBA Benoît Hubain Bedrijfsrevisor
B00667 - BVBA JACKERS BEDRIJFSREVISOR



IBR-Evenementen

64e Congres van de “Ordre français des Experts-Comptables” - Nantes - 15 tot 17 oktober 2009

Pierre P. BERGER, Voorzitter van het Instituut, vertegenwoordigde het IBR op het 64e congres van de OEC. Het congres behandelde onder meer: de toegang tot het krediet en de elektronische werkmiddelen (*check-lists*) ter ondersteuning van de toepassing van de Franse beroepsnorm met betrekking tot de KMO's.

KMO-congres van de IFAC in Peking - 28 oktober 2009

Thierry DUPONT, Raadslid en voorzitter van de *Cel Sole Practitioners*, heeft het Instituut vertegenwoordigd op het KMO-Congres van de IFAC in Peking.

IAESB Meeting Brussels - 26, 27 en 28 oktober 2009

Het IBR, vertegenwoordigd door Daniel KROES, Raadslid, en het IAB hebben, met de erevoorzitter van het IBR, André KILESE, de leden en technische adviseurs van de werkgroep permanente vorming van de IFAC, de *International Accounting Education Standards Board* (IAESB), ontvangen.

Wij stippen hierbij aan dat André KILESE de werkgroep van de FEE voorziet die dit onderwerp behandelt en de FEE vertegenwoordigt in de *Consultative Advisory Group* (CAG) in de IAESB. De IAESB heeft onder meer de internationale standaard IES 7 (*International Education Standard*) ontwikkeld die door de Raad van het Instituut werd omgezet in de norm met betrekking tot de permanente vorming van 30 augustus 2007.



Mark ALLISON, voorzitter van het IAESB - IFAC, dankt Daniel KROES, IBR Raadslid, en André BERT, voorzitter van het IAB, voor de hartelijke ontvangst.

Mark ALLISON, Président de l'IAESB - IFAC, remercie Daniel KROES, membre du Conseil IRE, et André BERT, président de l'IEC, pour leur accueil.

Evénements IRE

64e Congrès de l'Ordre français des Experts-Comptables – Nantes – 15 au 17 octobre 2009

Pierre P. BERGER, président de l'Institut, a représenté l'IRE au 64e Congrès de l'OEC. Il y fut notamment question de la problématique de l'accès au crédit et des outils de travail électroniques (*check-lists*) facilitant l'application de la norme d'exercice professionnel dans les PME en France.

Congrès PME de l'IFAC à Pékin – 28 octobre 2009

Thierry DUPONT, membre du Conseil et président de la *Cellule Sole Practitioners*, a représenté l'Institut au Congrès PME de l'IFAC à Pékin.

IAESB Meeting Brussels – 26, 27 et 28 octobre 2009

L'IRE, représenté par Daniel KROES, membre du Conseil, et l'IEC ont reçu, avec le président honoraire de l'IRE, André KILESE, les membres et conseillers techniques du groupe de travail Formation permanente de l'IFAC, l'*International Accounting Education Standards Board* (IAESB).

Rappelons qu'André KILESE préside le groupe de travail de la FEE en charge de ces questions et représente la FEE au *Consultative Advisory Group* (CAG) de l'IAESB. L'IAESB a notamment développé le standard international IES 7 (*International Education Standard*) qui avait été transposé par le Conseil de l'IRE dans la norme du 30 août 2007 relative à la formation permanente.

Award for Best Belgian Sustainability Report 2008 - 29 octobre 2009

La remise du Prix 2009 a eu lieu à l'Aula Magna de l'UCL à Louvain-la-Neuve, le 29 octobre 2009, dans le cadre de l'événement organisé par l'Institut, en partenariat avec *Business & Society Belgium* et KAURI.

Depuis de nombreuses années, l'IRE s'investit afin de promouvoir les rapports de développement durable et la responsabilité sociétale des entreprises (RSE). A cette fin, l'Institut organise, depuis onze ans, l'*Award for Best Belgian Sustainability Report*, qui récompense l'entreprise ou l'organisation ayant rédigé le meilleur rapport de développement durable.

En 2009, Delhaize Group a été récompensé, parmi les 43 participants de cette édition, pour son rapport de haut niveau.

Cette année, la remise de l'*Award for Best Belgian Sustainability Report* aura lieu en principe le 9 novembre 2010. Les rapports de développement durable peuvent être envoyés à l'adresse bestbelgiansustainabilityreport@ibr-ire.be avant le 15 juillet 2010.



Award for Best Belgian Sustainability Report 2008 - 29 oktober 2009

De prijsuitreiking 2009 vond plaats op 29 oktober in de Aula Magna van de UCL te Louvain-la-Neuve tijdens het event dat het Instituut van de Bedrijfsrevisoren samen met *Business & Society Belgium* en KAURI organiseert.

Sinds vele jaren zet het Instituut van de Bedrijfsrevisoren zich in om rapportering over duurzame ontwikkeling en maatschappelijk verantwoord ondernemen (MVO) te promoten. Daartoe organiseert het Instituut reeds 11 jaar, de *Award for Best Belgian Sustainability Report*. Deze prijs belooft die onderneming of organisatie die het beste rapport duurzame ontwikkeling opstelt.

Tussen de 43 deelnemers van deze editie werd Delhaize Group in 2009 als laureaat bekroond voor zijn hoogstaande en kwaliteitsvolle rapport.

Dit jaar zal de uitreiking van de *Award for Best Belgian Sustainability Report* in principe plaatshebben op 9 november 2010. De rapporteringen over duurzame ontwikkeling dienen te worden toegezonden op het adres bestbelgiansustainabilityreport@ibr-ire.be vóór 15 juli 2010.



(v.l.n.r.) Catherine ALEXANDRE, Nicolas HOLLANDERS, Baudouin VAN DER STRATEN WAILLET, Stéphanie FRIEBEL, Delhaize Group, Pierre P. BERGER, Voorzitter IBR, Harry EVERAERTS, bedrijfsrevisor en voorzitter van de jury.

(de gauche à droite) Catherine ALEXANDRE, Nicolas HOLLANDERS, Baudouin VAN DER STRATEN WAILLET, Stéphanie FRIEBEL, Delhaize Group, Pierre P. BERGER, président IRE, Harry EVERAERTS, réviseur d'entreprises et président du jury.

IFAC Council - Washington - 17 en 18 november 2009

Pierre P. BERGER, Voorzitter van het IBR, en Michel DE WOLF, Ondervoorzitter, hebben de algemene vergadering van de IFAC bijgewoond te Washington. De documentatie bij toepassing van de ISA's voor KMO's en de gevolgen van de financiële crisis voor het auditberoep kwamen onder meer aan bod.



Pierre P. BERGER, Voorzitter van het Instituut, feliciteert Nicolas HOLLANDERS, Executive Vice-President Human Resources & Organization Development, Delhaize Group, laureaat van de Award for Best Belgian Sustainability Report – editie 2009.

Pierre P. BERGER, président de l'Institut, félicite Nicolas HOLLANDERS, Executive Vice-President Human Resources & Organization Development, Delhaize Group, lauréat de l'Award for Best Belgian Sustainability Report - édition 2009.

IFAC Council – Washington – 17 et 18 novembre 2009

Pierre P. BERGER, président de l'IRE, et Michel DE WOLF, vice-président, ont participé à l'assemblée générale de l'IFAC à Washington. Il y a notamment été question des exigences de documentation en matière d'application des ISA aux PME et des conséquences de la crise financière pour le monde de l'audit.

Journée d'études - Crise financière et IFRS : quelles leçons en tirer? – 23 novembre 2009

L'Institut a organisé, en collaboration avec la section belge de l'Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières et l'IEC, une journée d'études intitulée : « *Crise financière et IFRS : quelles leçons en tirer?* ». Cet événement s'est tenu à Wavre, le 23 novembre 2009, sous la présidence de Monsieur Henri OLIVIER, secrétaire général de la FEE.

Les sujets abordés portaient sur les fondements de la crise financière, la norme comptable et le bien commun ainsi que sur les interactions entre la crise financière et les normes comptables dans les secteurs financier et non financier. 84 personnes ont participé à l'événement.

La Fondation ICCI publiera, en 2010, un ouvrage consacré à cette thématique.

Studiedag over de financiële crisis en de IFRS - 23 november 2009

Het Instituut organiseerde samen met de Belgische sectie van de *Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières* en het IAB, een studiedag met als titel: « *Crise financière et IFRS: quelles leçons en tirer?* ». Dit evenement ging door te Waver, op 23 november 2009. De heer Henri OLIVIER, Secretaris-generaal van de FEE, zat deze studiedag voor.

De onderwerpen die werden aangesneden hadden betrekking op de oorzaken van de financiële crisis, de boekhoudnormering, alsook de interactie tussen de financiële crisis en de boekhoudnormen in de financiële- en niet-financiële sector. Aan dit evenement hebben 84 personen deelgenomen.

De Stichting ICCI zal een werk uitgeven met betrekking tot deze materie in 2010.



Henri OLIVIER (rechts), secretaris-generaal van de FEE, leidt de eerste studiedag in van de *Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières* in samenwerking met het IAB en onthaalt hierbij **William NAHUM,** voorzitter van de Académie in Frankrijk (links).

Henri OLIVIER (à droite), secrétaire général de la FEE, introduit la première journée d'études organisée par l'*Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières*, en collaboration avec l'IRE, et accueille **William NAHUM,** président de l'Académie en France (à gauche).



Bruno COLMANT (links), Pr. Dr. aan de Vlerick Management School en de Louvain School of Management UCL, zette uiteen wat moet verstaan worden onder de financiële crisis, terwijl **Jean-François HUBIN (rechts),** bedrijfsrevisor, de interactie uiteenzette tussen de financiële crisis en de boekhoudnormen in de financiële sector.

Bruno COLMANT (à gauche), Pr. Dr. à la Vlerick Management School et à la Louvain School of Management UCL, a exposé en quoi consiste la crise financière, tandis que **Jean-François HUBIN (à droite),** réviseur d'entreprises, s'est intéressé aux interactions entre la crise financière et les normes comptables dans le secteur financier.



Thomas CARLIER (links), directeur IFRS Advice & Assurance, Deloitte Bedrijfsrevisoren, boog zich over de interactie tussen de financiële crisis en de boekhoudnormen in de niet-financiële sector, en **Philippe DEMBOUR (rechts),** directeur Responsabilité sociale et du Développement durable, ING, had het over de boekhoudnorm en de gemeenschappelijke eigendom.

Thomas CARLIER (à gauche), directeur IFRS Advice & Assurance, Deloitte Réviseurs d'entreprises, s'est penché sur les interactions entre la crise financière et les normes comptables dans le secteur non financier, et **Philippe DEMBOUR (à droite),** directeur de la Responsabilité sociale et du Développement durable, ING, s'est exprimé sur la norme comptable et le bien commun.

Assises de la CNCC - 4 december 2009

De Voorzitter, de Ondervoorzitter en de Secretaris-generaal vertegenwoordigden het Instituut op de *Assises de la CNCC* op 4 december 2009 te Parijs. België en Frankrijk hebben veel gemeenschappelijke bekommernissen, dit onder meer op het vlak van het publiek toezicht, de ethische code en de invoering van de ISA's. Onze Franse bureaus zijn daarin reeds ver gevorderd.

NIVRA - Regulatory conference - 7 december 2009

David SZAFRAN, Secretaris-generaal van het Instituut, heeft een uiteenzetting gegeven over de rol van de commissaris met betrekking tot de interne controle en de *corporate governance* op de conferentie georganiseerd op 7 december 2009 door het NIVRA en CPE Online te Amsterdam. De Voorzitter van de FEE en een vertegenwoordiger van de SEC namen tevens het woord.

Avondreceptie IBR - IIA Belgium - 14 januari 2010 - Voorstelling van de publicatie "Externe versus interne zekerheid: hoe een co-partnership creëren?"

Het IBR en IIA Belgium stelden op 14 januari 2010 officieel hun gemeenschappelijke publicatie "Externe versus interne zekerheid: hoe een co-partnership creëren?" voor. Dit memorandum kwam tot stand steunend op een in 2009 bij bedrijfsrevisoren en interne auditors gevoerde enquête en talrijke groepsbesprekingen en heeft tot doel een aantal beste praktijken voor te stellen met betrekking tot de samenwerking tussen externe en interne auditors in België. Dergelijke samenwerking kan een beter bestuur van vennootschappen alleen maar ten goede komen.



(v.l.n.r.) Philippe MENEVE, interne auditor (IIA), Paul PAUWELS, bedrijfsrevisor (IRE), Pierre P. BERGER, Voorzitter van het IBR en Christophe QUIÉVREUX, Voorzitter van het IIA Belgium, namen het woord tijdens de officiële voorstelling van de publicatie.

(de gauche à droite) Philippe MENEVE, auditeur interne (IIA), Paul Pauwels, réviseur d'entreprises (IRE), Pierre P. BERGER, président de l'IRE et Christophe QUIÉVREUX, président de l'IIA Belgium, ont pris la parole lors de la présentation officielle de la publication.

Assises de la CNCC – 4 décembre 2009

Le président, le vice-président et le secrétaire général ont représenté l'IRE aux Assises de la CNCC le 4 décembre 2009 à Paris. La Belgique et la France partagent de nombreuses préoccupations communes, notamment en matière de supervision publique, de code d'éthique et d'application des ISA, laquelle est bien avancée chez nos voisins français.

NIVRA - Regulatory conference – 7 décembre 2009

David SZAFRAN, secrétaire général de l'IRE, a donné un exposé sur le rôle du commissaire en matière de contrôle interne et de *corporate governance* lors de la conférence organisée le 7 décembre 2009 par le NIVRA et CPE Online à Amsterdam. Le président de la FEE et un représentant de la SEC ont également pris la parole.

Soirée-cocktail IRE – IIA Belgium - 14 janvier 2010 - Présentation de la publication « Réviseurs d'entreprises et auditeurs internes : quelle coopération? »

Le 14 janvier 2010, l'IRE et l'IIA Belgium ont présenté officiellement leur publication commune intitulée « *Assurance externe versus assurance interne : comment créer une coopération?* ». Ce memorandum, qui fait suite à une enquête et à de nombreuses discussions de groupe réalisées en 2009 auprès des réviseurs d'entreprises et des auditeurs internes, a pour objectif de dégager les meilleures pratiques de coopération entre les auditeurs externes et internes en Belgique. Une telle coopération ne pourra que bénéficier à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise des sociétés.



Pierre P. BERGER, Voorzitter van het IBR, en Christophe QUIÉVREUX, Voorzitter van het IIA Belgium tijdens de persconferentie.

Pierre P. BERGER, président de l'IRE, et Christophe QUIÉVREUX, président de l'IIA Belgium, lors de la conférence de presse.

Studiedag “Non-profitsector: actualiteiten voor de leiders en bedrijfsrevisoren” - 25 januari 2010

Het Instituut wijdde op 25 januari 2010 een studiedag aan de actualiteiten voor de leiding en de bedrijfsrevisoren in de non-profitsector, onder het voorzitterschap van Pierre P. BERGER, Voorzitter van het Instituut. Aan deze multisectorale en multitematische studiedag in “Dolce hotel La Hulpe” namen 215 bedrijfsrevisoren, alsook vertegenwoordigers van de sector en de overheid deel. Een dertigtal sprekers, aangezocht door de Commissie non-profit en zijn voorzitter, Michel DE WOLF, namen het woord.

Minister VAN QUICKENBORNE opende de dag. In de voormiddag werden zeven workshops gehouden met betrekking tot de NGO's voor ontwikkelingssamenwerking, de ziekenfondsen, de BTW, de opdrachten van de commissaris, de begroting van de verenigingen en stichtingen, de fusies en splitsingen van non-profitentiteiten en de actualiteit inzake de boekhouding. In de namiddag hebben de bedrijfsrevisoren de vertegenwoordigers van de ministers geïnterpeleerd (Financiën, Ontwikkelingssamenwerking, Justitie) en de voogdijoverheden (CBN, Controledienst voor de Ziekenfondsen).



© Emmanuel Crooy

Journée d'études « Secteur non marchand : actualités pour les gestionnaires et les réviseurs d'entreprises » - 25 janvier 2010

Le 25 janvier 2010, l'Institut organisait une journée d'études consacrée à l'actualité pour les gestionnaires et les réviseurs d'entreprises dans le secteur non marchand, sous la présidence de Pierre P. BERGER, président de l'IRE. Cette journée d'études multisectorielle et multithématique a réuni 215 réviseurs d'entreprises et représentants du secteur non marchand et de l'autorité publique au Dolce hotel de La Hulpe. Près de 30 orateurs, réunis par la Commission non-marchand de l'IRE et son président, Michel DE WOLF, ont pris la parole à cette occasion.

Le ministre Vincent VAN QUICKENBORNE a inauguré la journée. Sept ateliers étaient proposés l'avant-midi, portant sur les ONG de développement, les mutualités, la TVA, la mission de commissaire, le budget des associations et fondations, les fusions et scissions d'entités non marchandes et l'actualité comptable. L'après-midi, les réviseurs d'entreprises ont interpellé les représentants des ministres (Finances, Coopération, Justice) et des autorités de tutelle et de contrôle (CNC, Office de Contrôle des Mutualités).



© Emmanuel Crooy



Binnenkort

FEE Congres 2010 SME/SMP in Venetië - 15-16 april 2010

Het volgende FEE Congres SME/SMP van de FEE wordt georganiseerd onder het thema « European Accountants: shaping the future - *How to advise, assist and audit SMEs in a changing regulatory environment* ». Tijdens de plenaire zittingen, de talrijke workshops en ontmoetingsmogelijkheden zal de nadruk worden gelegd op de praktijkervaring en het gebruik van hulpmiddelen voor “*small and medium sized practitioners*” en KMO-eigenaars. De Europese en internationale ontwikkelingen, de verwachtingen van de KMO's ten aanzien van de accountants en auditors, de controlenormen zouden onder meer aan bod komen. Alle bedrijfsrevisoren kunnen zich inschrijven op dit evenement.

Ondernemen 2010 - Brussel, 31 maart en 1 april 2010

Op 31 maart en 1 april 2010 zullen het IBR, het IAB en het BIBF deelnemen aan de beurs Ondernemen, de ontmoetingsplaats voor KMO's, zelfstandigen en vrije beroepen, die zal plaatshebben in Tour & Taxis te Brussel.

De drie Instituten zullen gratis consultaties organiseren voor de bezoekers. Zowel de leden van de Instituten als de andere bezoekers zullen aan een reeks conferenties en workshops kunnen deelnemen. Meer informatie zal binnenkort worden ter beschikking gesteld op de website van het Instituut (www.ibr-ire.be). Verder kan ook de website van de beurs Ondernemen worden bezocht (www.entreprendre-ondernemen.be).

Algemene vergadering van het IBR - 23 april 2010

Op deze algemene vergadering zal de voltallige Raad van het IBR worden vernieuwd.

Prochainement

Congrès SME/SMP de la FEE à Venise - les 15 et 16 avril 2010

Le prochain congrès SME/SMP de la FEE aura pour thématique « European Accountants : shaping the future - *How to advise, assist and audit SMEs in a changing regulatory environment* ». Lors des séances plénières, des ateliers et des nombreux temps de rencontres, l'accent sera mis sur l'expérience pratique, les leçons et l'utilisation des outils par les « *small and medium sized practitioners* » et les dirigeants de PME. Les sujets abordés seront notamment les développements européens et internationaux, les attentes des PME à l'égard des experts-comptables et auditeurs externes, les normes d'audit, les activités transfrontalières et les services liés à l'audit. Ce congrès est ouvert à la participation de tous membres de l'IRE intéressés.

Entreprendre 2010 – Bruxelles, 31 mars et 1^{er} avril 2010

Les 31 mars et 1^{er} avril 2010, l'IRE, l'IPCF et l'IEC participeront au salon Entreprendre, rendez-vous des PME, des indépendants et des professions libérales qui se tiendra à Tour et Taxis (Bruxelles).

Des consultations gratuites seront organisées par les trois Instituts à l'attention des visiteurs. Les membres des instituts tout comme les autres visiteurs pourront assister à une série de conférences et ateliers pratiques. Vous trouverez prochainement plus de détails concernant cet événement sur le site de l'IRE (www.ibr-ire.be). Vous pouvez également visiter le site internet du salon Entreprendre (www.entreprendreondernemen.be).

Assemblée générale de l'IRE - 23 avril 2010

Lors de cette assemblée générale, il sera procédé au renouvellement intégral du Conseil de l'IRE.



Nieuws in het kort (januari 2010)

België

België zet Europese anti-witwasregelgeving om

Het Belgisch Staatsblad van 26 januari 2010 publiceerde de 'wet van 18 januari 2010 tot wijziging van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, en het Wetboek van vennootschappen'. De wet is een omzetting van de Europese richtlijn 2005/60/EG en voorziet dat cijferberoepen een uitzondering krijgen op de meldingsplicht aan de CFI wanneer zij binnen het kader van hun beroepsuitoefening een juridisch advies verlenen of de rechtspositie van de cliënt bepalen.

Hervorming vennootschapsrecht: BVBA starter

Het Belgisch Staatsblad van 26 januari 2010 publiceerde de wet van 12 januari 2010 tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen en tot vaststelling van de modaliteiten van de bvba "Starter". De nieuwe vennootschapsvorm is het Belgisch equivalent van de vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid die slechts een symbolisch kapitaal vragen zoals deze in het buitenland bestaan; zij vereist een kapitaalbreng van slechts één euro. Uiterlijk na vijf jaar dient het kapitaal te worden verhoogd. De oprichter is verplicht om zich bij het opstellen van een financieel plan te laten bijstaan door een boekhouder, extern accountant of bedrijfsrevisor.

Wijziging van het reglement van 21 februari 2006 van de CBFA betreffende de erkenning van revisoren en revisorenvennootschappen

In het Belgisch Staatsblad van 21 januari 2010 werd het 'ministerieel besluit van 14 januari 2010 tot goedkeuring van het reglement van 15 mei 2007 tot wijziging van het reglement van 21 februari 2006 van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen betreffende de erkenning van revisoren en revisorenvennootschappen' gepubliceerd.

Wijzigingen aan de Vennootschaps- en VZW-wetgeving en het Gerechtelijk Wetboek: fusies, splitsingen en gerechtelijk deskundigenonderzoek

In het Belgisch Staatsblad van 15 januari 2010 werd een wet van 30 december 2009 houdende diverse bepalingen betreffende Justitie (II) gepubliceerd. Enerzijds wijzigt deze wet het vennootschapsrecht en de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen, in het bijzonder wat fusies en splitsingen betreft. De wetgever voorziet in de mogelijkheid om fusies en splitsingen uit te voeren bij entiteiten andere dan vennootschappen. Verder is het aan vennoten voortaan toegestaan om, mits unanimité, af te zien van het revisoraal verslag inzake fusie van vennootschappen. Tenslotte werden er ook belangrijke wijzigingen aan het Gerechtelijk Wetboek betreffende het deskundigenonderzoek aangebracht.

Actualités en bref (janvier 2010)

Belgique

La Belgique transpose la législation européenne relative à l'anti-blanchiment

Le Moniteur Belge du 26 janvier 2010 a publié la 'loi du 18 janvier 2010 modifiant la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, et le Code des sociétés'. La loi est la transposition de la directive européenne 2005/60/EG et accorde aux professions du chiffre une exception à l'obligation de déclaration à la CTIF lorsqu'elles donnent un conseil juridique ou évaluent la situation juridique de leur client dans le cadre de l'exercice de leur activité professionnelle.

Réforme du droit des sociétés: SPRL starter

Le Moniteur Belge du 26 janvier 2010 a publié la loi du 12 janvier 2010 modifiant le Code des sociétés et prévoyant des modalités de la société privée à responsabilité limitée "Starter". La nouvelle forme de société est l'équivalent belge de sociétés à responsabilité limitée étrangères demandant un capital symbolique: elle requiert un apport de fonds de seulement un euro. Ce capital devra être augmenté au plus tard après cinq ans. Pour l'établissement d'un plan financier, le fondateur est tenu de se faire assister par un comptable, un expert-comptable externe ou un réviseur d'entreprises.

Modification du règlement du 21 février 2006 de la CBFA concernant l'agrément des réviseurs et des sociétés de réviseurs

Le Moniteur Belge du 21 janvier 2010 a publié l'arrêté ministériel du 14 janvier 2010 portant approbation du règlement du 15 mai 2007 modifiant le règlement du 21 février 2006 de la Commission bancaire, financière et des assurances concernant l'agrément des réviseurs et des sociétés de réviseurs.

Modifications au Code des sociétés, à la législation ASBL et au Code judiciaire: fusions, scissions et expertise judiciaire

Le Moniteur Belge du 15 janvier 2010 a publié une loi du 30 décembre 2009 portant des dispositions diverses en matière de justice (II). Cette loi apporte des modifications au Code des sociétés et à la loi du 27 juin 1921 relative aux associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations, notamment dans le domaine des fusions et scissions. La possibilité d'effectuer des fusions et scissions d'entités autres que des sociétés est consacrée par le législateur. Par ailleurs, il est dorénavant permis aux associés, à l'unanimité, de renoncer au rapport réviseur en cas de fusion de sociétés. Enfin, des modifications importantes ont été apportées au Code judiciaire concernant l'expertise judiciaire.



Europa

Nederlandse registeraccountants gaan meer aandacht geven aan niet-financiële informatie

In een persbericht van 15 januari 2010 stelt het koninklijk NIVRA: "Er mag worden verwacht dat accountants meer aandacht zullen gaan schenken aan niet-financiële informatie. Mondiale vraagstukken zoals de kredietcrisis laten zien dat alleen een financiële verantwoording niet langer voldoende is. Gebruikers willen naast de traditionele jaarrekening ook inzicht in de realisatie van strategische doelstellingen, prestaties, de naleving van codes of de werking van risicosystemen. Accountants kunnen daarbij een belangrijke rol spelen." (www.nivra.nl, persbericht, 15/01/2010).

De FEE publiceert "Key issues for management and auditors for the 2009 year-end financial reporting"

In een persbericht van 8 januari 2010 onderstreept FEE-voorzitter Hans VAN DAMME: "Management and auditors need to be attentive in the current market circumstances to a number of issues that are particularly relevant for the 2009 reporting season. A key area of focus is the evaluation of uncertainty associated with the entity's going concern assumption. In addition, impairment of goodwill and other intangibles and financial instruments measurement and recognition require careful consideration." (www.fee.be, persbericht, 08/01/2010).

Leden NIVRA en NOvAA stemmen in met fusie

De leden van de twee Nederlandse beroepsorganisaties van accountants stemden tijdens een gelijktijdige algemene ledenvergadering op 16 december 2009 met grote meerderheid in met een fusie. Beide organisaties zullen midden 2010 samengevoegd worden en gaan opereren vanuit Amsterdam. In overleg met het ministerie van Financiën wordt een nieuwe gezamenlijke accountantswet voorbereid (www.nivra.nl, persbericht, 17/12/2009).

Internationaal

De IAASB staff publiceert vragen en antwoorden met betrekking tot het gebruik van XBRL in de financiële rapportering

James GUNN, IAASB Technical Director stipt in een persbericht van 19 januari 2010 aan: "As more and more financial authorities begin to require or permit entities to provide financial information in XBRL, now is the time to help educate users about some XBRL fundamentals, and for the IAASB to explore whether and how a related international standard might help address assurance needs. A number of organizations are involved in XBRL initiatives and we look forward to hearing the viewpoints of preparers, users, regulators, national standard-setters, auditors, and others on this important topic." (www.ifac.org, persbericht, 19/01/2010).

Meer actualiteit vindt U op onze website www.ibr-ire.be onder "Nieuws - Korte berichtgeving", hetzij op het publiek gedeelte, hetzij op het extranet voorbehouden aan de bedrijfsrevisoren.

Europe

Les registeraccountants des Pays-Bas vont attacher plus d'importance aux informations non financières

Le koninklijk NIVRA souligne dans son communiqué de presse du 15 janvier 2010: "Er mag worden verwacht dat accountants meer aandacht zullen gaan schenken aan niet-financiële informatie. Mondiale vraagstukken zoals de kredietcrisis laten zien dat alleen een financiële verantwoording niet langer voldoende is. Gebruikers willen naast de traditionele jaarrekening ook inzicht in de realisatie van strategische doelstellingen, prestaties, de naleving van codes of de werking van risicosystemen. Accountants kunnen daarbij een belangrijke rol spelen." (www.nivra.nl, communiqué de presse, 15/01/2010).

La FEE a publié « Key issues for management and auditors for the 2009 year-end financial reporting »

Hans VAN DAMME, président de la FEE, précise dans un communiqué de presse du 8 janvier 2010: "Management and auditors need to be attentive in the current market circumstances to a number of issues that are particularly relevant for the 2009 reporting season. A key area of focus is the evaluation of uncertainty associated with the entity's going concern assumption. In addition, impairment of goodwill and other intangibles and financial instruments measurement and recognition require careful consideration." (www.fee.be, communiqué de presse, 08/01/2010).

Les membres du NIVRA et du NOvAA votent en faveur d'une fusion

La grande majorité des membres des deux organisations professionnelles d'accountants des Pays-Bas ont – lors d'une assemblée générale des membres qui a été tenue simultanément le 16 décembre 2009 – voté en faveur d'une fusion. Mi-2010, les deux organisations seront fusionnées et travailleront à partir d'Amsterdam. En concertation avec le Ministère des Finances, une nouvelle loi commune pour les accountants ('accountantswet') est en cours de préparation (www.nivra.nl, communiqué de presse, 17/12/2009).

International

Le staff de l'IAASB a publié des questions et réponses concernant l'utilisation de XBRL dans le processus des rapports financiers

James GUNN, IAASB Technical Director, souligne dans un communiqué de presse du 19 janvier 2010: "As more and more financial authorities begin to require or permit entities to provide financial information in XBRL, now is the time to help educate users about some XBRL fundamentals, and for the IAASB to explore whether and how a related international standard might help address assurance needs. A number of organizations are involved in XBRL initiatives and we look forward to hearing the viewpoints of preparers, users, regulators, national standard-setters, auditors, and others on this important topic." (www.ifac.org, communiqué de presse, 19/01/2010).

Notre site web www.ibr-ire.be reprend plus d'actualités sous la rubrique « Nouveautés – En bref », dans la partie publique, soit sur l'extranet réservé aux réviseurs d'entreprises.