



Sommaire / Inhoud

Editoriaal

Financiële transparantie van de overheidssector: er is nog werk aan de winkel!

Editorial

Transparence financière du secteur public : il reste du boulot !

01

Cotisation distincte de 309 % : le fisc, le juge et le réviseur d'entreprises

03

La suppression de l'obligation d'un établissement belge pour les réviseurs d'entreprises étrangers : une mesure aux multiples implications

11

Rondetafel: de vooruitgang van het boekhoudrecht in de publieke sector en not-for-profitsector – deel 1: publieke sector /

Table ronde : l'évolution du droit comptable dans le secteur public et le secteur non marchand – partie 1 : le secteur public

16

Wijziging wet vereffeningsprocedure

28

College van commissarissen: *de facto* een tijdelijke vennootschap?

Some thinking out of the box

33

Informations périodiques IFRS : juillet – décembre 2012

Periodieke informatie IFRS: juli – december 2012

40

Samenvatting van op de ICCI website gepubliceerde adviezen van september en oktober 2012 /

Résumé d'avis publiés sur le site web de l'ICCI en septembre et octobre 2012

45

IBR-Berichten

Info IRE

49

Werkzaamheden van de Raad

Travaux du Conseil

49

Mededelingen, omzendbrieven en adviezen gericht aan de bedrijfsrevisoren

Communications, circulaires et avis adressés aux réviseurs d'entreprises

52

Wijzigingen in het register oktober – december 2012

Modifications apportées au registre octobre – décembre 2012

52

IBR-Evenementen

Événements IRE

54

Nieuws in het kort

Actualités en bref

61

TAX AUDIT & ACCOUNTANCY

Revue bimensuelle du Centre d'Information du

Révisorat d'entreprises (ICCI)

Abréviation recommandée : TAA

Bureau de dépôt : Bruges

Tweemaandelijks tijdschrift van het Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat (ICCI)

Aanbevolen afkorting: TAA

Afgiftekantoor: Brugge

COMITE DE REDACTION

REDACTIECOMITÉ

P.P. Berger

D. Breesch

Th. Carlier

M. De Wolf (Hoofdredacteur/Rédacteur en chef)

P. Minne

D. Schockaert

D. Smets

Y. Stempniewsky

C. Van der Elst

SECRETARIAT DE REDACTION

REDACTIESECRETARIAAT

ICCI

E. Vanderstappen, D. Smida et/en S. De Blauwe

Bd. E. Jacquemainlaan 135

1000 Brussel - Bruxelles

EDITEUR RESPONSABLE

VERANTWOORDELIJKE UITGEVER

P.P. Berger

Bd. E. Jacquemainlaan 135

1000 Bruxelles - Brussel

IMPRIME PAR

GEDRUKT DOOR

die Keure/la Charte

Business & Economics

Brugge

Editoriaal / Editorial

Financiële transparantie van de overheidssector: er is nog werk aan de winkel!

Griekenland is voor de overheidsboekhouding wat Enron was voor de privé-boekhouding: een enorme knoeiboel maar ook een kans om vooruitgang te boeken.

In 2002 hebben de Verenigde Staten, op basis van de Enron-zaak, de Sarbanes-Oxley-wet uitgevaardigd. Bijna tien jaar later heeft de Europese Unie, die lering heeft getrokken uit de Griekse ontredde, richtlijn 2011/85/EU van 8 november 2011 tot vaststelling van voorschriften voor de begrotingskaders van de lidstaten, aangenomen.

Artikel 3, punt 1 van deze richtlijn bepaalt: "Wat de nationale stelsels voor overheidsboekhouding betreft, beschikken de lidstaten over stelsels voor overheidsboekhouding die volledig en coherent alle subsectoren van de overheid bestrijken en die de informatie bevatten die nodig is voor het genereren van transactiegegevens ter voorbereiding van op de ESR 95-norm gebaseerde gegevens. Die stelsels voor overheidsboekhouding zijn aan interne controle en onafhankelijke audits onderworpen."

Aldus moeten *alle* subsectoren van de overheid beschikken over betrouwbare en volledige boekhoudingsstelsels onderworpen aan onafhankelijke audits.

Voor degenen die de draagwijdte van deze vereiste niet goed zouden hebben begrepen, helpt overweging (3) van de aanhef van de richtlijn bij de lezing: "Een volledige en betrouwbare overheidsboekhouding voor alle subsectoren van de overheid is een eerste vereiste voor de productie van hoogwaardige statistieken die tussen de lidstaten onderling vergelijkbaar zijn. Interne controle moet handhaving van de bestaande regels in alle subsectoren van de overheid waarborgen. Onafhankelijke audits, uitgevoerd door openbare instellingen zoals rekenkamers of door particuliere auditorganen, dienen de toepassing van de beste internationale praktijken te stimuleren."

Er valt dus op te merken dat de richtlijn inhoudt dat België, daar waar dit nog niet het geval is, tegelijk een betrouwbare boekhouding, een doeltreffende interne controle en een onafhankelijke audit moet opzetten.

Met betrekking tot de eigenlijke boekhouding is het niet duidelijk op welke beste internationale praktijken de richtlijn toespeling zou maken, behalve dan de Internationale normen voor overheidsboekhouding (*International Public Sector Accounting Standards*, IPSAS). In dit verband bepaalt de richtlijn dat de Europese Commissie een beoordeling moet opstellen van de geschiktheid van deze normen voor de lidstaten. Haar uitermate positief verslag werd op 6 maart 2013 bekend. Ten aanzien van de audit wordt voorgeschreven dat deze onafhankelijk moet zijn. De opstellers van de richtlijn stellen de rekenkamers en de particuliere auditorganen als uitvoerders van de audit voor.

Transparence financière du secteur public : il reste du boulot !

La Grèce est à la comptabilité publique ce qu'Enron fut à la comptabilité privée: un beau gâchis, mais aussi une opportunité de progresser.

En 2002, les Etats-Unis ont promulgué, sur la base de l'affaire Enron, la loi Sarbanes-Oxley. Presque dix ans plus tard, tirant la leçon de la déroute grecque, l'Union européenne a adopté la directive 2011/85/UE du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des Etats membres.

L'article 3, paragraphe 1er, de cette directive, dispose: « En ce qui concerne les systèmes nationaux de comptabilité publique, les Etats membres disposent de systèmes de comptabilité publique couvrant de manière exhaustive et cohérente tous les sous-secteurs des administrations publiques et contenant les informations nécessaires à la production de données fondées sur les droits constatés en vue de la préparation de données établies sur la base des normes du SEC 95. Ces systèmes de comptabilité publique sont soumis à un contrôle interne et à un audit indépendant. »

Ainsi donc, *tous* les sous-secteurs des administrations publiques doivent disposer de systèmes de comptabilité fiables et exhaustifs, soumis à un audit indépendant.

Pour ceux qui n'auraient pas bien compris la portée de cette exigence, le troisième considérant du préambule de la directive aide à la lecture: « L'application de pratiques de comptabilité publique exhaustives et fiables dans tous les sous-secteurs des administrations publiques est une condition préalable à la production de statistiques de grande qualité qui soient comparables d'un Etat membre à l'autre. Le contrôle interne devrait assurer que les règles existantes sont mises en œuvre dans l'ensemble des sous-secteurs de l'administration publique. Des audits indépendants menés par des institutions publiques telles que les cours des comptes ou des organismes d'audit privés, devraient encourager les meilleures pratiques internationales. »

On observera donc que la directive implique que la Belgique mette en place, là où ce n'est pas encore le cas, à la fois une comptabilité fiable, un contrôle interne efficace, et un audit indépendant.

Concernant la comptabilité proprement dite, on ne voit pas à quelles meilleures pratiques internationales la directive ferait allusion, si ce n'est aux normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS). A cet égard, la directive prévoit que la Commission européenne fasse rapport sur l'adéquation, pour les Etats membres, de ces normes. Son rapport, largement positif, a été rendu le 6 mars 2013.

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.



Michel DE WOLF
Voorzitter IBR/Président IRE

De opdracht van deze auditoren zal trouwens niet enkel betrekking moeten hebben op de rekeningen maar ook op het aangepast karakter van de interne controle, voor zover deze noodzakelijk is voor de structurele betrouwbaarheid van de rekeningen.

Voor wat België betreft, heeft deze drievoudige vereiste niet enkel betrekking op de Federale Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten maar ook op de provincies, de gemeenten, de openbare centra voor maatschappelijk welzijn, de intercommunales, de politiezones, enz.

En niemand zal ontkennen dat tot op heden de onafhankelijke audit op lokaal niveau (hoofdzakelijk de gemeenten, de OCMW's en de politiezones) nog volledig moet worden opgezet.

Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren biedt in dit verband de diensten van zijn leden aan: een korps van hooggekwalificeerde specialisten onderworpen aan een sterk extern toezicht, zoals georganiseerd bij wet van 22 juli 1953 – waarvan wij dit jaar de zestigste verjaardag vieren.

Wie zal de jaarrekening van gemeenten, OCMW's, enz. controleren?

Laten we duidelijk zijn: de bedrijfsrevisoren maken geen aanspraak op monopolie of ander voorrecht inzake de audit van de Belgische lokale overheden. Wij stellen eenvoudigweg het feit vast – hetgeen ons inderdaad niet verwondert – dat de Europese Unie zich nauwelijks een onafhankelijke audit kan voorstellen zonder de bedrijfsrevisoren en de rekenkamers.

Er kan eenvoudigweg ook worden gezegd dat wij, als beroep ten dienste van het algemeen belang en van de financiële transparantie, bereid zijn om ons te organiseren teneinde te kunnen voldoen aan de vraag die ons zou worden gesteld om de door de Richtlijn vereiste audit te leiden of hieraan onze medewerking te verlenen.

In dit verband zijn er dus drie mogelijke oplossingen met betrekking tot de audit van de rekeningen van de lokale subsectoren van de Belgische overheid: ofwel kan deze audit worden toevertrouwd aan hetzij het Rekenhof, hetzij de bedrijfsrevisoren, ofwel kan hiervoor een beroep worden gedaan op andere onafhankelijke actoren (zoals gewestelijke rekenkamers aangezien de plaatselijke overheden in wezen onder gewestelijk toezicht staan). Deze drie oplossingen kunnen worden gemengd.

Het is echter niet mogelijk om de audit aan een gewestelijke overheid toe te vertrouwen en diens onafhankelijkheid te doen gelden terwijl deze op welke wijze dan ook afhangt van de overheden die tussenkomen in de goedkeuring van de begrotingen, het toezicht, de consolidatie van de rekeningen, het toestaan van betalingen of de betaalbaarstelling, enz. Zijn dus uitgesloten: een steundienst aan de gemeenten, een interne auditdienst en elke andere formule die geen onafhankelijkheid overeenkomstig de internationale standaarden waarborgt.

Ach ja, een laatste "detail": "De lidstaten laten de nodige bepalingen in werking treden om uiterlijk op 31 december 2013 te voldoen aan ... de richtlijn." (art. 15, punt 1 van Richtlijn 2011/85).

Prof. Dr. Michel DE WOLF

Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren

Quant à l'audit, il doit être indépendant. Les auteurs de la directive proposent comme maîtres-achats les cours des comptes et les auditeurs privés.

La mission de ces auditeurs devra, au demeurant, porter non seulement sur les comptes, mais aussi sur l'adéquation du contrôle interne dans la mesure où celui-ci est nécessaire à la fiabilité structurelle des comptes.

Pour la Belgique, cette triple exigence concerne non seulement l'Etat fédéral, les Communautés et les Régions, mais aussi les provinces, les communes, les centres publics d'aide sociale, les intercommunales, les zones de police, etc.

Et personne ne contestera qu'à ce jour, l'audit indépendant du niveau local (principalement les communes, les C.P.A.S. et les zones de police) est encore entièrement à construire.

L'Institut des Réviseurs d'Entreprises offre à cet égard les services de ses membres: un corps de spécialistes hautement qualifiés et soumis à une supervision externe forte, organisé par la loi du 22 juillet 1953 – dont nous fêtons cette année le soixantième anniversaire.

Qui auditera les comptes des communes, C.P.A.S., etc.?

Soyons clairs: les réviseurs d'entreprises ne revendiquent aucun monopole ni autre privilège en matière d'audit des pouvoirs locaux belges. Nous constatons simplement – ce qui il est vrai ne nous étonne pas – que l'Union européenne n' imagine guère d'audit indépendant en dehors des réviseurs d'entreprises et des cours des comptes.

Simplement, en tant que profession au service de l'intérêt général et de la transparence financière, nous sommes prêts à nous organiser pour répondre à la demande qui nous serait faite de diriger ou de contribuer à l'audit requis par la directive.

A cet égard, il y a donc trois solutions qui sont possibles pour l'audit des comptes des sous-secteurs locaux des administrations publiques belges: le confier à la Cour des comptes; le confier aux réviseurs d'entreprises; créer de nouveaux intervenants indépendants (tels que des cours des comptes régionales puisque les pouvoirs locaux sont pour l'essentiel placés sous tutelle régionale). Ces trois solutions peuvent être panachées.

Par contre, il n'est pas possible de confier l'audit et de prétendre à l'indépendance d'une administration régionale dépendant de quelque manière que ce soit des pouvoirs qui interviennent dans l'approbation des budgets, la tutelle, la consolidation des comptes, l'autorisation ou l'ordonnancement de paiements, etc. Sont donc exclus un service d'appui aux communes, un service d'audit interne, et toute autre formule qui n'assure pas une indépendance conforme aux standards internationaux.

Ah oui, un dernier « détail »: « Les Etats membres mettent en vigueur les dispositions nécessaires pour se conformer à la... directive, au plus tard le 31 décembre 2013 » (art. 15, par. 1er, de la directive 2011/85).

Prof. Dr. Michel DE WOLF

Président de l'Institut des réviseurs d'entreprises

Cotisation distincte de 309 % : le fisc, le juge et le réviseur d'entreprises

Plus que jamais, les risques liés à l'application de la cotisation distincte sont craints par les professionnels du secteur des chiffres et les contribuables.

Dans ce contexte, il est essentiel de rappeler les caractéristiques de cette sanction et ses conditions d'application et d'observer, avec un certain apaisement, le développement d'une jurisprudence s'arrogeant un pouvoir de contrôle sur l'application effective de cette sanction par l'administration fiscale.

Dans un second temps, l'attention sera attirée sur la démarche attendue de l'auditeur dans cet environnement général.

Analyse juridique

A. Préambule

L'article 219 du CIR 92 prévoit l'application d'une cotisation distincte dans deux situations différentes :

- des dépenses et des avantages de toute nature sont non justifiés (ci-après ensemble les dépenses non justifiées) par les fiches et relevés récapitulatifs au sens de l'article 57 du CIR 92 ;
- des bénéfices dissimulés ont quitté le patrimoine de l'entreprise.

Dans ce premier chapitre, nous analyserons exclusivement l'application de la cotisation distincte au regard des dépenses non justifiées.

Dans pareilles hypothèses, l'administration peut appliquer une cotisation distincte dont le montant est égal à 300 % des dépenses non justifiées, ce qui représente un taux de 309 % avec la contribution complémentaire de crise de 3 %.

En d'autres termes, si une rémunération de 1 000 n'est pas inscrite sur la fiche fiscale de son bénéficiaire, alors qu'elle devrait l'être, une cotisation de 3 090 pourra être établie à la charge du débiteur.

Au total, celui-ci aura donc payé 4 090, soit 1 000 au bénéficiaire et 3 090 à l'Etat.

L'article 219 du CIR 92 concerne les contribuables soumis à l'impôt des sociétés. Il existe toutefois une disposition analogue à l'impôt des personnes morales. Par contre, à l'impôt des personnes physiques, la cotisation distincte n'existe pas.

B. Quand faut-il établir une fiche fiscale ?

En vertu de l'article 57 du CIR 92, « les dépenses ci-après ne sont considérées comme des frais profes-

sionnels que si elles sont justifiées par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif établis dans les formes et délais déterminés par le Roi :

1° commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature qui constituent pour les bénéficiaires des revenus professionnels imposables ou non en Belgique, à l'exclusion des rémunérations visées à l'article 30, 3° ;

2° rémunérations, pensions, rentes ou allocations en tenant lieu, payées aux membres du personnel, aux anciens membres du personnel ou à leurs ayants droit, à l'exclusion des avantages sociaux exonérés dans le chef des bénéficiaires ;

3° indemnités forfaitaires allouées aux membres du personnel en remboursement de frais effectifs propres à l'employeur ».

Pour des raisons de déductibilité fiscale, l'article 57 du CIR 92 invite donc le débiteur de sommes à établir des fiches individuelles et des relevés récapitulatifs¹ dans trois situations distinctes :

- ✓ Un revenu professionnel, imposable ou non en Belgique, sous quelque forme que ce soit, est payé à un fournisseur indépendant de l'entreprise débitrice ;

Par exemple, si une entreprise fait appel aux services d'un avocat, elle devra établir une fiche pour l'ensemble des rémunérations payées à cet avocat.

Mais, les fiches ne doivent pas être établies si le bénéficiaire est soumis à la loi de 1975 relative à la comptabilité des entreprises et n'est pas dispensé d'établir des factures en vertu du Code ou de la réglementation TVA².

Dans son commentaire, l'administration fiscale résume la situation comme suit : « le débiteur de la commission, du courtage, etc., doit donc



Sophie VANHAELST
Avocat au barreau de Bruxelles
Hirsch & Vanhaelst



Mikaël GOSSIAUX
Avocat au barreau de Bruxelles
Hirsch & Vanhaelst



Frédéric LEPOUTRE
Réviseur d'Entreprises
BST Réviseurs d'Entreprises

1 Le relevé récapitulatif est désormais établi automatiquement sur la base des fiches fiscales introduites via Belgcotax on web, procédure qui est obligatoire, sauf dérogation spécifique, en vertu de l'AR du 3 juin 2007. Dans la présente contribution, il ne sera plus fait référence qu'aux seules fiches fiscales.

2 Sénat, Session 1979-1980, Rapp. Comm. Fin., Doc. 483/9, p. 34. Si le prestataire est établi en dehors de la Belgique, il n'est pas soumis à la loi de 1975 relative à

établir une fiche 281.50 chaque fois qu'il n'a pas reçu et enregistré une facture » ou que « les reçus ou autres documents similaires ne constituent pas des factures ».

- ✓ Un revenu professionnel est attribué par une entreprise aux membres de son personnel ou à leurs ayants droit ;

Cette hypothèse vise tant le travailleur que le dirigeant d'entreprise sous contrat de travail³.

La rémunération perçue, peu importe sa qualification et sa nature, doit être mentionnée sur une fiche fiscale. Cela concerne également les avantages de toute nature, quand bien même ceux-ci n'impliqueraient pas une dépense dans le chef de l'entreprise⁴.

Il ne s'agit toutefois que des rémunérations imposables en Belgique, à défaut pour le législateur d'avoir modifié l'article 57, 2°, du CIR 92, comme il l'a fait pour l'article 57, 1°, du CIR 92.

L'administration fiscale n'accepte pas cette analyse, mais elle est contredite par la jurisprudence, la Cour d'appel de Mons ayant, dans un arrêt du 9 septembre 2009, admis que des rémunérations payées par une ASBL et imposables en France ne devaient pas être justifiées par l'établissement d'une fiche fiscale⁵.

- ✓ Une indemnité forfaitaire est allouée par une entreprise aux membres de son personnel, en remboursement de frais propres ;

Ce remboursement peut correspondre au montant exact des frais exposés par le travailleur ou le dirigeant ou être fixé forfaitairement, soit sur base de normes sérieuses, comme par exemple le barème fixé par l'Etat pour ses fonctionnaires, soit de manière purement forfaitaire⁶.

Il existe une controverse quant à savoir si l'indemnité forfaitaire calculée sur base de normes sérieuses doit ou non être reprise sur la fiche fiscale, une partie de la doctrine estimant qu'il n'y a pas lieu de les mentionner⁷.

L'administration fiscale invite toutefois les débiteurs de rémunérations à être plus précis, l'indemnité devant être mentionnée dans tous les cas. Toutefois, le montant alloué ne doit être repris que si l'indemnité est calculée forfaitairement, sans référence à des critères sérieux et concordants⁸.

la comptabilité des entreprises et une fiche doit alors toujours être établie, quand bien même le revenu n'est pas imposable en Belgique. La Cour de cassation avait décidé le contraire, mais l'administration fiscale a fait modifier l'article 57, 1°, du CIR 92 en ce sens (art. 42, L 20.07.2006 - MB 28.07.2006).

- 3 L'article 195 du CIR 92 précise effectivement qu'en matière de frais professionnels, le dirigeant d'entreprise est assimilé à un travailleur.

- 4 L'article 20 de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006 modifie effectivement l'article 57 du CIR 92 en ce sens. La nouvelle disposition est entrée en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2007. Pour les exercices antérieurs, les contribuables peuvent continuer à invoquer l'absence de dépenses pour éviter l'application de l'article 57 et 219 du CIR 92.
- 5 Mons, 9 septembre 2009, www.fiscalnet.be.
- 6 Il est ainsi fréquent qu'une entreprise attribue à son dirigeant un montant mensuel fixe visant à couvrir différents frais de déplacement ou de réception que le dirigeant est amené à supporter pour le compte de la société.
- 7 L. DE BROE & Ph. HINNEKENS, "De aanslag op geheime commissielonen. Het belasting van geheime commissielonen sedert 50 jaar", *T.F.R.* 1988, n° 81-82, 239.

C. Manquement à l'obligation d'établir une fiche fiscale : sanction

Lorsqu'un contribuable soumis à l'impôt des sociétés omet d'établir une fiche fiscale, la dépense non justifiée reste déductible, conformément à l'article 197 CIR, mais l'administration fiscale peut appliquer la cotisation distincte sur la base de l'article 219 du CIR 92.

S. HÜRNER soutient toutefois que si la dépense non justifiée n'est pas déduite, mais traitée comme dépense non admise, aucune fiche fiscale ne devrait être établie, ce qui est exclurait l'application de la cotisation distincte⁹.

Nous ne partageons pas cette analyse. Selon nous, un honoraire ou une rémunération non déduite reste une dépense visée à l'article 57 du CIR 92 devant faire l'objectif d'une fiche fiscale.

D. Dérogation légale

Le législateur a toutefois laissé au contribuable une possibilité d'échapper à l'application de la cotisation distincte.

En effet, si le bénéficiaire des revenus non repris sur la fiche fiscale les mentionne dans sa déclaration fiscale, introduite dans les formes et le délai légal¹⁰, la cotisation distincte ne sera pas appliquée.

Il suffit que le revenu soit mentionné dans la déclaration fiscale du contribuable, peu importe que cette déclaration soit exacte ou inexacte¹¹. Par ailleurs, si le bénéficiaire est établi à l'étranger, la cotisation distincte ne sera pas appliquée si, dans sa déclaration fiscale à l'étranger, il est fait, en vertu d'une disposition de droit étranger analogue à l'article 305 du CIR 92, mention du revenu perçu¹².

En pratique, ces situations sont assez rares. Le bénéficiaire, surtout lorsqu'il s'agit d'un travailleur, a effectivement tendance à remplir sa déclaration fiscale sur base de la fiche fiscale qui lui est remise.

Il y a donc tout lieu de craindre qu'il ne mentionnera que le revenu repris sur cette fiche.

En outre, la disposition légale présuppose que le bénéficiaire soit tenu de mentionner le revenu considéré dans sa déclaration fiscale. Or, pour une indemnité forfaitaire payée en remboursement de frais propres, ce n'est pas le cas, cette indemnité n'étant pas imposable.

- 8 Avis aux employeurs et autres débiteurs de revenus soumis au précompte professionnel, www.fiscus.fgov.be.
- 9 S. HÜRNER, Une piste de réflexions pour éviter les commissions secrètes dans certains cas de figure?, www.fiscalnet.be.
- 10 Conformément à l'article 305 du CIR 92.
- 11 Civ. Mons, 18 février 2010, *Fiscologue*, 2010, liv. 1207, 9 ; Addendum du 20 juillet 2012 à la circulaire du 1er décembre 2010 et à son addendum du 23 décembre 2011, point 7 : « [...] une mauvaise qualification par le bénéficiaire personne physique dans sa déclaration empêche l'application de la cotisation distincte [...] », www.fiscalnet.be.
- 12 Addendum du 20 juillet 2012 à la circulaire du 1er décembre 2010 et à son addendum du 23 décembre 2011, point 8, www.fiscalnet.be.

E. Tolérance administrative

Sauf cas particulier, l'administration fiscale a toujours agité le spectre de la cotisation distincte comme une sanction dans le cadre de négociations.

Ainsi, l'administration fiscale proposait au dirigeant la comptabilisation de la dépense non justifiée au débit de son compte-courant ou la taxation pure et simple de ce montant au titre de revenus professionnels. A défaut d'accepter, l'administration fiscale menaçait le dirigeant de soumettre son entreprise à la cotisation distincte.

Au stade du contrôle, il y a donc toujours eu, si ce n'est en droit, à tout le moins en fait, un pouvoir d'appréciation du fonctionnaire en charge du dossier.

Le Commentaire administratif reprenait d'ailleurs cette tolérance :

« [...] la cotisation distincte spéciale ne s'applique pas : [...] »

4° aux bénéfices non comptabilisés, ainsi qu'aux dépenses comptabilisées qui ne sont pas justifiées lorsque ces éléments :

- ✓ soit ont été taxés à titre de revenus professionnels dans le chef des administrateurs ou associés avec leur accord; bien entendu, cet accord doit intervenir à un moment où il est encore possible d'imposer, dans les délais légaux, les bénéficiaires des attributions ;
- ✓ soit sont réintégrés, après adaptation de la comptabilité, dans le patrimoine de la société »¹³.

En 2001, le Ministre des Finances a modifié ces instructions générales :

« Suivant l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), une cotisation distincte à l'impôt des sociétés est établie à raison des dépenses visées à l'article 57, CIR 1992, qui ne sont pas justifiées par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif, établis dans les formes et délais déterminés par le Roi.

En conséquence, cette cotisation est applicable dès que lesdites conditions de forme et de délais visées aux articles 30 à 33 et 86 à 95 de l'arrêté royal d'exécution du code précité ne sont pas respectées.

Je précise toutefois à l'honorable membre que l'administration est disposée à faire preuve de tolérance en cas de rentrée tardive des documents susvisés.

Cette tolérance administrative ne sera accordée que dans les cas où le contribuable n'a pas été en mesure, pour des raisons indépendantes de sa volonté, de respecter les délais impartis.

A cet égard, un retard de courte durée pour le dépôt des fiches et relevés en question sera admis et n'aura pas pour effet d'entraîner l'application des dispositions de l'article 219, CIR 1992, pour autant que ce retard :

- ✓ ne revête pas un caractère systématique ou volontaire ;

- ✓ ne traduise pas une intention de soustraire une matière imposable ;
- ✓ n'empêche pas l'administration de procéder, dans le contexte d'impératifs notamment techniques, à la taxation des revenus et de taxer ces revenus dans le chef des bénéficiaires ;
- ✓ ou ne rende pas cette taxation plus compliquée sans que des circonstances particulières le justifient sur le plan des faits.

En tout état de cause, ladite tolérance ne peut en aucun cas constituer une atténuation du caractère dissuasif du dispositif légal. Ainsi, il ne pourra être admis que l'absence de fiches individuelles et de relevé récapitulatif, constatée à l'occasion de la vérification du dossier fiscal de la société, ne soit pas sanctionnée par l'établissement de la cotisation distincte.

Les présentes considérations sont également d'application à l'égard des contribuables assujettis à l'impôt des personnes morales (cotisation visée à l'article 225, alinéa 2, 4°, CIR 1992) ou à l'impôt des non-résidents (cotisation visée à l'article 246, alinéa 1er, 2°, CIR 1992).

Enfin, j'ajoute que les commentaires administratifs seront prochainement adaptés dans le sens ici développé »¹⁴.

Ce faisant, il réduisait à néant la tolérance administrative. Seul un retard de courte durée pouvait effectivement autoriser le fonctionnaire à renoncer à l'application de la cotisation distincte et encore, fallait-il que ce retard soit exceptionnel, involontaire, assorti de bonne foi et ne rende pas la taxation plus compliquée pour l'administration fiscale.

Dans la pratique, la position de l'administration fiscale n'a toutefois pas vraiment changée suite à ces nouvelles instructions. Même en cas de manquement à l'article 57 du CIR 92, le contribuable parvenait, au stade du contrôle, à éviter la cotisation distincte, pour autant qu'il démontrait sa bonne foi et se montrait ouvert à une régularisation, lorsque celle-ci se justifiait.

Le 1^{er} décembre 2010, une circulaire administrative confirmant les propos du Ministre des Finances a modifié la situation¹⁵. Ensuite, dans le courant de l'été 2011, une instruction administrative confidentielle a invité les fonctionnaires à ne plus tolérer aucun manquement¹⁶.

Très rapidement, on a observé une croissance importante des dossiers impliquant une cotisation distincte et le Ministre des finances a été interpellé en Commission des Finances et du budget de la Chambre. Il a alors fait preuve de réalisme :

« Je suis d'avis qu'une application uniforme d'une disposition légale, but que poursuit la circulaire évoquée du 1^{er} décembre 2010, devrait conduire à une réduction du contentieux administratif et judiciaire. Je suis également d'avis qu'une application sans discernement de la cotisation distincte [...] peut avoir des conséquences excessives, voire inévitables dans certains cas, et provoquer un accroissement non désiré du contentieux administratif et judiciaire.

Je confirme que la situation qui consiste à ne pas établir de fiches et de relevé, comme la loi l'impose, et

L'administration peut appliquer une cotisation distincte dont le montant est égal à 300 % des dépenses non justifiées.

13 Comm.I.R., art. 219/3.

14 Q. et R., Chambre, 2002-2003, n° 151, p. 19273-19275.

15 Circulaire Ci.RH.421/605.074 (AFER n° 71/2010) du 1^{er} décembre 2010, www.fiscalnet.be.

16 J. VAN DIJCK, Anathème administratif sur régularisations via compte courant, *Fiscologue*, n° 1261, p. 1.

*La cotisation
distincte contraint
le contribuable et
ses conseils à être
particulièrement
attentifs lors de
l'élaboration des fiches
fiscales sous peine de
s'exposer à une lourde
sanction.*

à attendre simplement le contrôle fiscal pour inscrire au compte courant du bénéficiaire de l'avantage, le montant qui aurait dû être mentionné de la manière requise, ne peut être accepté.

En revanche, en dépit de la rigueur apparente du texte légal, il me semble judicieux, notamment en vue de ne pas favoriser le gonflement du contentieux administratif et judiciaire, de permettre aux agents de mon Administration, chargés du contrôle, de tenir compte du fait qu'un avantage de toute nature, non déclaré, puisse encore être imposé dans le chef du bénéficiaire.

Sans généraliser cette position, il me semble raisonnable qu'il puisse être tenu compte de la bonne foi de la société qui aurait commis le manquement ou l'erreur, du caractère exceptionnel du défaut de déclaration, de l'importance relative du manquement du contribuable par rapport au respect de ses autres obligations fiscales, etc.

Je demanderai à mon administration de préciser en ce sens la circulaire n° CIRH 421/605/74 du 1^{er} décembre 2010, par un addendum ayant effet rétroactif et d'intégrer également dans celui-ci des précisions que j'apporte sur le sujet en réponse à la question n° 427 du 21 juin 2011 »¹⁷.

S'il a condamné les régularisations en compte-courant, il a reconnu aux agents de son administration le pouvoir de tenir compte, pour apprécier si la cotisation distincte doit ou non être appliquée, d'un ensemble d'éléments de fait propres à chaque dossier, dont notamment la bonne foi du débiteur et le respect général de ses obligations fiscales.

Le premier addendum du 23 décembre 2011 à la circulaire administrative du 1^{er} décembre 2010 reprendra ce principe :

« L'attitude qui consiste à ne pas établir délibérément de fiches et de relevés comme la loi l'impose et à attendre le contrôle fiscal pour inscrire alors au compte-courant du bénéficiaire de l'avantage le montant qui aurait dû être mentionné de la manière requise ne peut être acceptée. En dehors de cette hypothèse, il apparaît raisonnable notamment en vue de ne pas favoriser le gonflement du contentieux administratif et judiciaire, qu'il puisse être tenu compte de la bonne foi du contribuable qui aurait commis le manquement ou l'erreur, du caractère exceptionnel du défaut de déclaration, de l'importance relative du manquement du contribuable par rapport au respect de ses autres obligations fiscales, etc. »¹⁸.

Le 20 juillet 2012, l'administration fiscale a publié un nouvel addendum à la circulaire du 1^{er} décembre 2010 et son premier addendum du 23 décembre 2011, qui fait suite à la réponse du Secrétaire d'Etat au nom du Ministre des Finances à une question de Mme G. RUTTEN en Commission des Finances et du Budget¹⁹.

Cet addendum réaffirme, dans un premier temps, la tolérance administrative annoncée par le Ministre des Finances et le premier addendum du 23 décembre 2011.

Par la suite, de manière assez étonnante, elle s'axe sur les seuls avantages de toute nature évalués forfaitairement, pour énoncer des règles qui sont manifestement plus strictes que le principe général :

La cotisation distincte ne sera pas appliquée « lorsque :

- celles-ci (lire les régularisations) résultent d'une erreur de calcul commise de bonne foi (ex : RC d'un immeuble non encore connu ou contesté, etc.) et que cette erreur est exceptionnelle (dans le sens de non-répétitive) ;

- elles correspondent à un faible montant (voir point 1 : importance relative du manquement),

- et qu'une rectification spontanée de sa situation fiscale a été faite par le bénéficiaire de l'avantage ».

Pour l'ensemble des autres situations, la tolérance administrative n'est pas plus amplement précisée.

Quant à la bonne foi, il s'agit de « la croyance qu'a une personne de se trouver dans une situation conforme à la loi et la conscience d'agir sans léser les droits d'autrui [...]. On peut référer en la matière au n° 444/22 du Com.I.R. 1992 qui donne, pour l'application de l'art. 444, al. 2, CIR 92 (en l'absence de mauvaise foi, il peut être renoncé au minimum de 10 % d'accroissement), la même portée aux deux expressions, "sans intention d'éluder l'impôt" et "en l'absence de mauvaise foi". Le but est essentiellement de distinguer, de manière générale, le contribuable qui, en commettant l'infraction, a agi simplement par erreur, négligence, imprudence, etc., de celui qui, au contraire a agi dans un but frauduleux »²⁰.

Le contribuable qui, par erreur ou négligence, oublie de mentionner un revenu professionnel sur une fiche fiscale ne devrait donc pas se voir appliquer la cotisation distincte, pour autant que cette situation soit exceptionnelle.

L'administration fiscale peut donc appliquer la cotisation distincte au cas par cas, en fonction des circonstances particulières de l'espèce. Elle dispose d'un véritable pouvoir d'appréciation.

Ce pouvoir est tel que le dernier addendum précise qu'il faut éviter l'arbitraire :

« Faire appel au bon sens de l'agent taxateur ne signifie pas que l'administration dispose, en la matière, d'un pouvoir arbitraire, mais qu'elle peut apprécier l'absence de mauvaise foi, soit la bonne foi, dans chaque cas, en fonction de tous les éléments de fait dont elle dispose. Il faut, à cet égard, concilier, d'une part une souplesse suffisante pour éviter de manquer à l'équité et d'autre part, l'exclusion de tout arbitraire et d'inégalité de traitement ».

F. L'opportunité et la proportionnalité de la cotisation distincte peuvent-elles être contestées en justice ?

En considérant que toutes les conditions d'application de la cotisation distincte sont remplies et que, pour l'une ou l'autre raison, l'administration fiscale n'a pas souhaité renoncer à l'application de cette sanction, le contribuable a-t-il la faculté de saisir le juge afin de soumettre à son appréciation sa situation ?

17 Compte rendu intégral, Commission des Finances et du budget de la Chambre, 9 novembre 2011, CRIV 53 COM333, 14.

18 Addendum du 23 décembre 2011 à la circulaire Ci.RH.421/605.074 (AFER n° 71/2010) du 1^{er} décembre 2010, www.fisconet.be.

19 Addendum du 20 juillet 2012 à la circulaire Ci.RH.421/605.074 (AFER N° 71/2010) du 1^{er} décembre 2010 et à son addendum du 23 décembre 2011, www.fisconet.be.

20 Addendum du 20 juillet 2012 à la circulaire du 1^{er} décembre 2010 et à son addendum du 23 décembre 2011, point 4, www.fiscalnet.be.

Nonobstant la rigueur du texte légal, nous estimons que la réponse à cette question doit être positive.

En effet, la cotisation distincte est une sanction à caractère pénal au sens de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

Certes, elle est qualifiée en droit interne comme un impôt. Toutefois, elle poursuit un objectif répressif et dissuasif.

Cet objectif est d'ailleurs reconnu par le législateur, qui y a fait explicitement référence dans les travaux parlementaires des différentes lois ayant abouti à l'article 219 du CIR 92 tel qu'il existe actuellement²¹.

Ce caractère dissuasif a aussi été confirmé par la Cour constitutionnelle à différentes reprises²². Elle reconnaît toutefois également à cette sanction un caractère indemnitaire.

Certaines juridictions au nord du pays estiment – et c'est même la tendance majoritaire à ce jour – que ce caractère indemnitaire prédomine et exclut le caractère pénal de la cotisation distincte²³. Cette jurisprudence est toutefois antérieure aux derniers développements.

Selon nous, même si ce caractère indemnitaire est admis, l'objectif premier et essentiel de la cotisation distincte est dissuasif. Il s'agit d'éviter, par la menace d'une sanction importante, la transgression des articles 57 et 219 du CIR 92 et, de la sorte, dissuader la fraude fiscale par l'éventualité d'une sanction financière.

Si cet objectif premier n'est pas atteint, la cotisation distincte a alors pour objet la répression de l'auteur, qui dissuade d'autant plus les autres contribuables de contrevenir aux articles 57 et 219 du CIR 92.

Cette répression s'applique aussi dans des situations où le Trésor ne supporte en fait aucune perte :

- ✓ en raison d'une indemnité forfaitaire visée à l'article 57, 3°, CIR non mentionnée sur la fiche fiscale *ad hoc*, alors même que cette indemnité n'est pas imposable à l'impôt des personnes physiques (CIR, art. 31, alinéa 1°, *in fine*) ;
- ✓ en raison d'un revenu non repris sur une fiche fiscale, alors même que le bénéficiaire ne serait pas taxable en Belgique ;
- ✓ en raison d'une mention incorrecte de l'avantage de toute nature fixé forfaitairement,

21 Comme exemple, on peut citer les travaux préparatoires de la loi du 25 juin 1973 qui précisent : « il convient qu'elle ait pour effet de porter la charge fiscale globale frappant les dépenses non justifiées à un montant tel qu'il n'y ait pratiquement jamais plus intérêt à s'abstenir de fournir les justifications requises » (Exposé des motifs, Doc. parl. Ch. repr., sess. ord., 1972-1973, n° 521/1, 17-18) ou encore les travaux parlementaires de la loi du 30 mars 1994, ayant porté le taux de la cotisation distincte à 300 % afin de « renforcer le caractère dissuasif de la cotisation, il est proposé d'en porter

quand bien même le bénéficiaire aurait été taxé, si les nouvelles conditions restrictives du dernier addendum à la circulaire administrative du 1^{er} décembre 2010 ne sont pas respectées²⁴.

Ce n'est finalement que lors que le Trésor subit une perte fiscale et/ou sociale que le caractère indemnitaire de la cotisation distincte peut être identifié. Et même dans ces situations, vu le taux retenu pour l'application de la cotisation distincte, celle-ci est toujours supérieure à la perte effectivement subie.

L'aspect dissuasif et répressif est donc présent dans tous les cas d'application de la cotisation distincte, alors que l'aspect indemnitaire n'est présent que dans certaines situations.

Cela démontre la prédominance de l'objectif dissuasif et, partant, le caractère pénal de la cotisation distincte.

Selon la Cour d'appel de Bruxelles :

« La cotisation spéciale présente un caractère indemnitaire, en ce qu'elle vise à indemniser l'État de la perte de l'impôt et des cotisations sociales qu'on suppose éludées sur la dépense non justifiée.

La cotisation spéciale a également le caractère d'une sanction (C. const., arrêt no 44/2000 du 6 juin 2000).

Dès lors que la cotisation spéciale a un caractère répressif et dissuasif, la sanction de la cotisation spéciale a un caractère pénal tel qu'interprété par la Cour européenne de protection des droits de l'homme (voy. C.E.D.H., 4 mars 2004, *Silvester's Horeca Service c. Belgique*; Cass., 25 mai 1999, *Pas.*, 1999, I, 739) »²⁵.

La Cour de cassation a, pour sa part, jugé que « pour autant que la cotisation spéciale sur les commissions secrètes vise à dédommager la perte de l'impôt et des cotisations sociales, elle n'a pas de caractère pénal [...] »²⁶.

A contrario, s'il n'y a pas de perte, la cotisation distincte aurait donc un caractère pénal²⁷.

Cet arrêt concernait toutefois un exercice d'imposition 1989, soit une période où la cotisation distincte était bien différente de celle actuellement applicable. Il est donc difficile d'en faire un arrêt de principe pour ce qui concerne la version actuelle de l'article 219 du CIR 92.

Une fois admis le caractère pénal de la cotisation distincte, l'article 6 CEDH précise : « Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obli-

le taux de 200 à 300 % » (Doc. parl., Chambre, 1993-1994, n° 1290/6, 45-46 ; voir pour une évolution historique de l'article 219 du CIR 92, F. CRABEELS, *Cotisation spéciale sur commission secrètes* ; ceci n'est pas une sanction pénale ?, in *Mélanges offerts à Jean-Pierre Bours*, En quête de fiscalité, et autres propos ..., Larcier, 2011, 457-460.

22 C.A. n° 44/2000, 6 avril 2000 ; C.A. n° 28/2003, 19 février 2003 ; C.A., 5 mai 2004, voy. B.2.2 et B.3.2 ; C.A. n° 3/2007, 11 janvier 2007 sur www.const-court.be.

23 Anvers, 15 septembre 2009, *F.J.F.*, 2010, 770 ; Anvers 24 mars 2009, *F.J.F.*, 2011, 652 ; Gand, 3 février 2009, *Act. Fisc.*, 2009, n° 17, 11-12.

24 Pour autant qu'on admette ces exigences spécifiques qui ne nous paraissent pas justifiées.

25 Bruxelles, 19 janvier 2011, www.fiscalnet.be

26 Cass. 10 septembre 2010, *Pas.*, 2010, liv. 9, 2239.

27 Compte rendu intégral, Commission des Finances et du budget de la Chambre, 9 novembre 2011, CRIV 53 COM333, 23).

gations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle ».

Selon la Cour européenne, il faut, pour satisfaire aux exigences de cette disposition, que le Tribunal saisi du litige dispose d'un pouvoir de pleine juridiction, ce qui suppose qu'il ait « *le pouvoir de réformer en tous points, en fait comme en droit, la décision entreprise, rendue par l'organe supérieur* »²⁸. La Cour de cassation précise : le juge « *doit notamment avoir compétence pour se pencher sur toutes les questions de fait et de droit pertinentes pour le litige dont il se trouve saisi* »²⁹.

Il en résulte, entre autres, deux éléments essentiels :

- ✓ le juge doit pouvoir exercer un contrôle de proportionnalité entre la faute commise et la sanction appliquée ;
- ✓ le juge doit avoir au moins les mêmes pouvoirs d'appréciation que l'administration.

Suite aux déclarations du Ministre des Finances et aux addenda à la circulaire du 1^{er} décembre 2010, l'administration fiscale dispose incontestablement d'un pouvoir d'appréciation étendu, celle-ci pouvant renoncer à la cotisation distincte, alors même que les conditions nécessaires à son application seraient réunies. Cette décision est laissée au bon sens des fonctionnaires³⁰.

Le juge saisi du litige doit donc pouvoir, de manière identique, exercer ce contrôle.

Au regard de la bonne foi du contribuable, il doit pouvoir annuler la cotisation distincte et, *a fortiori*, en réduire le montant.

Dans son arrêt précité du 19 janvier 2011, la Cour d'appel de Bruxelles a consacré ce raisonnement :

« Dans la mesure où la cotisation spéciale constitue une sanction, rien de ce qui relève de l'appréciation de l'administration ne doit échapper au contrôle du juge.

Force est de constater qu'en dépit de la rigueur que paraît imposer le texte légal, l'État belge se reconnaît le pouvoir de ne pas appliquer la cotisation spéciale sur les montants repris sur le relevé 325.10, lorsque selon les termes mêmes de la décision directoriale entreprise « les contrôles compétents ont été mis en possession des fiches tardivement mais assez tôt que pour rétablir les impositions corrélatives des charges postulées. Les exigences de la Convention des droits de l'homme impliquent que le juge doit avoir, à tout le moins, le même pouvoir d'appréciation que celui que s'est attribué l'administration »³¹.

31 *Op.cit.*, voir également, Bruxelles, 24 novembre 2011, www.fiscalnet.be, la Cour d'appel de Bruxelles réduisant le montant de la cotisation distincte à 120 % et Civ. Liège, 18 février 2010, le Tribunal estimant pouvoir apprécier l'opportunité et la proportionnalité de la sanction. Il faut également citer la jurisprudence du Tribunal de première instance de Namur, qui a été la première du genre : Civ. Namur, 7 février 2007, *F.J.F.*, 2008, 44 ; Civ. Namur, 24 février 2010, *F.J.F.*, 2010, 1126.

32 Voir la jurisprudence citée sous la note 23.

33 Mons, 5 mai 2010, 2008/RG/892, *inédit*.

La Cour d'appel a annulé la cotisation.

Du côté néerlandophone du pays, les Cours et Tribunaux considérant que la cotisation distincte n'est pas une sanction à caractère pénal, se refusent encore tout pouvoir de contrôle³².

Enfin, il faut naturellement que les circonstances puissent justifier une annulation ou une remise de la cotisation distincte, ce qui est une question de fait soumise, en dernier ressort, à l'appréciation des Cours et Tribunaux.

Ainsi, la Cour d'appel de Mons a également considéré la cotisation distincte comme une sanction à caractère pénal, mais, compte tenu du refus du contribuable de réintégrer les bénéfices dissimulés dans ses comptes annuels, elle a jugé que l'application de cette sanction était justifiée³³.

G. Conclusion

La cotisation distincte contraint le contribuable et ses conseils à être particulièrement attentifs lors de l'élaboration des fiches fiscales sous peine de s'exposer à une lourde sanction.

Toutefois, considérant les derniers développements, il y a tout lieu de penser que les erreurs et omissions ne seront pas sanctionnées, pour autant naturellement qu'elles ne soient pas systématiques et ne relèvent pas de la mauvaise foi.

Le débat devrait donc se résoudre à une analyse des circonstances de fait afin de déterminer si le contribuable est ou non de bonne foi, les Cours et Tribunaux tranchant cette question en dernier ressort.

En la matière, il faut toutefois s'attendre à des développements complémentaires. La Cour de cassation sera en effet très probablement amenée à rendre de nouvelles décisions.

Affaire à suivre donc ...

La démarche du réviseur d'entreprises

A lecture de ce qui précède, il en ressort que le réviseur d'entreprises, en sa qualité de commissaire d'une société, doit intégrer, dans sa démarche d'audit des comptes annuels, le fait que son client soit susceptible de se voir imposé le paiement d'une cotisation distincte sur commissions secrètes. Celle-ci vise les dépenses non justifiées par des fiches ad hoc, mais également les bénéfices dissimulés ayant quitté le patrimoine de la société, matière qui sera également abordée dans ce second chapitre.

Le commissaire sera attentif à cette problématique tant lors de la préparation de son analyse de risques que lors de la réalisation par ses soins de tests de procédures et de substance (notamment le contrôle de la provision fiscale comptabilisée dans les comptes annuels).

28 Cour eur. D.H., 23 octobre 1995 (Schmautzer / Autriche), *Publ. Cour eur. D.H.*, 1996, série A, n° 328-A.

29 Cass., 5 février 1999, *Arr.Cass.*, 1999, 142.

30 La doctrine justifie généralement ce pouvoir sur la base de l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831, reconnaissant au Ministre des Finances un pouvoir de remise des sanctions administratives appliquées en matière fiscale. Sur le plan pratique, cette justification nous paraît sans importance, le seul constat d'un pouvoir d'appréciation dans le chef de l'administration fiscale étant suffisant pour octroyer aux juges un pouvoir équivalent.

A. Evaluation des risques

Les normes ISA suivantes doivent tout d'abord attirer l'attention de l'auditeur dans cette démarche préalable :

ISA 300

La norme ISA 300 « Planification d'un audit d'états financiers », applicable aux audits récurrents, précise qu'il convient d'établir une stratégie générale d'audit et de développer un programme de travail. Dans cette démarche générale, le commissaire jugera s'il est utile ou non d'impliquer dans la mission d'audit une personne spécialisée en fiscalité directe (impôt des sociétés), au vu de la complexité de la législation en la matière ainsi que des risques détectés.

ISA 315

La norme ISA 315 vise l'« Identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au travers de la connaissance de l'entité et de son environnement ».

Concrètement, cela signifie que le commissaire devra tenir compte des changements constatés dans l'environnement de l'entreprise, en ce compris donc l'environnement fiscal (ISA 315.11). Si l'on constate un durcissement des mesures de contrôle en matière de cotisations distinctes, l'auditeur se doit de tenir compte de ce facteur de risque lors de son évaluation préliminaire des risques.

Les procédures d'évaluation des risques suivantes semblent devoir être mises en œuvre (ISA 315.6) :

- Demandes d'informations auprès de la direction / du management, permettant de comprendre quelles procédures sont mises en place en interne relatives à l'établissement de fiches 281.XX (dépenses non justifiées) mais aussi en matière d'identification des risques d'anomalies significatives découlant de fraudes (chiffre d'affaires non déclaré, etc.) (ISA 315.12).
- Si l'entité auditée (ou le groupe) dispose d'une cellule fiscale interne (ou d'un expert-comptable/conseil fiscal externe), il sera utile d'interroger ces personnes afin de comprendre quelles mesures ont été prises concrètement par rapport aux nouvelles instructions administratives (circulaires fiscales évoquées ci-avant), et quels travaux particuliers ont le cas échéant été réalisés (ISA 315.23).
- Procédures analytiques (au sens de la norme ISA 520) de certaines composantes du compte de résultats tels que les comptes d'honoraires, commissions, rémunérations d'employés ou de dirigeants d'entreprises, etc. (visés par l'établissement de fiches) ; mais aussi des comptes de chiffres d'affaires, marge brute (cfr le risque de bénéfices dissimulés), par le biais d'une analyse sous forme de ratios, d'un examen des documents de reporting interne, etc., permettant de comprendre l'évolution de certaines masses du haut du compte de résultats.
- Si le commissaire / cabinet d'audit s'est par ailleurs vu confier une mission de conseil fiscal, dans le respect des règles déontologiques en matière d'indépendance, il s'interrogera pour

savoir si l'information recueillie dans le cadre de cette mission est pertinente pour l'identification des risques d'anomalies significatives (ISA 315.8).

- Enfin, l'examen des conclusions de contrôles fiscaux antérieurs (récents) permettra dans certains cas à l'auditeur de se faire une idée sur l'importance des problématiques fiscales examinées par l'administration.

L'auditeur se doit également d'examiner (mais aussi de tester) les procédures de contrôle interne relatives au cycle des ventes, en particulier celles permettant de s'assurer de l'exhaustivité des recettes. Dans ce cadre, il convient d'être attentif également à la mise en œuvre de la norme ISA 240 sur la fraude, qui requiert que le risque relatif à l'exhaustivité des ventes soit systématiquement examiné lors de chaque contrôle.

Sur la base de son analyse, le commissaire déterminera s'il existe un risque (fiscal) important, et en tirera les leçons en vue de l'établissement de son programme de travail (ISA 315.29-31). Son seuil de matérialité (ISA 320), tant général que spécifique pour les cycles fiscaux, des ventes et des achats, sera appliqué en tenant compte également de cette analyse.

B. Contrôles réalisés par le commissaire

Selon la norme ISA 330 « réponses de l'auditeur aux risques évalués », deux types de contrôles seront mis en œuvre par le commissaire, suite à ses travaux d'évaluation des risques.

Tests de procédure

Des tests de procédures seront très certainement mis en œuvre pour tester le cycle des ventes (contrôle de l'exhaustivité des revenus : test de l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes concernés).

Tests de substance

L'annexe 2 de la norme ISA 240 (sur la fraude), relative à la mise en œuvre de procédures d'audit, cite également la mise en œuvre de procédures analytiques de substance sur les revenus (ventes) sur une base non agrégée (par exemple, une comparaison des revenus par mois, par ligne de produits ou par division avec les périodes correspondantes de l'exercice précédent). En ce qui concerne l'inventaire physique des articles repris en stocks, on peut concevoir des techniques (le cas échéant, assistées par ordinateur) afin de procéder à des tests sur les quantités inventoriées (écarts d'inventaires constatés par site ou par type de produit, en particulier les écarts négatifs d'inventaire dans la comptabilité d'inventaire permanent, les flux anormaux, etc.). Concernant les créances commerciales, citons les demandes de confirmation directe auprès de clients des mouvements dans leurs comptes (y compris l'examen des notes de crédit émises, les retours de marchandises, etc., pour détecter des cas particuliers ou des tendances inhabituelles). Il peut aussi être fait appel à des outils informatiques pour réaliser des tests sur l'exhaustivité des factures de vente tels les « gap analysis » (recherche de

Le réviseur d'entreprises doit, lors de la préparation/réalisation de ses travaux d'audit, prendre en considération l'existence de nouvelles circulaires et instructions administratives relatives aux cotisations distinctes.

trous dans la numérotation des factures de vente et analyse des résultats obtenus).

En ce qui concerne l'établissement de fiches fiscales proprement dit, des tests de substance sur certains comptes de biens et services divers (honoraires, rémunération des dirigeants d'entreprises) et de rémunérations et charges sociales (déclaration d'ATN, justification d'indemnités versées en remboursement de frais propres à l'employeur, etc.) doivent être réalisés. Rappelons également, que les entreprises ont disposé d'un délai jusqu'au 30 juin 2012 pour régulariser, pour les trois exercices précédents, les ATN non déclarés. Ce point devra également être validé. Ces procédures de contrôle auront un impact direct sur les conclusions des travaux de validation de la provision fiscale comptabilisée en fin d'exercice comptable.

C. Conclusion

Le réviseur d'entreprises doit, lors de la préparation/réalisation de ses travaux d'audit, prendre en considération l'existence de nouvelles circulaires et instructions administratives relatives aux cotisations distinctes. Celles-ci sont en effet susceptibles d'avoir un impact sur les données financières reprises dans les comptes annuels, objet de son rapport/attestation.

Conclusion générale

Sur la base de l'analyse des caractéristiques et du champ d'application de la cotisation distincte, telle que réalisée dans la présente contribution, on peut conclure en disant que toute société (et si celle-ci est auditée, son commissaire également) se doit d'être attentive à cette matière, en particulier lors de l'établissement, à la fin de chaque exercice, des fiches fiscales. On ne peut négliger les sanctions financières importantes, susceptibles d'être infligées en cas de contrôle fiscal. L'évolution de la jurisprudence nous permettra très certainement d'apprécier la rigueur avec laquelle l'administration fiscale appliquera les récentes circulaires rédigées à ce sujet.

Samenvatting

De economische beroepsbeoefenaren en de belastingplichtigen vrezen nu meer dan ooit de risico's verbonden aan de toepassing van de afzonderlijke aanslag van 309 %.

Onderhavige bijdrage tracht de grote lijnen daarvan (toepassingsgebied, karakteristieken, evolutie van de rechtspraak enz.) te schetsen, alsook de nodige lessen daaruit te trekken voor de bedrijfsrevisor.

Executive Summary

Accounting professionals and taxpayers are, more than ever, concerned about the risks related to the application of distinct assessment (tax of 309 %).

This article is intended to review the major elements of distinct assessment (scope, characteristics, developments in the case law, etc.) and the lessons to be drawn by the registered auditors.

La suppression de l'obligation d'un établissement belge pour les réviseurs d'entreprises étrangers : une mesure aux multiples implications

Introduction

(1) La loi du 12 mars 2012 « modifiant 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 »¹ a pour objet essentiel, aux termes de l'exposé des motifs, de modifier « l'actuel article 5 de [la loi du 22 juillet 1953 aux termes duquel] un ressortissant d'un Etat membre de l'Union européenne ou d'un autre Etat qui est partie à l'Accord sur l'Espace économique européen, qui veut se voir accorder la qualité de réviseur d'entreprises en Belgique, doit notamment y disposer d'un établissement dans l'hypothèse où ce ressortissant n'a pas de domicile en Belgique ».

« Cette exigence était temporairement requise dans l'attente de la mise en place, par les Etats membres, d'une coopération entre Etats membres telle que prévue par la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés. [Cette exigence] visait à garantir l'effectivité de la supervision publique afin d'assurer un accès aux dossiers de travail du réviseur d'entreprises en Belgique, notamment par les inspecteurs en charge du contrôle de qualité ou en charge de l'instruction d'un dossier de surveillance ou d'un dossier disciplinaire. »

« Du fait qu'il existe désormais une coopération entre Etats membres et que les Etats membres ont dû transposer la directive, et en particulier l'article 36 prévoyant l'échange d'informations entre les autorités de supervision publique, cette exigence [d'un établissement belge] n'est plus jugée nécessaire. »²

(2) Ainsi que le reconnaît en termes diplomatiques l'exposé des motifs, la suppression de l'exigence d'un établissement belge n'a pas été décidée *motu proprio* par le législateur belge, mais bien devant la menace d'une action en manquement de la Commission européenne qui « a souligné que cette exigence [d'un établissement belge] était contraire aux règles du Traité CE et plus particulièrement à l'article 49³ qui interdit les restrictions à la libre prestation des services à l'intérieur de la Communauté à l'égard des ressortissants des Etats membres établis dans un pays de la Communauté autre que celui du destinataire de la prestation. Récemment, la Commission s'est encore inquiétée de l'état d'avancement des travaux de modification. Ces adaptations s'avèrent donc *urgentes* et ne peuvent souffrir de retard. »⁴

L'objet du présent article est de replacer la suppression de l'exigence d'un établissement belge par la loi du 12 mars 2012 dans le cadre général des dispositions du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) et d'attirer l'attention du lecteur sur les implications importantes qui

résultent de cette mise en conformité de la législation belge avec le droit européen.

La LPS ne peut être conditionnée par l'exigence d'un établissement

Il convient de rappeler d'emblée que la libre prestation de service (ci-après, LPS) constitue une liberté à part entière, qui est distincte de la liberté d'établissement et qui revêt par conséquent un caractère autonome.

Selon une jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après, la Cour de justice), inaugurée par l'arrêt C-205/84 Commission/Allemagne – Assurances du 4 décembre 1986, l'exercice de la LPS « sur le territoire » d'un Etat membre, ou, sans déplacement du prestataire, à destination d'un preneur établi sur le territoire d'un autre Etat membre que celui du prestataire de service, ne peut être subordonné à l'exigence d'un établissement local.

Cette interdiction de principe souffre toutefois certaines exceptions, notamment lorsque l'entrave à la LPS (ou, plus exactement, la négation de l'exercice de la LPS) peut se justifier par des « raisons impérieuses » reconnues comme telles par la jurisprudence de la Cour de justice.

La question de savoir si de telles raisons impérieuses existent dans un cas spécifique relève, en dernière analyse, de la Cour de justice, laquelle peut être saisie à cet égard, soit par une question préjudicielle posée par une juridiction nationale, dans le cadre de poursuites dirigées contre le prestataire de service non résident qui aurait fourni des services sans disposer d'un établissement, soit à la suite d'une action en manquement initiée par la Commission européenne contre l'Etat membre concerné (le plus souvent à la suite d'une plainte).

Toutefois, « la suppression de ces obstacles ne peut se faire uniquement par l'application directe [de l'article du Traité organique de la LPS] étant donné que, d'une part, le traitement au cas par cas, par des procédures d'infraction à l'encontre des Etats membres concernés, serait, en particulier suite aux élargissements [de l'Union], extrêmement compliqué pour les institutions nationales et communautaires et que, d'autre part, la levée de nombreux obstacles nécessite une coordination préalable des systèmes juridiques nationaux, y compris la mise en place d'une coopération administrative. »⁵

Ce sont ces motifs qui expliquent l'adoption de la directive 2006/123/CE du 12 décembre 2006 relative aux services dans le marché intérieur (ci-après la directive « services »).



Marc DASSESE

Professeur honoraire à l'ULB.
Avocat

1 Moniteur Belge du 22 mars 2012.

2 Cf. exposé des motifs, doc 53 1889/001, p. 4.

3 Cf. exposé des motifs, page 4. Comme on le sait, le Traité CE a fait place au Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), et l'article 49, organique de la libre prestation des services, du traité CE correspond à l'actuel article 56 du TFUE.

4 Exposé des motifs, p. 5.

5 Cf. directive 2006/123/CE du 12 décembre 2006 relative aux services dans le marché intérieur, considérant 5.

Bien que la directive « services », comme nous le verrons ci-après, ait exclu de son champ d'application, notamment, les services des réviseurs d'entreprises, elle reste une référence utile pour mesurer pleinement les implications de la modification législative qui vient d'intervenir en Belgique pour ce qui concerne ces derniers.

Les considérants de la directive « services » résument en effet de manière très complète la jurisprudence de la Cour de justice concernant certains aspects importants pour notre propos.

Ils rappellent, notamment, que « le fait que la présente directive fixe un certain nombre d'exigences que les Etats membres doivent supprimer ou évaluer pendant la période de transposition [de ladite directive] est sans préjudice des recours en manquement [initiés ou à initier par la Commission] contre un Etat membre pour violation [notamment de la disposition du Traité organique de la LPS]. »⁶

Ils rappellent également la jurisprudence de la Cour de justice concernant la distinction à opérer entre « les situations relevant de la liberté d'établissement et celles couvertes par la [LPS], en fonction du caractère temporaire de l'activité concernée. »⁷

Nous aurons l'occasion de revenir de manière plus approfondie sur ce qu'il faut entendre par prestation « temporaire » ou « occasionnelle » lorsque nous aborderons les implications pratiques de la loi nouvelle pour les réviseurs belges et leur Institut.

Enfin, la directive « services » justifie dans les termes suivants les raisons pour lesquelles certaines professions de service faisant déjà l'objet d'une directive spécifique sont exclues de son champ d'application et rappelle, par ailleurs, la prééminence des règles du Traité relatives, en l'espèce, à la libre circulation des services par rapport aux dispositions de droit dérivé que constituent les directives.

« Les activités de service font déjà l'objet d'un acquis communautaire important. La présente directive s'appuie sur l'acquis communautaire et, donc, le complète. Des conflits entre la présente directive et d'autres instruments communautaires ont été identifiés ; il en est tenu compte dans la présente directive, notamment au moyen de dérogations. Il est néanmoins nécessaire de prévoir une règle pour les cas résiduels et exceptionnels de conflits entre une disposition de la présente directive et une disposition d'un autre instrument communautaire. L'existence d'un tel conflit devrait être établie conformément aux règles du Traité relatives au droit d'établissement et à la libre circulation des services. »⁸

C'est ce qui explique que la directive « services » ait prévu, en son article 17, que l'article 16, qui traite de la LPS, ne s'applique pas, entre autres, aux matières couvertes par la directive 2006/43CE relative aux contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés.

L'exclusion des réviseurs du champ d'application de la directive « services » du 12 décembre 2006 n'est donc pas due à l'existence de « raisons impérieuses » justifiant que leurs activités trans-

frontalières, en particulier en LPS, soient placées en dehors du champ d'application des principes dégagés par la Cour de justice.

Elle tient à ce ces activités avaient déjà fait l'objet quelques mois plus tôt – et certainement pas par hasard – de la directive 2006/43CE adoptée le 17 mai 2006.

La mise en œuvre de la LPS et de la liberté d'établissement pour les activités transfrontalières des réviseurs supposait en effet, entre autres, la mise sur pied d'un régime spécifique de supervision dans les différents Etats membres et, dans le même temps, d'un régime d'assistance mutuelle entre les autorités de supervision nationale imposées par le droit communautaire.⁹

Les Etats membres se devaient d'adopter et de publier « les dispositions nécessaires pour se conformer à la [directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 avant le 29 juin 2008] »¹⁰. On comprend que la Commission se soit quelque peu impatientée en constatant que, en 2012, la Belgique était toujours en défaut d'avoir mis l'ensemble de sa législation dans ce domaine en conformité avec la directive.

Quand la prestation du réviseur est-elle localisée « sur le territoire » belge ? Implications

(1) L'on remarquera d'emblée que la directive 2006/43/CE, de même que la loi belge, est muette quant au point de savoir quand une prestation de réviseur est localisée « sur le territoire » belge.

La directive 2006/43CE se distingue donc, à cet égard, des directives qui, depuis plus de vingt ans, ont organisé la LPS des banques et des compagnies d'assurance en leur accordant un « passeport unique ».

Ces directives déterminent¹¹ le critère de localisation des prestations transfrontalières des banques et des compagnies d'assurance opérant en LPS : le lieu de la « prestation caractéristique pour les banques » (qui correspond en règle à l'endroit où le compte a été ouvert); le lieu de la localisation du risque pour les assureurs.¹²

Elles prévoient également l'obligation pour l'entreprise établie dans l'Etat membre A, qui souhaite prêter des services (pour la première fois) sur le territoire de l'Etat membre B, d'informer préalablement son autorité de contrôle nationale (Etat membre A) de son intention, et de recueillir son accord¹³.

Si le superviseur de l'Etat membre A marque son accord pour que la banque ou la compagnie d'assurance ayant son siège social sur son territoire preste des services à l'avenir en LPS sur le territoire de l'Etat membre B, il informe le superviseur de l'Etat membre B de sa décision.

(2) La question de la localisation de la prestation transfrontalière pour les réviseurs opérant en LPS ne nous paraît pas sans importance pratique : si la

6 Cf. considérant 75.

7 Cf. considérant 77.

8 Cf. considérant 30.

9 Se posait également la délicate question du contrôle des filiales et succursales de groupes étrangers à l'Union européenne établies dans l'Union européenne, et, à l'inverse, du contrôle des filiales et succursales de groupes européens établies dans des pays tiers. Ceci suppose, notamment, des règles d'équivalence répondant à des exigences minima. Cette question est étrangère à notre propos.

10 Cf. article 53.

11 Pour ce qui concerne les banques, par la voie d'une communication interprétative de la Commission (Communication 97/C-209/04-OJ.C 209/6).

12 Pour un examen approfondi, voyez Marc DASSESE, *Financial services in the e-commerce age: Towards a regulatory shamble?*, Mélanges en hommage à Jean Victor Louis, Editions de l'ULB, 2003, T.II, p. 223 sq.

13 Cet accord n'est pas subordonné à un jugement d'opportunité mais à la réponse à la question de savoir si l'institution concernée dispose des compétences et de l'infrastructure nécessaire pour mener à bien un tel projet.

prestation transfrontalière est réalisée sur le territoire du réviseur étranger, ce qui sera le cas lorsque c'est le client belge qui se rend chez le réviseur, ou prend l'initiative de le contacter en vue d'une prestation sans déplacement (localisée par conséquent à son cabinet), il n'y a pas de lien avec, en l'espèce, le territoire belge et donc pas de juridiction des autorités belges à l'égard de la prestation du réviseur étranger qui est entièrement localisée sur le territoire de l'Etat membre où il est établi.

Reste à voir bien entendu dans quelle mesure des missions légales de révision seraient susceptibles d'être valablement confiées dans de telles circonstances par des clients belges à des réviseurs étrangers.

(3) Il en va bien entendu différemment des missions qui, en l'absence de toute obligation légale de droit belge, sont susceptibles d'être confiées par un client belge, ou par un groupe étranger (souhaitant par exemple acquérir une société belge), à un réviseur étranger UE/EEE.

Dans un tel cas, en effet, la LPS « joue à plein » car la question de savoir dans quelle mesure un réviseur étranger opérant en LPS peut accomplir une mission imposée par la loi belge sans se rendre dans les locaux de la société belge concernée ne se pose pas.

Obligation d'agrément pour les réviseurs étrangers opérant en LPS

(1) Cette question doit être examinée non seulement au regard des dispositions de la directive 2006/43/CE à cet égard mais également de la jurisprudence de la Cour de justice. Celle-ci sera examinée plus loin.

La directive prévoit en son article 14 ce qui suit :

« Agrément des contrôleurs légaux des comptes d'autres Etats membres »

Les autorités compétentes des Etats membres fixent les procédures à suivre pour l'agrément des contrôleurs légaux des comptes qui ont été agréés dans d'autres Etats membres. Ces procédures ne peuvent aller au-delà de l'exigence de présenter une épreuve d'aptitude ... L'épreuve d'aptitude, qui est réalisée dans une des langues prévues par le régime linguistique en vigueur dans l'Etat membre concerné, porte seulement sur la connaissance adéquate qu'a le contrôleur légal des comptes des lois et des réglementations de l'Etat membre concerné, dans la mesure où cette connaissance est utile pour les contrôles légaux des comptes. »

Cette précision est importante : en matière de LPS, les exigences des autorités de l'Etat membre sur le territoire duquel le service est fourni ne peuvent être les mêmes que celles qui s'appliquent au réviseur étranger qui opère sur le territoire au départ d'un établissement.

(2) Se pose également la question de savoir si, outre le paiement d'une redevance d'un montant raisonnable pour sa participation à l'épreuve d'aptitude, le réviseur étranger effectuant des missions

légales en Belgique en LPS peut se voir réclamer une cotisation professionnelle par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE).

La réponse à cette question est à notre avis négative.

En effet l'IRE, dès lors que le réviseur étranger opère en LPS et non par voie d'établissement, n'a pas juridiction sur l'intéressé et donc n'est pas un susceptible de fournir un quelconque « travail » en ce qui concerne le contrôle de qualité des prestations accomplies par l'intéressé. Dans ce domaine, c'est à l'organe de supervision de l'Etat membre où le réviseur étranger opérant en LPS en Belgique a son établissement principal que revient ce rôle et le droit d'exiger, le cas échéant, une cotisation rémunérant ce contrôle de qualité.¹⁴

Un parallèle peut être fait, ici encore, avec le domaine des banques et des assurances, de même qu'avec les avocats.

Une banque étrangère EU/EEE opérant en Belgique en LPS opère sous le contrôle des autorités de son pays d'origine et aucune redevance du chef d'un tel contrôle ne peut par conséquent être exigée par les autorités de contrôle belges.

De même, un avocat étranger EU/EEE opérant en Belgique en LPS n'est redevable d'aucune cotisation professionnelle à l'ordre des avocats compétent pour la juridiction belge devant laquelle il peut être amené à plaider.

La ligne de démarcation incertaine entre établissement et LPS

C'est dans ce domaine que des « effets collatéraux » inattendus pourraient se manifester.

En principe, la LPS d'un réviseur étranger en Belgique ne peut concerner que des missions « temporaires » ou « occasionnelles ».

La jurisprudence de la Cour de justice a toutefois donné à ces qualificatifs un contenu spécifique. Particulièrement importants à cet égard sont les arrêts C-58/98 CORSTEN du 3 octobre 2000, C-55/94 GEBHARD du 30 octobre 1995 et C-215/01 SCHNITZER du 11 décembre 2003.

S'agissant du caractère temporaire de l'activité du prestataire dans l'Etat membre d'accueil, la Cour de justice a jugé qu'il est à apprécier non seulement en fonction de la durée de la prestation mais également en fonction de sa fréquence, périodicité ou continuité. Ce caractère temporaire n'exclut pas la possibilité pour le prestataire de services de se doter, dans l'Etat membre d'accueil, d'une certaine infrastructure (y compris un bureau, cabinet ou étude) dans la mesure où cette infrastructure est nécessaire aux fins de l'accomplissement de la prestation en cause.¹⁵

La Cour de justice a également précisé que la notion de « service » au sens du Traité peut couvrir des services de nature très différente, y compris des services dont la prestation s'étend sur une période prolongée, voire sur plusieurs années,

La mise en œuvre de la LPS et de la liberté d'établissement pour les activités transfrontalières des réviseurs supposait, entre autres, la mise sur pied d'un régime spécifique de supervision dans les différents Etats membres et, dans le même temps, d'un régime d'assistance mutuelle entre les autorités de supervision nationale imposées par le droit communautaire.

14 Par contre, l'IRE peut, à notre avis, imposer au réviseur étranger UE opérant en LPS de suivre une formation continue « dans la mesure où elle est utile pour les contrôles légaux des comptes », sans que cette exigence soit plus lourde que pour les réviseurs établis en Belgique, et lui réclamer une cotisation de ce chef (nécessairement inférieure à celle réclamée aux réviseurs belges puisque, pour ces derniers, la cotisation professionnelle couvre également d'autres missions, et notamment le contrôle de qualité).

15 Arrêt GEBHARD, point 27. Aussi arrêt C-131/01, Commission/Italie du 13 février 2003.

L'IRE, dès lors que le réviseur étranger opère en LPS et non par voie d'établissement, n'a pas juridiction sur l'intéressé.

lorsqu'il s'agit par exemple de services fournis dans le cas de la construction d'un grand bâtiment. De même, peuvent constituer des services au sens du Traité les prestations qu'un opérateur économique établi dans un Etat membre fournit de manière plus ou moins fréquente ou régulière, même sur une période prolongée, à des personnes établies dans un ou plusieurs Etats membres, par exemple l'activité de conseil ou de renseignement offerte contre rémunération.

« En effet, aucune disposition du Traité ne permet de déterminer, de manière abstraite, la durée ou la fréquence à partir de laquelle la fourniture d'un service ou d'un certain type de service dans un autre Etat membre ne peut plus être considérée comme une prestation de services au sens du Traité. »

« Il s'ensuit que le seul fait qu'un opérateur économique établi dans un Etat membre fournisse des services identiques ou similaires de manière plus ou moins fréquente ou régulière dans un autre Etat membre sans s'y disposer d'une infrastructure lui permettant d'y exercer de façon stable et continue une activité professionnelle et, à partir de ladite infrastructure, de s'adresser, entre autres, aux ressortissants de cet Etat membre, ne suffit pas à le considérer comme établi dans ledit Etat membre ». ¹⁶

Lieu de détention des documents de travail

L'exposé des motifs de la loi du 12 mars 2012, déjà citée, justifie l'exigence de l'établissement local du réviseur étranger par la nécessité de « garantir l'effectivité de la supervision publique afin d'assurer un accès au dossier de travail du réviseur d'entreprises en Belgique, notamment par les inspecteurs en charge du contrôle de qualité ou en charge de l'instruction d'un dossier de surveillance ou d'un dossier disciplinaire ».

Il rappelle également que puisqu'il « existe désormais une coopération entre Etats membres et que les Etats membres ont dû transposer la directive [2006/43CE] et en particulier l'article 36 prévoyant l'échange d'informations entre les autorités de supervision publique, cette exigence n'est plus jugée nécessaire ».

Il s'ensuit que le réviseur d'entreprises établi dans un autre Etat membre et effectuant un contrôle légal des comptes en Belgique devra détenir ses documents de travail à son cabinet dans cet autre Etat membre et que c'est l'autorité compétente de cet autre Etat membre qui sera chargée du contrôle de qualité et, le cas échéant, de mesures d'instructions spécifiques sur demande de l'autorité belge.

La législation belge prévoyait que « les documents sociaux ... doivent être conservés pendant cinq ans au domicile belge [« d'une personne physique qui tient ces documents en tant que mandataire ou préposé de l'employeur étranger »] »

Selon la Cour, « de telles exigences ne sauraient être justifiées. En effet le contrôle du respect des réglementations liées à la protection sociale des travailleurs du secteur de la construction peut être assuré par des mesures moins restrictives. Au demeurant, il convient de souligner que le système de coopération ou d'échange d'informations

Il convient de souligner, à cet égard, que les documents de travail du réviseur appartiennent au réviseur ... et non pas à son client. D'autre part, si le réviseur opère en LPS en Belgique, l'examen éventuel de ces documents relève de sa propre autorité de contrôle, et non des autorités de contrôle belges. Dès lors, on voit mal comment l'entreprise belge concernée, et/ou l'IRE pourraient imposer au réviseur opérant en LPS en Belgique de conserver une copie de ses documents de travail sur le territoire belge. ¹⁷

Nous nous permettrons toutefois de relever un autre aspect, beaucoup plus prosaïque : la politique qui a consisté pendant plusieurs années à saisir les documents de travail des réviseurs belges – ou des réviseurs étrangers établis en Belgique – dans le cadre d'instructions pénales visant à relever des indices de fraude fiscale dans le chef des sociétés concernées ou de leurs dirigeants se trouvera à l'avenir confrontée, dans une telle hypothèse, à un obstacle important. Certes, l'assistance mutuelle en matière judiciaire existe au plan européen mais il est évident que la saisie des documents de travail d'un réviseur d'entreprise établi en Bulgarie ou en Estonie et opérant en LPS en Belgique sera plus aléatoire, plus lente et plus coûteuse que la descente dans le cabinet d'un réviseur belge.

Nos autorités devront y être attentives : une chasse trop intensive sur le « marché belge » aboutira inévitablement à une distorsion de concurrence au détriment des réviseurs établis en Belgique.

Conclusion générale

L'auteur du présent article, étranger à la profession révisoriale, mais familier de longue date de l'industrie des services financiers transfrontaliers, ne peut se défaire d'une impression de « déjà vu ».

La modification législative qui est récemment intervenue s'est faite apparemment sans aucune mesure d'accompagnement concernant les problèmes abordés ici, sans doute parce qu'elle est intervenue « dans l'urgence », comme le reconnaît l'exposé des motifs lui-même, afin d'éviter une procédure en manquement de la Commission.

Il nous paraît « inscrit dans les astres » que les années qui viennent verront surgir divers litiges visant à déterminer :

- dans quelle mesure l'IRE peut imposer aux réviseurs étrangers UE/EEE opérant en LPS en Belgique des conditions d'agrément, et des obligations en matière de cotisations professionnelles (plus ou moins) équivalentes à celles valant pour les réviseurs établis en Belgique ;

entre Etats membres prévu à l'article 4 de la directive 96/71 [évoquée ci-avant] rendra ... superflue [à la date de son entrée en vigueur] la conservation des documents dans l'Etat membre d'accueil après que l'employeur aura cessé d'y employer des travailleurs. En effet, cette directive impose aux autorités nationales compétentes « pour la surveillance des conditions de travail et d'emploi » de « coopérer ... en particulier pour répondre aux demandes d'information motivées des administrations publiques étrangères relatives à la mise à disposition transnationale de travailleurs ... »

16 Cf. arrêt SCHNITZER précité attendu 30 à 32. Aussi, arrêt CORSTEN précité.

17 Un parallèle peut être fait à cet égard avec l'arrêt de la Cour de Justice du 23 novembre 1999 dans les affaires jointes C-369/96 et C-376/96 ARBLADE et LELOUP.

Dans ces affaires, la Cour était saisie – entre autres – de la compatibilité avec le droit européen des dispositions du droit social belge concernant la conservation des documents sociaux établis par un employeur établi dans un autre Etat membre et ayant travaillé sur un chantier établi en Belgique. Le litige à l'origine de la question posée à la Cour de Justice avait surgi avant l'adoption de la directive 96/71 CE du 16 décembre 1996 « concernant le détachement de travailleurs effectué dans le cadre d'une prestation de services ».

- dans quelle mesure des missions légales de contrôle des comptes, s'étalant le cas échéant sur plusieurs années, peuvent être considérées comme relevant de la LPS et non pas de l'établissement ;
- et, last but not least, dans quelle mesure les entreprises belges, et spécialement les filiales belges de groupes étrangers, peuvent recourir, pour des missions imposées par la loi, à des réviseurs opérant en LPS passive, c'est-à-dire non pas dans les locaux de l'entreprise belge mais dans leur cabinet établi dans un autre Etat membre lorsque les garanties de fiabilité

des (copies des) documents examinés sont remplies.

Une bonne nouvelle toutefois : la scission de l'IRE, annoncée comme imminente il y a quelques semaines, a été abandonnée.

Il faut s'en réjouir : Elle risquait de donner lieu, à un « *regulatory arbitrage* », par les réviseurs étrangers en quête d'agrément, entre les deux Instituts issus de la scission, en fonction du caractère plus ou moins exigeant de leur réglementation respective.

On voit mal comment l'entreprise belge concernée, et/ou l'IRE pourraient imposer au réviseur opérant en LPS en Belgique de conserver une copie de ses documents de travail sur le territoire belge.

Samenvatting

De wet van 12 maart 2012 heeft de verplichting om een tweede vestiging te hebben in België opgeheven voor de buitenlandse auditoren van binnen de EU die de titel van bedrijfsrevisor in België willen voeren. Tot deze opheffing werd beslist om in overeenstemming te zijn met de richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 die de Lidstaten moesten omzetten in nationaal recht vóór 29 juni 2008.

De bevoegde autoriteiten van de Lidstaten – in België is dat het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) – leggen de te volgen procedures voor de erkenning van de auditoren, die erkend zijn in andere Lidstaten, vast. Het is echter het bevoegde orgaan in de Lidstaat waar de revisor gevestigd is, dat als enige bevoegd is de activiteiten van deze auditor te superviseren voor wat betreft het vrij verkeer van diensten (VVD) in België.

In principe kan het VVD enkel over “tijdelijke” en “occasionele” opdrachten handelen. Bij ontstentenis, valt men onder de vrijheid van vestiging, die aan de autoriteiten binnen de staat van bestemming toestaat om strengere regels op te leggen. De rechtspraak van het Hof van Justitie heeft aan deze kwalificaties evenwel een specifieke invulling gegeven.

De vereiste onder het oude regime om als buitenlandse auditor een vestiging in België te hebben, was gerechtvaardigd door de noodzaak om “de effectiviteit van het publiek toezicht te waarborgen om een toegang tot de werkdocumenten van de bedrijfsrevisor in België te verzekeren, onder ander voor de inspecteurs belast met de kwaliteitscontrole of belast met het onderzoek van een dossier van toezicht of tucht”.

Voortaan zal de buitenlandse auditor van binnen de EU, die een wettelijke controle van de rekeningen uitvoert in België in VVD, zijn werkdocumenten kunnen bewaren in zijn kantoor in de andere Lidstaat. Het is de bevoegde autoriteit van die Lidstaat die bevoegd zal zijn voor de kwaliteitscontrole, en, in voorkomend geval, voor de onderzoeksmaatregelen, op vraag van de Belgische autoriteit.

Summary

The Act of 12 March 2012 has abolished the obligation, for foreign registered auditors within the EU that wish to hold the title of registered auditor in Belgium, to have a second establishment located in Belgium. This abolition was decided in order to comply with directive 2006/43/EC of 17 May 2006 that Member States had to transpose into national law before 29 June 2008.

The competent authorities of the Member States – in Belgium, the Institute of Registered Auditors (IBR) – fix the procedures to be followed for the recognition of the registered auditors, who are already recognized in other Member States. However, it is the competent body in the Member State where the registered auditor is established that has sole jurisdiction to supervise the activities of this registered auditor regarding free movement of services (FMS) in Belgium.

In principle, FMS can only treat “temporary” and “occasional” assignments. In the absence, one falls under freedom of establishment, which allows the authorities of the State of destination to impose stricter rules. However, the jurisdiction of the Court of Justice has given these qualification a specific interpretation.

The requirement under the old regime for a foreign registered auditor to have an establishment in Belgium was justified by the need “to ensure the effectiveness of public oversight by guaranteeing access to the working papers of the registered auditor in Belgium for, among others, inspectors responsible for quality control or charged with the investigation of a supervisory or disciplinary measure”.

Henceforth, the foreign registered auditor within the EU who carries out a statutory audit in Belgium with FMS, shall be able to save his working documents in his office in another Member State. The competent authority of that Member State shall be responsible for the quality control and, where appropriate, the investigative measures at the request of the Belgian authorities.



Rondetafel: de vooruitgang van het boekhoudrecht in de publieke sector en not-for-profitsector - deel 1: publieke sector | *Table ronde : l'évolution du droit comptable dans le secteur public et le secteur non marchand - partie 1 : le secteur public*

Op maandag 24 september 2012 werd in de kantoren van het IBR een rondetafelgesprek georganiseerd onder het voorzitterschap van mr. Yvan STEMPNIERWSKY met als thema de vooruitgang van het boekhoudrecht in de publieke sector en *not-for-profit*sector. In dit nummer van TAA zal de schriftelijke neerslag worden weergegeven van het thema publieke sector om dan in het volgende nummer over te gaan tot deze van de *not-for-profit*sector en haar verband met de overheid.

Het rondetafelgesprek had ten doel de balans op te maken met betrekking tot twee punten. Het eerste punt is de evolutie in België op de verschillende bestuursniveaus van het boekhoudrecht in de overheidssector. In het begin werd een *cash based* boekhouding gevoerd, soms (verbeterde) begrotingsboekhouding genoemd. Thans stellen zich de volgende vragen: Wat is de stand van zaken hieromtrent? Zijn er thans in België nog vele bestuursniveaus waar de boekhoudkundige verplichtingen gebaseerd zijn op het beginsel van (verbeterde) cash basis? Op dit vlak werd wellicht een vrij grote vooruitgang geboekt. Vervolgens kan men zich afvragen hoe en waarom het systeem werd vervangen door systemen die beter zijn afgestemd op de boekhoudkundige verplichtingen in bepaalde ondernemingen. In welke sectoren? Welke moeilijkheden werden hierbij ondervonden in de praktijk? Zijn er problemen op het vlak van informatica en/of vorming?

Le lundi 24 septembre 2012, une table ronde s'est tenue dans les locaux de l'IRE, sous la présidence de M. Yvan STEMPNIERWSKY, sur le thème de l'évolution du droit comptable dans le secteur public et le secteur non marchand. Ce numéro du TAA est dédié au thème du secteur public. Le prochain numéro sera consacré au thème du secteur non marchand et son lien avec le secteur public.

Le but de la table ronde était d'établir un état de la question sur deux points. Le premier point est l'évolution en Belgique aux différents niveaux de pouvoir du droit comptable public. Au début, on établissait exclusivement une comptabilité cash based, appelée parfois comptabilité budgétaire ou comptabilité budgétaire améliorée. Aujourd'hui, les questions suivantes se posent : Qu'en est-il ? Est-ce qu'il y a encore aujourd'hui en Belgique de nombreux niveaux de pouvoir où les obligations comptables reposent exclusivement sur le principe du cash basis ou du cash basis amélioré ? A ce niveau, on a sans doute accompli un progrès assez important. Ensuite, on peut se demander comment et pourquoi a-t-on évolué vers des systèmes qui sont plus en phase avec les obligations comptables dans certaines entreprises. Dans quels secteurs ? Quelles sont les difficultés qui ont été rencontrées dans la pratique ?

*Est-ce qu'il y a des problèmes liés à l'informatique ?
Est-ce qu'il y a des problèmes liés à la formation ?*

Voorstelling van de deelnemers – Présentation des participants

Johan CHRISTIAENS – Hij is *part-time* werkzaam bij Ernst & Young als bedrijfsrevisor in publieke sector en ook de non-profit sector/ social-profit sector. Ook is hij als professor werkzaam aan de UGent waar hij zich volledig toelegt op het thema *accounting* en *auditing* in de publieke sector.

Filip DELOS – Hij is werkzaam op het kabinet van Minister Geert BOURGEOIS, Viceminister-president van de Vlaamse regering en Vlaams minister van Bestuurszaken, Binnenlands Bestuur, Inburgering en Vlaamse Rand. Daar is hij raadgever Binnenlands Bestuur voor wat betreft financiën en fiscaliteit van de lokale besturen. Bij de Vlaamse provincies, gemeenten en OCMW's is er een gans hervormingsprogramma bezig, namelijk BBC (Beleids- en BeheersCycus). Sinds 2011 zijn de eerste gemeenten, OCMW's en provincies naar deze BBC overgestapt. In begrotingsjaar 2014 zouden alle Vlaamse gemeenten, OCMW's, provincies en ook de autonome gemeente- en provinciebedrijven moeten werken volgens dit budgetterings-, boekhouding- en rapporteringssysteem, dat zowel verbeterde cashbasis boekhouding als een dubbele boekhouding omvat. Dit is het grootste project financiën van Vlaamse lokale besturen tijdens deze legislatuur.

Olivier DUBOIS – Il est conseiller auprès du Ministre Paul FURLAN, Ministre des Pouvoirs Locaux, de la Ville et du Tourisme de la Région Wallonne.

Raymond GHYSELS – Il a été *partner* chez Ernst & Young jusque début 2011 et collabore maintenant au centre de comptabilité et de contrôle de gestion de l'ULB avec Faska KHROUZ. En ce qui concerne les deux thèmes abordés aujourd'hui (comptabilité publique et ASBL), il avait publié quelques articles sur la réforme comptable de l'Etat belge, ainsi que quelques articles consacrés à la *Study 14*, qui facilite la mise en œuvre des normes IPSAS. Il a donné la formation IPSAS le 6 septembre à l'ICCI. Il a travaillé avec Johan CHRISTIAENS et d'autres réviseurs d'entreprises sur la réforme 2002 des ASBL.

Daniel GRUSON – Il travaille au ministère de la Région de Bruxelles-Capitale et dirige le service de gestion financière (comptabilité, dette, trésorerie). Le service a mis en œuvre la réforme de sa comptabilité depuis l'ordonnance organique pour les budgets, les comptes et la comptabilité (OBBCC)

de 2006. Le service utilisait déjà SAP depuis 2006, et une comptabilité à partie double depuis 1999. Sont concernés le ministère et treize organismes administratifs autonomes, qui sont les anciens para-régionaux de type administratif.

Faska KHROUZ – Il est professeur à l'ULB (Solvay) en comptabilité et contrôle de gestion des entreprises et des pouvoirs locaux. Il avait activement participé à la mise en place de la nouvelle comptabilité des communes et des CPAS en 1990/92/93. La réforme a pris place en janvier 1995 pour les communes et en 1996/97 pour les CPAS. Johan Christiaens et lui ont travaillé au Ministère de l'intérieur fédéral pour la comptabilité des provinces, qui a démarré en 2003. Il mène en outre encore une activité chez Ernst & Young. A l'époque, il avait étudié la faisabilité des normes IPSAS au niveau de l'OTAN avec Johan Christiaens.

Yvan STEMPNIERWSKY – Il est avocat. Sa pratique porte exclusivement sur le droit comptable, essentiellement des entreprises, mais aussi sur les normes IFRS. Par le passé, il a été secrétaire général de la Commission des Normes comptables. Il est maître de conférences à l'ULB (Solvay) en comptabilité et à l'UCL-Mons (droit comptable).

Yvan STEMPNIERWSKY : Vous avez tous fait état des progrès qui ont été engrangés à différents niveaux de pouvoir ces dernières années en matière comptable. Pourquoi, ces quinze dernières années, cette tendance au niveau des différents pouvoirs a changé radicalement en termes d'approche comptable ? Qu'est-ce qui a pu aiguiller la demande des gouvernants ? Est-ce que c'est une demande européenne ? Ou est-ce que c'est purement local ?

Daniel GRUSON : En ce qui nous concerne, au départ, c'est purement local. Mais il existait déjà la loi de 1991, qui avait déterminé que pour l'Etat, dans toutes ses composantes, il y aurait un système où il faut tenir un bilan, etc.

Yvan STEMPNIERWSKY : Dont l'entrée en vigueur a sans cesse été reportée.

Daniel GRUSON : Il y avait également des problèmes internes à la Région. Il y avait donc une volonté de disposer de meilleurs outils, surtout en matière de gestion de dettes et de créances. Avec la comptabilité budgétaire, on travaille dans un seul coin du bilan, tandis que quand on fait de la comptabilité en partie double on peut aller partout. Il y avait aussi des défis à la Région : on passait à l'an 2000 et à l'euro et il fallait un nouveau système. Tant qu'à faire, on s'est directement dirigé vers la comptabilité à partie double, ce qui était prévu dans les lois de 1991.

Faska KHROUZ : Pour lever une confusion, la comptabilité budgétaire existe encore dans quasiment toutes les institutions. Elle a simplement, en raison de ses insuffisances, été complétée la plupart du temps par une comptabilité patrimoniale. Cette comptabilité budgétaire est extrêmement importante pour les politiques, parce qu'elle permet de faire le compte budgétaire et d'affecter les enveloppes à chaque responsable, mais elle souffre de son horizon d'un an et de l'absence de vue sur le

patrimoine (elle n'offre pas cette information). La comptabilité budgétaire continue à exister, dans certains cas en *cash basis*, dans certains autres cas, comme dans les communes et les CPAS, en *accrual basis*, c'est-à-dire les droits constatés. Cette comptabilité budgétaire, comme elle ne fournit pas d'informations sur le patrimoine, a dû être complétée par une comptabilité patrimoniale, avec un bilan, un compte de résultats, et une annexe. Ce mouvement vient de l'intérieur parce qu'il faut une information sur le patrimoine, mais il vient également de l'extérieur. Le SEC (ESR) 95 appelle à ça. Les normes IFRS et IPSAS appellent à ça. Ça vient localement, et ça vient de manière internationale.

Filip DELOS: Ik heb er zeer weinig aan toe te voegen, dat is perfect samengevat. Ik werk op een kabinet en ik heb vroeger op het departement financiën en begroting van de Vlaamse overheid gezeten. Het opgeven van de budgettaire boekhouding, daar is geen sprake van. De politici werken met dat instrument, dat is nog altijd het basisinstrument. De gemeenten, bijvoorbeeld, werken sinds 1995 met een budgettaire boekhouding en een patrimoniale boekhouding. Ik denk dat de schepenen en de burgemeesters die zich interesseren voor het patrimoniale gedeelte van de boekhouding, op één hand te tellen zijn. Dus het afschaffen van de budgettaire boekhouding op basis van vastgestelde rechten enzovoort of wat de rapportering naar ESR (SEC) mogelijk maakt, dat is eigenlijk nog altijd de primaire focus, zowel op Vlaams niveau als op niveau van de lokale besturen. De patrimoniale boekhouding geeft bepaalde extra informatie die veelal van belang is voor bepaalde ambtenaren of geïnteresseerden, maar de politieke overheid stuurt nog altijd op de budgettaire boekhouding.

Yvan STEMPNIERWSKY: De budgettaire boekhouding blijft een essentieel element. De doorgemaakte ontwikkelingen zijn inherent aan de interne behoeften en vinden plaats onder druk van de veranderende omgeving en van de grotere verplichtingen opgelegd door de IFRS/IPSAS. Deze ontwikkeling zou ook inspelen op de bekommernis om een beter bestuur op lokaal vlak (provincie, gemeente): een betere gebruikmaking van de beschikbare informatie en een betere controle, hetgeen vereist dat de boekhouding andere informatie verstrekt dan de haar in het verleden opgedragen rol.

Johan CHRISTIAENS: Ik zou er nog in belangrijke mate willen aan toevoegen dat het niet alleen een uitbreiding is van het boekhoudkundig medium naar *accrual accounting*, maar dat het ook een antwoord is op een uitgebreid gamma van behoeften van stakeholders. De klassieke stakeholders, zijnde de politieke gemandateerden, bijvoorbeeld op lokaal vlak, hadden voldoende met die budgettaire boekhouding. Maar, een aantal andere stakeholders, zoals bijvoorbeeld de financiële beheerder die we nu zien, zoals externe partijen, banken, andere kredietinstellingen en Europa ook in zekere belangrijke mate, die vereisen andere vormen van rapportering. *Accrual accounting* is een belangrijk antwoord op deze niche. Het is natuurlijk niet gemakkelijk om te gaan denken vanuit meerdere boekhoudrapporteringsnormen tegelijkertijd. Er zijn bijvoorbeeld mensen – collega's – die denken 'one size fits all', er is maar één systeem, monotheïstisch bijna,

*Faska KHROUZ:
« La comptabilité budgétaire existe encore dans quasiment toutes les institutions. Elle a simplement, en raison de ses insuffisances, été complétée la plupart du temps par une comptabilité patrimoniale. »*

*Yvan STEMPNIERWSKY:
« Een betere controle vereist dat de boekhouding andere informatie verstrekt dan de haar in het verleden opgedragen rol. »*

dat is *debit-credit* boekhouden, punt. Maar nee, je hebt budgettaire boekhouden, je hebt ESR (SEC) 95, andere aspiraties, je hebt meerjarenplanning, nog andere aspiraties, je hebt *accrual accounting* voor financieel management om je debiteurenadministratie te kunnen verbeteren, voor investeringsprojecten, enzovoort. Voor meer informatie hieromtrent verwijst ik naar het artikel "Naar een modern financieel management bij de Vlaamse overheid en de Vlaamse lokale besturen?" dat ik samen met de heren Lieven ACKE en Christophe VANHEE heb geschreven in TAA nummer 34.

Yvan STEMPNIERWSKY : *Donc, à l'instar de ce que l'on voit pour les comptabilités d'entreprise, où il faut parler un langage qui permette à tous les partenaires possibles de comprendre ce qui se passe dans une entreprise (les marchés financiers, les clients, etc.), on voit que pour la chose publique aussi, avec le nombre de lecteurs potentiels vers lesquels il faut rapporter, la comptabilité strictement budgétaire ne suffit plus et on doit donc aller vers d'autres instruments. Faska KHROUZ disait tout à l'heure que quand on entame une telle réforme, on évite de réinventer la roue, parce que ça prend énormément de temps. Welke modellen werden gehanteerd? Daarstraks hadden we het over de IPSAS: hebben deze standaarden als model gediend voor de verschillende aangekaarte hervormingen? Of stonden zij, daarentegen, ver verwijderd van onze zorgen?*

Filip DELOS: De Beleids- en BeheersCyclus heeft wel degelijk rekening gehouden met de IPSAS. Men heeft trouwens een onderzoeksopdracht gegeven aan de UGent, afdeling public sector, om te kijken of de hervormingen die men van plan was te doen, beantwoorden aan de IPSAS regels.

Yvan STEMPNIERWSKY: *Was het doel hiervan te beschikken over een internationaal aanvaard model voor boekhoudkundige informatie, verstrekt door publieke entiteiten, die begrijpelijk is voor derden? Of was de enige drijfveer het feit dat het een mooi model voor de overheidsboekhouding betrof?*

Filip DELOS: Johan, jij was er destijds meer bij dan ik, maar de focus was natuurlijk het kunnen beantwoorden aan de budgettaire boekhouding, aan de patrimoniale boekhouding en aan de rapporteringsvereisten van Europa. Dat waren, denk ik, de belangrijkste gegevens. Omdat men een goed systeem wou bouwen, is men ook naar IPSAS gaan kijken.

Yvan STEMPNIERWSKY: *Waren de IPSAS één van de beschikbare hulpmiddelen?*

Johan CHRISTIAENS: Wij hebben voor de IPSAS gekozen als model hiervoor. Behalve enkele uitzonderingen, aanpassingen, want IPSAS zijn ook flexibel op sommige vlakken en laten bepaalde keuzes en keuzemogelijkheden open waar men natuurlijk wel consequent en consistent moet in volgen. Maar een andere belangrijke motivering, naast de motivering die de heer DELOS aangeeft, is ook het feit van legitimiteit te zijn, gelegitimeerd te kunnen worden, een *legitimacy*. We wisten toch dat vroeg of laat Europa van alles ging doen en een kleine lidstaat zijnde of een onderdeel van een kleine lidstaat zijnde is hier eigenlijk ook al vooruitgelopen op die moderniseringsgolf. Dat is ook een belangrijke motivering geweest.

Daniel GRUSON : On ne s'est branchée que sur le SEC (ESR) 95, et encore avec beaucoup d'exceptions. On n'a jamais abordé le moindre aspect lié à des normes. Or, nous nous rendons bien compte que c'est un manquement, et notamment pour nos investisseurs.

Yvan STEMPNIERWSKY : *Quand on utilise un référentiel comptable international, le but est souvent la comparabilité de l'information. Par ailleurs, lorsque vous utilisez, sur une base volontaire ou obligatoire, un référentiel international, c'est de manière à ce que les lecteurs que vous voulez voir intéressés par votre information financière, puissent la comprendre. Le but de l'utilisation des IPSAS était-il là ou était-ce de faire en sorte que les entités flamandes qui allaient utiliser un référentiel largement basé sur les IPSAS, puis-*



Van links naar rechts: Daniel GRUSON, Johan CHRISTIAENS, Filip DELOS, Olivier DUBOIS en Steven DE BLAUWE (notulist)

sent voir les états financiers rendus intelligibles à d'autres niveaux – internationaux, européens, etc. ? Apparemment ça n'a pas nécessairement été le souci.

Faska KHROUZ : Un élément complémentaire par rapport à ce qui vient d'être dit. C'est vrai que quand on a lancé la comptabilité des communes, CPAS et provinces, on ignorait les IPSAS. On ne s'est absolument pas soucié de cela et à l'époque, la comptabilité des communes, ainsi que des provinces, se définissait au niveau fédéral. Quand on examine le lien entre les comptabilités existantes et les IPSAS, on se rend compte qu'elles respectent un certain nombre d'IPSAS. Par exemple, vis-à-vis de la comptabilité patrimoniale. Et contrairement au fédéral et aux Régions, sauf la Région de Bruxelles-Capitale, il y a dans les communes et CPAS une comptabilité budgétaire et patrimoniale. Elles sont enchaînées, parfois l'une avant l'autre, parfois l'autre avant l'une. Quand on examine le respect par rapport aux IPSAS, il y a un respect global de la plupart des normes. Celle qui manque le plus, c'est la possibilité de consolider les comptes de ces entités. Parfois, certaines communes ont un certain nombre d'entités (CPAS ...) qui en dépendent étroitement. Or, il n'y a pas de regroupement de ces comptes-là. Au niveau des réformes qui se font, je pense que les normes IPSAS restent présentes.

Yvan STEMPNIERWSKY : On peut demander à Raymond GHYSELS, qui a animé un séminaire sur les IPSAS à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises récemment, si selon lui, les IPSAS sont véritablement un référentiel qui peut servir de modèle pour des niveaux de pouvoir locaux. Parce qu'aujourd'hui on le voit, au niveau international, l'application des normes IPSAS est très limitée. Elle est limitée à la Commission européenne, l'OTAN, l'OCDE, INTERPOL et quelques juridictions comme la République française, les institutions suisses, etc.

Raymond GHYSELS : Ça vient un peu de partout, dans des proportions extrêmement variables. Des pays développés, comme la Nouvelle Zélande et l'Australie, appliquent les IPSAS depuis une vingtaine d'années : ça n'a pas provoqué de révolution. D'aucuns disent que les IAS et IFRS sur lesquels les IPSAS se sont basés, c'est du commercial et donc ça ne va pas pour le secteur public. Ça n'a pas empêché le ministère néo-zélandais de la justice de sortir une comptabilité analytique par tribunal, ce qui est quand-même assez extraordinaire. Ils savent parfaitement vivre avec ça. Puis, il y a aussi tous les pays du tiers-monde. Le cas le plus frappant à mes yeux est celui de l'Afghanistan, qui a voté en 2011 l'adoption des IPSAS. Ce ne sont pas les Afghans qui en sont à l'origine, mais les organisations internationales et tous les autres bailleurs de fonds pour la reconstruction du pays, accordant moult subventions qui imposent l'application de nouvelles règles comptables pour une double raison de contrôle et de comparabilité.

Il faut aussi signaler la décision de l'ONU d'adopter et de faire adopter par toutes ses agences à travers le monde le référentiel IPSAS en lieu et place de l'ancienne comptabilité budgétaire modifiée UNSAS. Ainsi, l'Agence internationale de l'énergie atomique a publié, avec célérité, en juillet 2012 les

états financiers au 31 décembre 2011 ; 200 pages de bonne lecture !

Yvan STEMPNIERWSKY : Les besoins de financement ont donc aussi joué un rôle important dans le développement du droit comptable dans le secteur public belge ?

Raymond GHYSELS : C'est toujours une question d'argent. Les organisations internationales, comme le FMI, la Banque mondiale, la Banque asiatique de développement, ont injecté des millions et des millions de dollars en Afghanistan et veulent savoir comment leur argent a été utilisé. Comme disait Daniel GRUSON au niveau de la Région de Bruxelles-Capitale, qui est intéressée par les IPSAS, c'est l'accès à de nouveaux marchés de financement qui fait défi, étant donné que le marché belge à lui seul commence à devenir trop restreint.

A titre personnel, j'estime qu'il s'agit là d'une décision stratégique intelligente.

Daniel GRUSON : On a dû faire appel à d'autres sources de financement pour assurer le maintien de nos activités. On vise des investisseurs qui ne sont plus des banquiers. Il faut vraiment qu'ils puissent nous lire. Or, pour nous lire, il faut des normes, et nous n'en avons pas actuellement. On essaie de donner un maximum d'information qui soit calquée sur tout ce qu'on fait dans le privé, mais pour l'instant ce n'est qu'un bilan et un compte de résultats. Il y a tout le problème de la consolidation. On a quatorze entités à regrouper. La consolidation véritable se fera sur les comptes de 2012. Il nous faudra une norme, ne fut-ce que pour le périmètre. Ce qui entraîne directement le problème des périmètres IPSAS et le périmètre de la loi de 2003. La différence est énorme. Notamment en ce qui concerne toutes les entités subsidiées. On fait des recherches dans ce domaine pour l'instant et le domaine est très vaste.

Olivier DUBOIS : Il y a un élément important qui a beaucoup changé depuis l'introduction de la nouvelle comptabilité communale. A l'époque on cherchait à parler, au travers de la comptabilité, uniquement aux personnes gestionnaires du niveau local, voire même aux citoyens. Maintenant, avec notamment l'internationalisation, la difficulté, c'est de continuer à être suffisamment didactique pour parler à toutes les personnes qui gèrent le monde local, tout en s'adressant à l'international en même temps. Il ne s'agirait pas, en s'adressant à l'international, de rendre la chose tellement complexe et en rupture par rapport à la culture qui existe au niveau local, et pouvoir continuer à répondre à ce premier besoin, tout en s'intéressant au second, parce qu'il est indispensable pour trouver des sources de financement. Par rapport aux sources de financement, il y a peut-être un distinguo à faire entre les communes d'un côté, et les entités d'un poids financier plus important (la Région de Bruxelles-Capitale, mais également tout ce qui est intercommunales) de l'autre. Je crois qu'au niveau des communes, le problème du financement est différent. Les entités de poids plus important ont un problème d'accès au financement et doivent diversifier (bons de trésorerie, appels d'offres plus internationaux). Il y a un besoin criant de répondre

Raymond GHYSELS :
« D'aucuns disent que les IAS et IFRS sur lesquels les IPSAS se sont basés, c'est du commercial et donc ça ne va pas pour le secteur public. Ça n'a pas empêché le ministère néo-zélandais de la justice de sortir une comptabilité analytique par tribunal, ce qui est quand-même assez extraordinaire. »



De gauche à droite : Faska KHROUZ, Yvan STEMPNIERWSKY et Raymond GHYSELS

aux demandes des marchés en termes de transparence et de standardisation.

Yvan STEMPNIERWSKY : Est-ce qu'il y a une demande de la part de financiers potentiels pour obtenir une information sur la situation financière des communes sous d'autres formes que celles qu'ils recevaient traditionnellement ?

Daniel GRUSON : Pour la Région, oui. On s'adresse maintenant aux investisseurs qui ne sont pas banquiers.

Yvan STEMPNIERWSKY : Est-ce que vous vous êtes heurtés à des difficultés particulières en termes d'informatique, de formation ? Aujourd'hui, en Belgique, les IPSAS ne sont enseignées nulle part. Il y a aussi un nombre très limité de consultants en la matière, en Belgique. Wordt men, met betrekking tot het voeren van de boekhouding, het weergeven van de jaarrekening en het invoeren van de IPSAS, binnen de structuren zelf niet geconfronteerd met problemen op het vlak van vorming en IT-ontwikkelingen ?

Filip DELOS : Bij de implementatie van BBC (Beleids- en BeheersCyclus) spelen IPSAS op zich geen rol. Wanneer we BBC gaan uitleggen aan de gemeentesecretarissen en aan de ontvangers van de gemeente wordt er niet gesproken over IPSAS. Het is gewoon bij de conceptie van het systeem dat men – in samenwerking met UGent – het systeem op die manier heeft gepercipieerd als inspiratiebron. Op lokaal niveau heeft men nog nooit van IPSAS gehoord, maar het is wel vertaald en geredigeerd in Vlaamse decretale wetgeving.

Olivier DUBOIS : Au niveau local, la plupart des receveurs sont des gens qui sont très compétents, qui sont bien formés, qui ont une maîtrise comptable qui est assez aboutie et qui peuvent, de manière assez pointue, faire l'analyse de la situation financière à un moment T de la commune. Là où il y a des efforts à faire, ce n'est pas tellement au niveau

comptable, c'est plutôt au niveau, dans une perspective pluriannuelle, d'une meilleure maîtrise de l'environnement socio-économique qui affecte la commune. Par exemple, très peu de receveurs analysent la structure du revenu cadastral de leur commune (le poids du logement, de l'industrie, dans quelle dynamique s'inscrivent-ils ?). Ce sont des choses importantes pour anticiper la fermeture d'une grosse usine, avec toutes ses conséquences en termes de gestion financière. C'est quelque-chose en Wallonie qu'on essaie d'améliorer. Ça fait partie d'une réforme qu'on veut pour les grades légaux où on n'appellerait plus le receveur « receveur », mais « directeur financier ». En lui demandant, moyennant formation, d'être plus cet acteur de prospective, de réfléchir au devenir financier de la commune, de gestion des risques, etc. Pour l'instant, les choses sont annuelles.

Yvan STEMPNIERWSKY : Finalement, les réformes dont on a parlé semblent s'inscrire réellement, dans un souci qui n'est peut-être pas toujours immédiatement exprimé, d'amélioration de la gouvernance (gestion financière, contrôle, etc.). Cela prend la forme *prima facie* de réforme comptable, mais le mouvement est plus profond, c'est de la réforme de la gestion financière à différents niveaux. C'est la même chose à Bruxelles ?

Daniel GRUSON : Je pense qu'il ne faut pas exiger de la comptabilité qu'elle fasse ce qu'elle ne peut pas faire. Elle ne contient que les données qu'on y a mises.

Yvan STEMPNIERWSKY : Et vous en avez besoin pour faire de la projection.

Daniel GRUSON : Le fait d'avoir un logiciel intégré : nous fournissons une comptabilité générale, une comptabilité patrimoniale, une comptabilité budgétaire qui est un sous-ensemble, une comptabilité analytique. C'est donc l'utilisateur de la comptabilité qui va en faire ce dont il en a besoin. Je ne vois

pas de problème fondamental de formation pour les comptables, mais les utilisateurs doivent être formés, c'est-à-dire qu'ils doivent être capables d'interpréter cette comptabilité. Que le Parlement ne prenne que la comptabilité budgétaire pour voir si les autorisations ont été respectées : il n'y a pas de problème. Qu'un gestionnaire veuille connaître l'état de son projet dans la comptabilité analytique : il n'y a pas de problème, il peut se limiter à ça.

Yvan STEMPNIEWSKY : Il est rassurant d'entendre qu'en Belgique, quel que soit le niveau de pouvoir, l'inspiration que l'on peut trouver dans les IPSAS ne semble pas poser de problème pratique majeur, puisque ces normes ne semblent pas requérir de formation spécifique au niveau local. En ce qui concerne l'informatique, je n'ai pas l'impression qu'il y ait de problème. Globalement, lorsque l'on compare les pratiques que l'on retrouvait déjà au niveau local avec les normes IPSAS, ce n'est pas la révolution comptable à laquelle on pouvait s'attendre. Il n'y a pas beaucoup de problèmes, finalement ?

Faska KHROUZ : Il y a peut-être un petit bémol par rapport à ça. Vis-à-vis des communes, des CPAS et des provinces, il y a une norme IPSAS qui n'est pas tout à fait respectée, c'est la diffusion, l'information des tiers. Un peu comme les comptes des entreprises, ou maintenant des ASBL, qui sont publiés soit au greffe du tribunal du commerce soit à la centrale des bilans de la BNB. Lorsqu'on veut se renseigner sur les comptes d'une commune, ou d'un CPAS, il faut s'adresser à la commune pour obtenir ces comptes. Il n'y a pas d'entité qui centralise et qui communique.

Yvan STEMPNIEWSKY : Zou een universitair centrum dat de financiële toestand van gemeenten zou willen vergelijken, hiervoor de mogelijkheden hebben?

Johan CHRISTIAENS : Ik denk dat zo een oefening zeker mogelijk is. Ik geloof dat men aan de kant van de Vlaamse Gemeenschap daar ook ernstig werk van aan het maken is om die toegankelijkheid, die snelheid, die IT-mogelijkheden te versoepelen en te versnellen. Jaarrekeningen die *ad valvas* worden uitgehangen in het gemeentehuis of bij het OCMW, dat is niet meer van deze tijd. Dit moet snel en vlot toegankelijk gemaakt worden door middel van IT-mogelijkheden. Een beetje *mutatis mutandis* zoals bij de vzw's in de balanscentrale.

Faska KHROUZ : En plus de cette non-information quant aux comptes des pouvoirs locaux (mais on observe ça également pour les hôpitaux), les receveurs ont accordé beaucoup d'importance à la comptabilité budgétaire, parce que c'est un outil de prévision, de maîtrise de l'enveloppe budgétaire, etc., et pas à la comptabilité patrimoniale. Je dirais que la comptabilité générale – ou patrimoniale – a existé à côté de la comptabilité budgétaire, mais elle a intéressé peu de gens. Vis-à-vis du référentiel IPSAS, c'est un élément très important que d'informer les tiers sur le patrimoine immobilier, mobilier, sur les créances, les dettes, les engagements, etc. En outre, les comptabilités des trois Régions se sont séparées à un certain moment, et chaque Région fait évoluer la comptabilité de ses communes d'une certaine manière.

Mais on observe qu'au Nord du pays, au-delà de la comptabilité budgétaire et générale, ils ont essayé d'avoir un modèle d'intégration et de contrôle des gestions. On parle d'un budget, on parle d'une planification, d'une stratégie, et donc on va un peu plus loin que l'horizon d'une année, et ça se rapproche de ce qui existe dans les entreprises, à savoir que quand on fait un budget pour 2013, c'est important qu'il ait un lien avec la première année d'un plan de cinq ans, et que ce plan de cinq ans s'intègre dans la stratégie de ce qu'on veut que la commune devienne, par exemple, à l'horizon 2020. On ne peut pas simplement gérer les pouvoirs locaux à l'horizon d'un an. Cette liaison stratégie/ planification/budget/contrôle, c'est le contrôle de gestion. Cette matière est en train de naître au niveau des communes, des CPAS et des provinces, au Nord du pays.

Yvan STEMPNIEWSKY : C'est surprenant, au niveau politique (les élections communales sont encore proches), qu'une nouvelle équipe communale (les échevins et le bourgmestre) n'ait pas cette idée de se projeter financièrement sur la durée de leur mandat. Il n'y a pas d'obligation à cet égard ?

Daniel GRUSON : C'est un exercice qu'ils devraient faire en 2013. Ce qui est frappant dans le *Vlaams besluit* (BBC), c'est ce qu'on appelle le « *meerjarenplan* » qui impose pendant la première année de mandature de réfléchir en termes stratégiques et financiers sur les cinq années suivantes pour faire les six. Ça devient alors un élément de gestion puisque la comptabilité budgétaire n'est pas en soi un élément de gestion, mais plutôt un élément d'autorisation de la dépense.

Yvan STEMPNIEWSKY : C'est là le rôle du budget, comme dans les ASBL notamment. C'est de savoir dans quelle enveloppe l'entité publique ou privée va fonctionner.

Olivier DUBOIS : Cependant, les autres niveaux de pouvoir ne le font pas plus que les communes. Les finances communales sont souvent raillées. Or, quand on analyse la chose d'une manière objective, les communes ont souvent une longueur d'avance sur les autres niveaux de pouvoir. La Flandre en a une d'avance sur la Wallonie en matière de prospective, mais les communes ont de toute façon dans leur ensemble une longueur d'avance en matière de comptabilité patrimoniale, etc.

Yvan STEMPNIEWSKY : Peut-être qu'elles sont raillées par les médias parce qu'elles sont les plus accessibles pour les médias. Il est peut-être plus difficile de railler les comptes au niveau fédéral car ils sont moins intelligibles ?

Olivier DUBOIS : Tout n'est pas parfait, des améliorations sont possibles. Mais des outils existent au niveau communal qui ont été mis en place et qui existent maintenant depuis 1995, et qui n'existent pas aux autres niveaux de pouvoir, qui font que ce n'est certainement pas moins bon au niveau communal qu'aux autres niveaux de pouvoir.

Raymond GHYSELS : Dans certains pays, on a fait le choix de l'approche « centralisation », et dans d'autres pays de l'approche « décentralisation ».

Filip DELOS:

« Desalniettemin steek ik zeker mijn hand niet in het vuur dat deze interne controle op het terrein overal goed is georganiseerd. »

Dans l'étude que Johan CHRISTIAENS a présentée à Athènes cette année, on fait la comparaison entre les pays qui commencent par les collectivités locales, et les autres pays qui commencent directement par le national. Le problème du « peu de sérieux » de certaines comptabilités communales réside davantage dans une défaillance de la communication des communes sur leurs propres comptes plutôt que d'autre chose.

Olivier DUBOIS : Oui, ce n'est pas qu'une question de comptabilité : c'est l'ensemble de la gestion. Il faut rappeler aussi tout l'exercice de la tutelle, de l'approbation jusqu'à la réformation des comptes, c'est-à-dire que la tutelle peut elle-même d'autorité modifier certains chiffres qui auraient été inscrits de manière erronée dans la comptabilité communale. L'obligation d'équilibre, bien que ce soit l'exercice global, n'existe pas aux autres niveaux de pouvoir et a récemment été mis au-devant de l'actualité au niveau européen par rapport aux Etats. On dit qu'il y aurait matière à aller dans ce sens-là, que ce serait une grande avancée, mais tout ça existe depuis 25 ans au niveau communal.

Raymond GHYSELS : Il faudrait peut-être rajouter une dose de contrôle interne. Parce que, dans le *Vlaams besluit*, on ne parle pas seulement des IPSAS, mais aussi du cadre COSO, et même du COFOG (*Classification of the Functions of Government*). Il faut d'ailleurs observer que, dans les lois de réforme de mai 2003 sur la comptabilité d'exercice et budgétaire de l'Etat, des Régions et des Communautés, le visa préalable de la Cour des comptes a été abrogé et remplacé par l'obligation d'implantation de procédures de contrôle interne intégrées par les entités publiques soumises au contrôle *ex post* de la Cour.

Filip DELOS : Het is inderdaad zo dat we een beetje trots zijn op dat BBC-besluit en dat we denken dat dat goed is. Het meerjarig perspectief is inderdaad belangrijk en er wordt daar ook een norm op gezet: men moet in evenwicht zijn op kasbasis voor één jaar. Maar er is ook een norm voor wat we daar noemen 'de auto financieringsmarge' en men moet een bepaalde norm hanteren voor de komende vijf jaar en het toezicht zal de begroting niet goedkeuren wanneer die norm niet gehaald wordt. Dus de BBC-hervorming is veel meer dan louter een boekhoudhervorming en er is ook een luik audit aan verbonden.

Yvan STEMPIERWSKY: Is dit luik audit ook gebaseerd op een internationale standaard?

Filip DELOS : Dit moet nog uitgewerkt worden. Er is een projectleider. Er is natuurlijk het klassieke toezicht door de gouverneur op de begrotingen en de rekeningen van de gemeenten. En sinds het gemeentedecreet van 2005 is ook interne controle ingeschreven als een opdracht van de secretarissen en van de ontvangers. Desalniettemin steek ik zeker mijn hand niet in het vuur dat deze interne controle op het terrein overal goed is georganiseerd. De externe audit moet hier nog uitgewerkt worden, want die bestaat tot op heden nog niet. Dat controlemechanisme maakt integraal deel uit van de BBC-hervorming, maar wat interne controle en externe audit betreft, staat men nog in de kinderschoenen.

Yvan STEMPIERWSKY : Depuis 1991, il y a une loi qui visait à réformer la comptabilité générale pour le niveau fédéral, c'est-à-dire la loi du 15 mars 1991 portant réforme de la comptabilité générale de l'Etat et de la comptabilité provinciale, et là on voit que d'année en année, le niveau fédéral a eu à chaque fois le souci de reporter l'entrée en vigueur – surtout pour éviter toute obligation. Comment est-ce qu'on peut expliquer cette absence de volonté d'en arriver à une reddition de comptes qu'on n'hésitait pas à mettre en œuvre aux autres niveaux de pouvoir ? Les entreprises le font depuis très longtemps.

Raymond GHYSELS : La réponse se trouve dans la *Study 14*, dont la troisième édition a été publiée récemment par l'IFAC (en fait, par l'IPSAS Board). C'est une étude comportant un nombre très élevé de recommandations pratiques et concrètes, relatives à la métamorphose de la comptabilité camérale en comptabilité d'exercice, où les opérations comptables sont enregistrées **simultanément**, en fonction de l'exercice auquel elles se rapportent, en comptabilité générale, budgétaire et analytique. La *Study 14*, plus précisément, est un document volumineux (plus de 300 pages) bourré de bons conseils, portant tout spécialement sur les embûches, les obstacles et tous les problèmes humains, informatiques et financiers de mise en œuvre que cela entraîne. Concernant la motivation de base qui permet la réforme, le principal point qui est mis en évidence, c'est la volonté politique. Si celle-ci n'existe pas, ça ne marche pas. La *Study 14* va même encore plus loin, puisqu'elle dit qu'il faut une volonté politique non seulement au niveau des gouvernements, mais aussi au niveau de l'opposition. C'est un projet commun à tout un pays. On ne peut pas faire passer un projet de cette ampleur uniquement majorité contre opposition. Il faut donc que les mandataires politiques de la majorité et de l'opposition s'entendent, au-delà de la durée réduite des mandatures. Par conséquent, la décision est nécessairement politique !

Au niveau européen, le problème présente une bien plus grande acuité. Il réside dans le fait qu'Eurostat doit collecter, traiter, coordonner, comparer et harmoniser les données de la comptabilité nationale de 27 Etats membres. Familièrement dit, Eurostat s'arrache actuellement les cheveux pour ne pas additionner des pommes et des poires, tellement les pratiques comptables nationales divergent. C'est la raison pour laquelle on attend un rapport de cet organisme sur l'adoption éventuelle des IPSAS par les 27 Etats membres. En effet, la directive 2011/85/UE du 8 novembre 2011 dispose que « pour le 31 décembre 2012 au plus tard, la Commission procède à une évaluation de l'adéquation, pour les Etats membres, des normes comptables internationales pour le secteur public ».¹

Faska KHROUZ : Lors de congrès européens, on s'aperçoit que nous avons toujours été parmi les premiers vis-à-vis des communes et de ce qui peut représenter les centres publics d'action sociale ou l'équivalent. Mais nous sommes très en retard au niveau fédéral et au niveau des organismes publics de type A. L'explication est très certainement politique parce que déjà au niveau des communes, CPAS et provinces, il faut avoir le courage de

¹ Ndlr : Ce rapport a été publié le 6 mars 2013. Voir l'éditorial de M. DE WOLF.

regrouper un petit peu les politiques de ces trois types d'entités, comme ça se fait au Nord du pays, et dépasser le timing d'une législature. Jusqu'à présent, on a dit qu'une équipe qui est au pouvoir dans une commune ne veut pas raisonner très loin parce qu'elle est là pour un nombre d'années relativement limitée et qu'elle ne peut certainement pas faire de la stratégie. Mais on s'aperçoit de plus en plus que, pour certains investissements, on ne veut pas les décider à l'horizon d'un an. A l'horizon d'un an, on peut juste vérifier si les ressources correspondent aux emplois, mais la décision doit se faire sur un horizon à moyen terme et à long terme. Au niveau fédéral, ça trainaille sérieusement. Est-ce qu'on ne veut pas montrer que certaines entités sont plus pauvres qu'elles ne le sont ? Quand on passe du *cash basis* à l'*accrual basis*, il peut y avoir des décalages. Est-ce qu'on ne veut pas montrer la valeur nette comptable de certains immeubles quand on les vend ?

Yvan STEMPNIERWSKY : Est-ce qu'on est capable de faire un inventaire ?

Faska KHROUZ : L'inventaire coûte extrêmement cher et prend du temps. Ça n'a pas encore été fait, mais on voit que la Région de Bruxelles-Capitale, sans doute en faisant un démarrage pas tout à fait logique, et en corrigeant d'année en année, a pu obtenir quelque-chose d'assez valable et d'unique au niveau de la Belgique.

Raymond GHYSELS : Et il existe pourtant une Commission d'inventaire du patrimoine de l'Etat, depuis longtemps.

Daniel GRUSON : Et il existait une comptabilité patrimoniale de l'Etat depuis très longtemps.

Yvan STEMPNIERWSKY : On l'a vu avec les ASBL : c'est le point de départ. Dès qu'on passe vers une comptabilité non plus pure cash basis mais accrual basis, il faut évidemment disposer d'abord d'un bilan d'ouverture pour démarrer. C'est un big bang.

Daniel GRUSON : On a fait ça progressivement et on découvre encore toujours des corrections à faire avec la Cour des comptes ou par l'existence d'un bien qu'on ignorait. La Régie des Bâtiments ne sait même pas quels sont ses bâtiments.

Raymond GHYSELS : Il est vrai qu'elle gère pas moins de 8.000.000 de mètres carrés d'immeubles. Elle gagnerait à adopter une comptabilité complète, générale. Pour cela, elle doit préalablement dresser un inventaire de départ, mais c'est un travail colossal. Il est vrai que l'IPSAS 17 autorise de temporiser l'activation de ces éléments pendant une période de cinq ans.

Yvan STEMPNIERWSKY : Quels sont le rôle et l'influence de la Cour des comptes à cet égard ?

Raymond GHYSELS : Elle a sorti en janvier 2011 un rapport assez critique, quoique rédigé de façon très civile, sur le manque de préparation de certains OIP (organismes d'intérêt public) et la plupart des responsables comptables de ces OIP se plaignaient du peu de soutien qu'ils recevaient de la part des gens de Fedcom.

Yvan STEMPNIERWSKY : Wat is de taak van de bedrijfsrevisoren in dit verband? Hoe worden de bedrijfsrevisoren thans gepercipieerd? Hun functie houdt logischerwijze een permanente vorming in, aangezien dit wordt vereist door de ontwikkelingen die hier werden besproken. Waarin bestaat de permanente vorming van de ontvangers? Bestaat er een vormingsinstituut in de gewesten?

Johan CHRISTIAENS : In Vlaanderen, voor de financiële beheerders (thans ontvangers) wordt dat gedaan via de verschillende bestuursacademies. Dat zijn instituten die provinciaal georganiseerd zijn en die een hele reeks van cursussen opzetten. Traditioneel zijn deze vormen van cursussen bedoeld om promotie te kunnen maken op de hiërarchische ladder, eerder dan dat zij een ruime wetenschappelijke achtergrond hebben. Het is vooral vanuit een trainingsperspectief.

Yvan STEMPNIERWSKY : Zoals eerder aangehaald, worden bepaalde materies vrijwel niet meer onderwezen. Zoals alles wat met overheidsfinanciën te maken heeft, maar dit is wel een belangrijke materie. Worden er in het kader van de bestuursacademies cursussen in overheidsfinanciën gegeven?

Johan CHRISTIAENS : Binnen die bestuursacademies komt dat inderdaad voor. Daarnaast heb je ook de academische wereld, maar daar wordt bij mijn weten, in Vlaanderen althans, heel weinig aandacht aan besteed, om bijna niet te zeggen geen. Langs Vlaamse kant heb je dan ook nog privé-initiatieven: ondernemingen, sprekers, consultants, enz.

Yvan STEMPNIERWSKY : C'est la même chose en Wallonie ?

Olivier DUBOIS : Non, il y a peut-être moins de choses structurelles qui sont mises en place. Il y a des organismes qui dispensent régulièrement des journées d'information. On parle peut-être moins de formation. Il y a une fédération de receveurs en Région wallonne qui est extrêmement active et qui décline ses travaux par province. Ils ont donc un niveau régional et un niveau provincial avec pas mal de choses qui se font. Il y a des organismes comme l'Union des Villes qui fait régulièrement toute une série de formations. Certains s'inscrivent spontanément dans des formations de 3^e cycle. C'est un profil qui se prête à cette proactivité vers la formation. Ils n'hésitent pas à prendre une demi-journée de congé pour se former. C'est vrai qu'il y a cette lacune générale de formation en finances publiques. Il ne faut pas négliger sa déclinaison au niveau local. Le niveau local est très spécifique au niveau des finances publiques. Les métiers sont très différents. Le métier au niveau local est certainement plus différent par rapport au niveau régional qu'il ne l'est entre la région et le fédéral. Pour les normes comptables mais également pour la gestion financière quotidienne. Il y a nécessité de manière générale de remettre au goût du jour les finances publiques, mais aussi au sein de ces finances publiques de réserver une place pour les finances locales qui représentent 15 % du poids des finances publiques du pays.

Yvan STEMPNIERWSKY : Quel est le profil-type du receveur communal ? Quelle est sa formation ? Comment arrive-t-il là ? C'est un profil particulier en termes de responsabilités.

Faska KHROUZ : Il n'y a pas une école qui y conduit.

Olivier DUBOIS : C'est très diversifié.

Yvan STEMPNIERWSKY : Et en Région bruxelloise, c'est la même chose ?

Daniel GRUSON : Pour les communes, je ne peux pas répondre, mais je suppose que l'Union des Villes et Communes organise aussi quelque-chose.

Faska KHROUZ : Ces receveurs sont des juristes ou des économistes, parfois non universitaires, qui sur la base de leur expérience présentent des examens et accèdent à ce grade. Par rapport aux outils de formation, lorsque les réformes des comptabilités communales et des CPAS ont été mises en place, on a formé des bataillons de receveurs à l'INEMAP (l'Institut européen de Management public de l'ULB) qui se trouve à Charleroi, mais qui est un consortium d'institutions de l'ULB, de Notre Dame de la Paix à Namur, de Liège, de Mons, etc. Ce fut comme cela de 1995 à 2004. Maintenant, ce sont des initiatives ponctuelles, mais au niveau de la Région de Bruxelles-Capitale, il y a une école régionale d'administration publique (ERAP) qui forme uniquement des agents des communes pendant trois ans.

Olivier DUBOIS : Il y a également un projet en Région wallonne. C'est un projet qui se trouve sous la tutelle du Ministre de la fonction publique et qui vise à créer une école de formation pour les fonctionnaires publics. Une des sections serait réservée aux fonctionnaires publics des pouvoirs locaux. Il a un objectif plus large de formation des fonctionnaires publics en général, ce qui inclut les régionaux, les communautaires probablement aussi.

Raymond GHYSELS : A propos de formations et de compétences, cela me fait penser à cette nouvelle fonction qui va se développer, qui est celle d'expert en comptabilité publique. Dans le *six pack*, le paquet législatif adopté par l'Union européenne, constitué de cinq règlements (directement applicables en droit interne) et d'une directive. Le *six pack* est un ensemble de textes qui veut mettre de l'ordre dans le cadre budgétaire des 27 Etats membres de l'Union européenne. Dans les cinq règlements qui sont d'application immédiate, il est prévu que les experts en comptabilité publique vont être sélectionnés sur la base de procédures de recrutement, avec des compétences spécifiques, de préférence des personnes multilingues, spécialisées en comptabilité publique. Ils vont rendre des visites aux gouvernements des Etats membres, mais aussi aux gouvernements des régions, des communautés, etc. L'objectif est de faire des visites de dialogue ou des visites méthodologiques. Les visites de dialogue : le budget et les comptes annuels ont été présentés (donc comptabilité d'exercice), mais quelle fut la méthode ? Car les documents transmis ne sont pas toujours très clairs. C'est déjà plus qu'un dialogue. Puis on améliore, on change, on adapte et on avance. Quand Eurostat a à faire à un pays qui présente des comptes qui ne sont pas très fiables

ou avec des contrôles arithmétiques et logiques qui ne sont pas cohérents, avec des améliorations subites d'une année à l'autre, alors ce ne sont plus des visites de dialogue, mais des visites méthodologiques. Ces experts en comptabilité publique vont alors se rendre dans les différents gouvernements nationaux ou régionaux pour questionner de façon plus musclée : quelle est la méthodologie, qu'est-ce qui a été adopté, pourquoi une certaine action a été prise, etc. ? Si l'Etat membre refuse l'obstacle, des amendes seront attribuées égales à 0,2 % du PIB de l'Etat en question. Dans ce *six pack*, il y a 5 règlements et c'est donc déjà en application depuis le mois de novembre 2011.

Faska KHROUZ : Je vais revenir sur deux autres éléments. Au niveau fédéral, il se trouve que certaines organisations parapubliques sont aussi restées à la traîne. C'est vrai que maintenant, elles ont une comptabilité budgétaire et une comptabilité générale. Mais les directives européennes vont beaucoup plus loin. Par exemple, vis-à-vis d'une entité comme Bruxelles Propreté, qui est une organisation régionale, avec une comptabilité budgétaire et une comptabilité générale, obligation lui est faite – puisqu'elle est subsidiée et qu'elle preste des services de collecte des déchets ménagers au niveau de la Région, le nettoyage de la voirie, etc. – de distinguer les recettes qui proviennent du pouvoir public des recettes commerciales. Puisqu'elle distingue dans ses recettes ce qui est public de ce qui est privé, elle doit également distinguer dans les charges ce qui est public de ce qui est privé.

Yvan STEMPNIERWSKY : Quelle est la source de cette obligation ?

Faska KHROUZ : Une directive européenne transposée par un arrêté de la Région. Bruxelles-Propreté est touchée parce qu'elle a la taille prévue par la directive, mais d'autres entités vont être visées. Donc, ça évolue sérieusement. Une autre question de la Cour des comptes, c'est qu'elle souhaiterait ardemment qu'il y ait une comptabilité patrimoniale au niveau de l'ensemble des entités publiques, tout simplement parce qu'avant il y avait un contrôle *a priori* (*ex ante*), mais désormais, le lieu de ce contrôle se modifie et cela ne peut fonctionner que s'il y a un contrôle interne, et surtout s'il y a une comptabilité patrimoniale. En tout cas, sur la seule comptabilité budgétaire, qui ne renseigne pas sur le patrimoine, la Cour des Comptes est coincée parce qu'elle ne peut plus faire son contrôle *ex post*, elle doit le maintenir *ex ante*. Il y a donc un problème vis-à-vis de ce que doit faire la Cour des Comptes au niveau public.

Raymond GHYSELS : Ceci est également prévu dans la directive qui fait partie du *six pack*, à savoir que les Etats membres vont devoir prendre des dispositions législatives pour faire en sorte que les comptes des entités publiques – secteurs et sous-secteurs – soient tous désormais dotés d'un contrôle interne et, à terme, on devrait aboutir à une certification de ces comptes, soit par la Cour des comptes, soit par des organismes d'audit reconnus.

Johan CHRISTIAENS : In Vlaanderen bepaalt het Rekenendecreet dat instellingen gesubsidieerd door de Vlaamse Gemeenschap, bijvoorbeeld hogescholen, universiteiten, ziekenhuizen, etc. – men noemt ze

code 13.12 –, ook zullen moeten worden geauditeerd op dat vlak. Maar men gaat in Vlaanderen niet verder dan een externe audit, zonder bepalingen over het interne controlesysteem. Zo ver gaat men spijtig genoeg niet.

Yvan STEMPNIEWSKY: Wanneer we het hier hebben over audit, wordt dan wel degelijk de certificering door een bedrijfsrevisor bedoeld?

Johan CHRISTIAENS: De Vlaamse Gemeenschap en de instellingen van code 13.12 (dat zijn ESR (SEC) 95 termen) zijn inderdaad verplicht om een bedrijfsrevisor, hetzij diegene die reeds commissaris is zo niet een bedrijfsrevisor, aan te stellen om deze opdracht te vervullen. Daarnaast zijn er natuurlijk ook nog de Vlaamse rechtspersonen en daar gaat de hervorming verder op boekhoudkundig vlak en dan heb je *in fine* ook nog de Vlaamse ministeries, maar daar komt geen revisoraat aan te pas, daar is het het Rekenhof. Dit is het gevolg van de afsprakennota die gemaakt is tussen het Rekenhof, het IBR en het IAVA (agentschap Interne Audit van de Vlaamse Administratie) om hier in termen van *Single Audit* zoveel mogelijk rond samen te werken. Dus op het gebied van *Single Audit* staat de Vlaamse Gemeenschap redelijk ver. Op het gebied van interne controle is dit pover. Ook op het gebied van die zogenaamde sectorale regelingen is men in Vlaanderen wat snel door de bocht gegaan.

Yvan STEMPNIEWSKY: Is dit de enige vorm van samenwerking tussen de bedrijfsrevisoren en de publieke sector (opgevat in ruime zin) voor wat de boekhoudkundige verplichtingen betreft?

Johan CHRISTIAENS: In de mate dat dit verder reikt dan op auditvlak, daar kan ik niet direct uitspraak over doen. Maar het gaat wel verder dan alleen maar binnen het Rekendecreet. De afsprakennota reikt ook wel tot bij overheidsbedrijven. Het is niet louter Vlaams, het is een Belgische afsprakennota.

Yvan STEMPNIEWSKY: Et en Wallonie et à Bruxelles, est-ce qu'il y a des collaborations avec l'IRE en tant que tel ?

Olivier DUBOIS: La seule expérience que je connais avec les réviseurs d'entreprises, ce sont les comptes des communes qui étaient sous plan Tonus. Par rapport à la certification des comptes, au niveau communal, la tutelle doit approuver les comptes. Tant qu'ils ne sont pas approuvés, il n'y a pas moyen d'inclure dans les exercices suivants le solde des exercices antérieurs. C'est donc quand-même un acte important. Un certain nombre de communes ont des difficultés par rapport à cette approbation, parfois pour des montants dérisoires. Le contrôle est très poussé. Quelle serait alors la plus-value d'une certification qui viendrait en parallèle par rapport à ça ?

Daniel GRUSON: En Région de Bruxelles-Capitale, la Cour des Comptes, par l'OOBCC, a été chargée de l'audit de ces certifications, ce qu'elle a déjà fait pour un exercice. Ça a pris beaucoup de temps, mais je pense que ça ira plus vite pour la suite. Je pense que des réviseurs d'entreprises interviennent encore dans certains organismes d'intérêt public soumis à la loi du 16 mars 1954, mais en principe ils tombent aussi sous le coup de l'OOBCC.

Faska KHROUZ: Il faut bien entendre par Région de Bruxelles-Capitale, la Région en tant qu'entité. Pas les 19 communes. Les communes bruxelloises comme les communes wallonnes, comme les CPAS bruxellois et les CPAS wallons, relèvent d'un receveur qui a un pouvoir particulier au niveau de la recette, de responsable, pécuniairement, personnellement, même si les comptes ont été approuvés par la tutelle financière. Au-dessus du receveur – qui doit avoir une certaine indépendance vis-à-vis du collège et du conseil, puisqu'il est un peu l'œil de la Cour des Comptes à l'intérieur de la commune – il y a la tutelle financière, qui doit approuver les comptes et qui parfois réforme. Donc, il n'y a pas eu jusqu'ici une opportunité pour que les réviseurs et les experts-comptables interviennent. C'est vrai que maintenant, ils interviennent de plus en plus au niveau des ASBL.

Olivier DUBOIS: Et plus largement même au niveau de toutes les structures para-locales ou même para-régionales pour lesquelles les textes obligent une certification des comptes. Il y a donc effectivement les intercommunales, les ASBL à partir du moment où elles atteignent une certaine taille, les régies communales autonomes puisqu'elles relèvent de la comptabilité des sociétés.

Yvan STEMPNIEWSKY: Kunnen de thans voor de beoordeling van de pensioenlast gehanteerde technieken absoluut niet ter discussie worden gesteld? Worden dezelfde technieken gebruikt? De IFRS omvatten bijvoorbeeld IAS 19 die verschillende technieken vastlegt voor het weergeven van de pensioenlasten.

Johan CHRISTIAENS: In Vlaanderen is het zo dat de meeste gemeenten dit doen *on behalf of*, ze doen dit voor rekening van de federale overheid. Dus geen probleem voor de meeste kleinere gemeentes. Maar de centrumsteden, dus de dertien grootste steden en hun OCMW's, die verzekeren zelf de wettelijke pensioenen van hun statutair personeel en hebben daar 'zero provision' en dat in tegenstelling tot IFRS of IPSAS of *accrual accounting*.

Daniel GRUSON: Dans l'arrêté royal plan comptable de 2009, il y a une disposition qui dit qu'il n'y a pas de provision pour les charges de pension.

Raymond GHYSELS: Dans les premiers comptes annuels de l'Agence internationale de l'énergie atomique, établis en IPSAS, ils ont dû retraiter le bilan d'ouverture. Donc, l'exercice précédent, ce n'est pas le 31 décembre, c'est le 1^{er} janvier dudit exercice retraité. Dont coût, plus de 160.000.000 EUR, imputé directement en situation nette.

Yvan STEMPNIEWSKY: Lorsque les sociétés cotées sont passées en IFRS pour leurs comptes consolidés en 2005, cela a été un des principaux problèmes. Il faut traduire tous ces engagements, il faut les évaluer. Des méthodes ont été prévues et qui ont récemment été modifiées. Je peux imaginer que dans le secteur public c'est la même chose et que cela pourrait représenter des montants considérables.

Daniel GRUSON: Surtout en Belgique, avec le système de répartition.

Johan CHRISTIAENS:
« Een Duitse studie
heeft aangetoond
dat onze openbare
schuld bij het publiek
alleen maar financiële
schuld is. Het is geen
pensioenschuld.
Daarentegen is de
impliciete schuld veel
groter. »

Johan CHRISTIAENS: Dit is ook een groot conflict. Wij maken ons ook veel zorgen over wat EU Eurostat zal zeggen over België: wat zijn uw pensioenvoorzieningen? Een Duitse studie heeft aangetoond dat onze openbare schuld bij het publiek alleen maar financiële schuld is. Het is geen pensioenschuld. Daarentegen is de impliciete schuld veel groter. Hoe meer naar het Noorden, hoe veiliger. Hoe meer naar het Zuiden, hoe gevaarlijker. Met alle respect natuurlijk. De vraag is: in welke mate gaat Europa hier de puntjes op de i zetten? Gaan ze voldoende streng zijn om te zeggen: 'Pas op, uw miljardenschuld is alleen maar financieel. Ik wil ook uw miljardenschuld aan pensioenen zien'? Hier is nu het grote dispuut: 'pay as you go', 'système de répartition'. « Nous avons un système de répartition, pas de problème pour nous. ». Maar pas op! Men kan gerust antwoorden met 'repartitiestelsel', maar dit is niet voldoende als antwoord op de vraag naar liabilities. En dit is wel een sterk punt van IPSAS. Hier laat IPSAS geen millimeter verloren gaan. Dit gaat nog vuurwerk geven.

Olivier DUBOIS: Par contre, ce que je ne perçois pas très bien, c'est en quoi les engagements de pensions seraient à ce point différents d'autres types d'engagements qu'il faudrait les inclure dans une définition plus large de la dette. Ce que je comprends tout à fait, parce que ce sont effectivement des engagements. Mais il n'y a pas que des engagements en matière de pensions, même si c'est un dossier d'un poids financier important.

Yvan STEMPNIERWSKY: Ce sont des engagements qui sont très difficiles à évaluer car vous devez vous appuyer sur des hypothèses démographiques et sur des hypothèses de marché.

Raymond GHYSELS: La dette de pension doit être actualisée.

Yvan STEMPNIERWSKY: Effectivement, il y a donc aussi un taux d'actualisation à déterminer.

Faska KHROUZ: C'est une question dont on n'a pratiquement jamais parlé, en tout cas au niveau de la Commission régionale de comptabilité communale de Bruxelles-Capitale.

Yvan STEMPNIERWSKY: Je vous interromps pour dire que, pourtant, autour des communes, il y a des organismes qui gravitent et qui essayent de proposer des plans de pension et différentes formules à l'égard des statutaires et des contractuels.

Faska KHROUZ: Il y a des caisses différentes en plus. On parlait de la consolidation: je pense que le cas le plus flagrant en termes d'entorse à la consolidation, c'est le lien qui existe entre les communes et les régies foncières. Au niveau de la Région de Bruxelles-Capitale, nous avons sept régies foncières. Il y a trois cas de figure. Il y a des régies qui existent avant l'entrée en vigueur de la nouvelle comptabilité. Ces régies avaient, dans leurs bilans – puisqu'elles avaient une comptabilité générale, l'ensemble des immeubles et terrains de la commune. Cela veut dire que dans le bilan de la commune qui dispose d'une régie avant le 1^{er} janvier 1995, on ne va plus retrouver les immeubles, ni les terrains. Et il n'y a pas un compte 28 qui indique le lien ou le pourcentage dans le capital de la régie.

Il y a des communes qui ont créé une régie après 1995. Par exemple, la ville de Bruxelles: elle a un patrimoine immobilier colossal qui nécessitait une gestion dynamique. Ils ont donc créé une régie communale. Les immeubles sont sortis du bilan de la commune pour aller dans celui de la régie et là on a tracé un lien qui indique le pourcentage que possède la ville dans la régie. Certaines communes n'ont pas de régie. Et donc, si on prend les bilans des 19 communes vis-à-vis d'un poste très important qui est le patrimoine immobilier des terrains et des immeubles, il y a là à boire et à manger. Le fait de ne pas consolider rend l'information incomparable. C'est l'élément qui pose le plus de problèmes.

Johan CHRISTIAENS: Een ander voorbeeld zijn de politiezones. De grote steden, zoals Gent, hebben een eigen politiezaak. De cijfers van de politiezaak komen niet in de financiële rapportering van de stad. Wat kun je nog doen met dergelijke financiële rapporten waar heel belangrijke patrimoniale toestanden ontbreken?

Olivier DUBOIS: D'un point de vue strictement juridique, c'est encore plus étonnant pour les régies, parce que les régies sont un service communal. Les zones de police, elles, ont une existence juridique distincte. La régie ordinaire n'en a pas. Quand on veut faire payer du personnel par la régie ordinaire, on a de grosses difficultés avec l'ONSS, parce que l'ONSS ne reconnaît pas l'existence des régies ordinaires. On demande donc de prendre le même numéro ONSS que celui de la commune. Si on veut donc distinguer les frais de personnel de la régie et de la commune alors que la commune paie les charges ONSS des gens qui sont employés par la régie, il faut ensuite qu'il y ait un remboursement de la régie vers la commune pour qu'on puisse connaître dans la comptabilité de la régie l'entière des frais de personnel. Les zones de police sont juridiquement des entités distinctes.

Johan CHRISTIAENS: Oui et non, mais le problème là est le législateur. De politiezones zijn federale materie en de gemeenten zijn regionale materie geworden, dus moeten we nog goed overeenkomen tussen de verschillende wetgevers in België.

Raymond GHYSELS: Pourtant, le matériel policier, qui était la propriété de la commune, a fait l'objet d'un apport à la zone de police. Et si ça dépend maintenant du fédéral ...

Faska KHROUZ: C'est la commune qui continue à financer. Ça lui coûte beaucoup plus cher maintenant qu'avant. Les communes paient beaucoup plus sans nécessairement avoir un contrôle. Parce que, au niveau de la Région, on n'a pas une seule zone uni-communale. Toutes sont des zones de police pluri-communales.

Daniel GRUSON: Pour répondre à cette affirmation, hors bilan, à la Région de Bruxelles-Capitale, tout l'encours des engagements est repris. Les engagements existent bien en comptabilité, mais pas en bilan. Et pour en revenir au COSO: je vous invite à relire l'arrêté du gouvernement du 18 octobre 2007 concernant le système de contrôle interne de la région, dans lequel le rapport au gouvernement fait très largement référence au COSO.

Faska KHROUZ : Un petit mot de conclusion : ce qui se passe au Nord du pays devrait inspirer les autres régions, en tout cas vis-à-vis des communes, CPAS et provinces. Et ce que la Région de Bruxelles-Capitale a fait modestement devrait inspirer le fédéral et les autres régions. Ils ont commencé petitement, mais tout de même avec SAP. Tout n'était pas parfait, mais petit à petit, ça s'améliore. Le fédéral recule parce que le coût de l'inventaire va être très élevé, parce que les problèmes informatiques n'ont pas encore été résolus. Parce que le fait de faire apparaître le patrimoine et une gestion en *accrual basis* plutôt qu'en *cash basis* sont autant de freins qui retardent véritablement l'entrée en vigueur.

Yvan STEMPIERWSKY : Est-ce qu'on peut imaginer une discussion de nature politique quant à des éléments du patrimoine ?

Faska KHROUZ : Il y a peut-être une volonté de non-transparence.

Olivier DUBOIS : Un point sur lequel je voudrais revenir à propos des normes Eurostat : indépendamment de la position qu'on peut avoir quant au mouvement d'austérité, je suis fort inquiet de l'imposition de toutes ces normes qui méconnaissent très largement les choses qui sont mises en place dans les Etats membres. On a signalé ici un certain nombre d'avantages que pouvaient avoir les modes de comptabilité au niveau local. Certaines règles prudentielles qui fonctionnent depuis plus de 25 ans sont mises à mal par les règles que l'Europe veut imposer. On risque à certains égards et dans certains secteurs de faire plus de tort que de bien.

On tient le même discours depuis le début de la législature. Pour moi, c'est une norme de reporting. Maintenant, ça ne doit pas être une norme de gestion au quotidien. Il y a un certain nombre de spécificités du monde local qui nécessitent un certain nombre de règles différentes de celles qu'on peut avoir au niveau du fédéral et au niveau local. Ce sont des règles logiques – qui découlent des métiers différents des différents niveaux de pouvoir. Les règles existantes n'ont pas conduit à des dérapages budgétaires importants. Il faut donc pouvoir maintenir ces règles spécifiques dans l'environnement européen tel qu'il nous est imposé.

Yvan STEMPIERWSKY : Aujourd'hui, l'impact essentiel du SEC (ESR) 95 ne porte-t-il pas surtout sur les PPP (partenariats public privé) et des questions de décomptabilisation ?

Faska KHROUZ : C'est effectivement un outil de reporting. Maintenant, ça permet une meilleure transparence. Quand on examine, au niveau de la SNCB ou de la STIB, comment des entités ont été créées simplement pour externaliser des stocks de dettes colossaux : c'est quelque-chose qui dérange le SEC (ESR). Les communes n'ont donc rien à craindre d'Eurostat : elles ont déjà une comptabilité patrimoniale à la différence d'autres entités qui n'en ont pas. C'est tout à fait normal de regrouper les comptes lorsqu'on veut regarder macro-économiquement le poids d'un pays. Il faut alors regrouper les comptes des communes comme ceux des autres entités. Elles doivent alors respecter les

règles. Elles respectent la plupart des règles, sauf celles sur la consolidation.

Yvan STEMPIERWSKY : Dans certains domaines, le SEC (ESR) 95 constitue un point de passage essentiel. Aujourd'hui, aucun opérateur ne peut proposer un PPP à une entité publique belge si cette structure PPP ne satisfait pas aux critères du SEC (ESR) 95. C'est du reporting certes, mais qui a un effet en amont. Compte tenu de l'impact que cela aura en matière de reporting, on en tient compte inévitablement lors du montage de la structure.

Yvan STEMPIERWSKY : Pour conclure, on peut constater en outre l'absence de contacts systématiques entre les différentes régions malgré le fait que vous êtes confrontés aux mêmes problèmes techniques d'évaluation, de biens particuliers par exemple.

Daniel GRUSON : Ce qu'il manque, c'est la commission de comptabilité publique.

Yvan STEMPIERWSKY : Dans le domaine de la comptabilité du secteur public, les professionnels sont en nombre beaucoup plus restreint. Cela souligne l'intérêt, me semble-t-il, d'une petite enceinte au sein de laquelle les spécialistes du secteur (académiques, praticiens, contrôleurs, Cour des Comptes, etc.) auraient l'occasion de se retrouver.

Daniel GRUSON : La commission pourrait convoquer des groupes d'experts.

Faska KHROUZ : C'est ce que nous faisons, au niveau de la commission des communes. Il existe une commission au niveau des CPAS bruxellois. Je crois qu'au niveau de la Wallonie il n'y a plus de commissions depuis belle lurette, ni pour les communes, ni pour les CPAS.

Olivier DUBOIS : Je crois aussi qu'il y a nécessité à ce que les experts, dans les différents niveaux de pouvoir, se croisent, se rencontrent et se parlent.

Daniel GRUSON :

« Je vous invite à relire l'arrêté du gouvernement du 18 octobre 2007 concernant le système de contrôle interne de la région, dans lequel le rapport au gouvernement fait très largement référence au COSO. »

Olivier DUBOIS :

« Un point sur lequel je voudrais revenir à propos des normes Eurostat : indépendamment de la position qu'on peut avoir quant au mouvement d'austérité, je suis fort inquiet de l'imposition de toutes ces normes qui méconnaissent très largement les choses qui sont mises en place dans les Etats membres. »



Wijziging wet vereffeningprocedure¹



Lieven ACKE
Raadslid IBR
Bedrijfsrevisor -
CVBA Mazars Bedrijfsrevisoren



Steven DE BLAUWE
Adjunct-adviseur
Juridische Zaken IBR
Doctorandus en Wetenschap-
pelijk Medewerker KU Leuven

De wet van 19 maart 2012 tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen wat de vereffeningprocedure betreft², wijzigd de wet van 2 juni 2006³ teneinde een aantal onvolkomenheden in die wet te verhelpen. De wet van 19 maart 2012 moet worden samen gelezen met de wet van 22 april 2012 tot wijziging van het Gerechtelijk Wetboek ingevolge de gewijzigde vereffeningprocedure van vennootschappen⁴, die op dezelfde dag in het Belgisch Staatsblad werd bekend gemaakt.

Voorname wetten houden geen wijziging in van de opdracht van de bedrijfsrevisor in artikel 181 van het Wetboek van vennootschappen. De bedoeling van de wet van 2 juni 2006 was het tegengaan van misbruiken van de vereffeningprocedure. In de praktijk kwam het namelijk voor de vereffeningprocedure werd aangewend om een faillissement of vervolging door schuldeisers te vermijden⁵. De wet van 2 juni 2006 voerde een aantal maatregelen in ter versterking van de rechterlijke controle waardoor de schuldeisers beter werden beschermd en de procedure transparanter werd. De wet leidde echter tot een inefficiënte en logge procedure die lang kon aanslepen en administratief zwaar was.

Hieronder zal eerst kort het kader worden geschetst om daarna dieper in te gaan op de wijzigingen en verduidelijkingen van de wet van 19 maart 2012, die van toepassing werd verklaard vanaf 17 mei 2012.

De algemene vergadering beslist over de vrijwillige ontbinding van een vennootschap nadat haar het verslag van het bestuursorgaan met staat van actief en passief, die niet ouder dan drie maanden mag zijn, en het controleverslag⁶ werd overgemaakt. De beslissing van de algemene vergadering is slechts geldig als minstens de helft van het maatschappelijk kapitaal vertegenwoordigd is en $\frac{3}{4}$ van de aanwezigen stemt voor de ontbinding⁷. Deze beslissing wordt genomen bij authentieke akte en wordt gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad⁸.

Deze procedure moet, op straffe van nietigheid, worden uitgevoerd⁹. Na haar ontbinding wordt de vennootschap geacht voort te bestaan voor haar vereffening¹⁰.

De vereffening houdt in dat de lopende zaken worden afgehandeld, dat de activa te gelde worden gemaakt, dat de schulden van de vennootschap worden betaald en dat het eventuele restsaldo onder de vennoten wordt verdeeld.

De wijzigingen die door de wet van 19 maart 2012 worden aangebracht aan de vereffeningprocedure kunnen worden onderverdeeld in enerzijds het feit dat de ontbinding en vereffening vanaf nu in één en dezelfde akte kunnen gebeuren, en anderzijds verschillende andere wijzigingen en verduidelijkingen die de vereffeningprocedure vereenvoudigen en meer rechtszekerheid bieden.

Ontbinding en vereffening in één enkele akte

1. Algemeen

De wet voorziet in de mogelijkheid om een vennootschap in één akte zowel te ontbinden als te

vereffenen zonder dat een vereffenaar moet worden aangesteld, mits aan vier cumulatieve voorwaarden wordt voldaan¹¹:

- (1) er is geen vereffenaar aangeduid;
- (2) er zijn geen passiva;
- (3) alle aandeelhouders of vennoten zijn op de algemene vergadering aanwezig of vertegenwoordigd en besluiten met eenparigheid van stemmen; en
- (4) de terugname van het resterend actief gebeurt door de vennoten zelf.

Te merken valt dat deze wetsbepaling gebaseerd is op een omzendbrief van de minister van Justitie d.d. 14 november 2006¹² die de (althans drie eer-

1 Deze bijdrage werd gefinaliseerd op 19 november 2012.

2 BS 7 mei 2012.

3 Wet van 2 juni 2006 tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen, teneinde de vereffeningprocedure te verbeteren, BS 26 juni 2006.

4 BS 7 mei 2012.

5 E. JANSSENS, "Snelle vereffening vennootschappen wel degelijk mogelijk", *Balans* 2012, nr. 673, p. 1-4.

6 Dergelijk controleverslag wordt opgemaakt door de commissaris of, bij zijn ontstentenis, een bedrijfsrevisor of een externe accountant die door het bestuursorgaan wordt aangewezen (art. 181, § 1, lid 3 W. Venn.).

7 Art. 184, § 1 W. Venn.

8 Art. 181, § 4 W. Venn.

9 Art. 181, § 3 W. Venn.

10 Art. 183, § 1 W. Venn.

11 Art. 184, § 5 W. Venn.

ste) voorwaarden reeds had opgesomd waaraan voldaan moest zijn om het procedé van ontbinding en vereffening in één akte alsnog mogelijk te maken na de wet van 2 juni 2006.

In de rechtsleer is vroeger reeds heel wat inkt gevloeid over al dan niet *de mogelijkheid* om te kunnen ontbinden en te vereffenen in één akte¹³, maar met de uiteindelijke invoering van dit artikel 184, § 5 in het Wetboek van vennootschappen zou daar een einde dienen aan te komen¹⁴.

2. Aandachtspunten en mogelijke oplossingen

Alhoewel deze wetwijziging onmiskenbaar resulteert in een administratieve vereenvoudiging, zorgt met name de redactie van de tweede voorwaarde er voor dat deze vereenvoudigde procedure in de praktijk alsnog dode letter dreigt te blijven en dat voornamelijk om drie redenen die hierna zullen worden besproken.

Ten eerste, aan de voorwaarde die erin bestaat dat de vennootschap geen passiva mag hebben op het moment van de ontbinding zal quasi nooit voldaan worden. Aangezien “passiva” eveneens het “eigen vermogen” omvat, zou deze voorwaarde inhouden dat de vereffening onder toepassing van de verkorte procedure slechts mogelijk zou zijn in de exceptionele gevallen waar er geen eigen vermogen meer is. Er kan bezwaarlijk worden volgehouden dat dit de bedoeling van de wetgever zou geweest zijn.

Ten tweede, zelfs indien aan de term “passiva” een meer beperkte interpretatie wordt gegeven, namelijk deze van “voorziening” of “schuld” met uitsluiting van de componenten van het “eigen vermogen”, dan nog stellen er zich praktische problemen. Zo zijn er een aantal schulden die quasi onvermijdelijk zijn¹⁵, zoals bijvoorbeeld de voorziening voor de kosten van de ontbinding en vereffening. Artikel 28, § 2 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen¹⁶ stelt immers dat indien de

vennootschap besluit haar bedrijf stop te zetten, de waarderingsregels dienovereenkomstig aangepast moeten worden, hetgeen onder andere inhoudt dat “een voorziening moet worden gevormd voor de kosten die verbonden zijn aan de beëindiging van de werkzaamheden, inzonderheid voor de aan het personeel uit te keren vergoedingen”.

Voorbeelden van kosten die verbonden zijn aan de beëindiging van de werkzaamheden kunnen inderdaad het ereloon van de notaris, de commissaris, bedrijfsrevisor of accountant zijn.

Het Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat (ICCI) ziet in zijn advies van 14 juni 2012¹⁷ een oplossing door de notaris, accountant en bedrijfsrevisor reeds vóór de invereffeningstelling te vergoeden (en desgevallend de teveel betaalde sommen tijdens de vereffening te recupereren), teneinde desbetreffende passiva te kunnen wegwerken. Op deze wijze zullen, bij de opstelling van de staat van activa en passiva in de fase van de invereffeningstelling, (i) geen passiva meer voorkomen in de vorm van een voorzieningen voor kosten van ontbinding en vereffening; en (ii) artikel 28, § 2, c) van voormeld koninklijk besluit van 30 januari 2001 niet worden overtreden.

Uit voornoemd advies kan worden afgeleid dat het ICCI onderkent dat “een voorziening gevormd voor de kosten verbonden aan de vereffening” beantwoordt aan de definitie “passiva”. Dit houdt dan ook in dat andere voorzieningen, zoals bijvoorbeeld de ingeschatte belastingschulden, aan deze definitie voldoen.

De door het ICCI voorgestelde oplossing die erin bestaat vóór de invereffeningstelling over te gaan tot betaling van de schulden waardoor deze van de balans verdwijnen, kan mogelijks uitgebreid worden tot een betaling van de schulden in handen van de Deposito- en Consignatiekas. Merk evenwel op dat deze procedure opnieuw zou leiden tot een verhoging van de administratieve lasten, wat eigenlijk niet lijkt te stroken met de geest van de wetwijziging¹⁸.

Ten derde, merk op dat ten aanzien van de notie “passiva” er geen onderscheid gemaakt wordt naargelang de identiteit van de schuldeiser, of, anders gesteld, schulden aan aandeelhouders of vennoten worden evenzeer gevisieerd. In een advies van de Koninklijke Federatie van het Belgisch Notariaat¹⁹ verduidelijkt de Koninklijke Federatie dat er geen schulden meer mogen openstaan, noch ten aanzien van derden noch ten aanzien van aandeelhouders en bestuurders. Zelfs al worden de schulden op het moment van het verlijden van de akte door de aandeelhouders kwijtgescholden, is er niet voldaan aan de voorwaarde, aangezien de schulden nog steeds geboekt zijn in de staat van activa en passiva. Een oplossing voor dit probleem kan erin bestaan een betaling uit te voeren aan de Deposito- en Consignatiekas, wat dan onvermijdelijk zou leiden tot meer administratie.

3. Evoluties

In zijn mededeling 2012/11 stelt de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) dat de notie “passiva”, zoals vermeld in artikel 184, § 5, 2°

Voorname wetten houden geen wijziging in van de opdracht van de bedrijfsrevisor in artikel 181 van het Wetboek van vennoot- schappen.

12 Omzendbrief 7/CH/3100/A/004 van 14 november 2006 van de Federale Overheidsdienst Justitie.

13 Cf. hierover uitgebreid: R. TAS en J. VANANROYE, “Stottert de vereffeningwetgever? Enkele voorstellen tot bijsturing van de Wet van 2 juni 2006 inzake de vereffeningprocedure” in JAN RONSE INSTITUUT (Ed.), *Overzicht nieuwe wetgeving vennootschappen 2007-2011*, Kalmthout, Biblo, 2011, p. 280-285, nrs. 40-49; K. VAN TILBORG, “Vernieuwde vereffeningprocedure dringend aan reparatie toe”, *Balans* 2008, nr. 587, p. 1-4; J. VAN BAELE, “Standpunt. Help, Kafka!”, *TRV* 2008, p. 145-151.

14 Cf. eveneens volgende zinsnede in de samenvatting van het wetsvoorstel tot wijziging wat de vereffeningprocedure betreft, van het Wetboek van vennootschappen: “Er is ook een bepaling die de **doctrinale praktijk** van ontbinding en vereffening in één akte **regelt**.” (*Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 1605/001, p. 3).

15 R. TAS en J. VANANROYE merken terecht op dat het wetsontwerp (dat uiteindelijk heeft geleid tot de wet van 19 maart 2012) niet bepaalt wat het lot is indien er later toch nog passiva zouden opduiken. Wellicht dient hier te worden aangenomen dat de voormalige aandeelhouders als opvolgers onder algemene titel voor deze schulden kunnen worden aangesproken. De opvolging onder algemene titel is de regel bij een vermogensovergang zonder een vereffening (zoals de erfovergang of een fusie) (R. TAS en J. VANANROYE, “Stottert de vereffeningwetgever? Enkele

voorstellen tot bijsturing van de Wet van 2 juni 2006 inzake de vereffeningprocedure” in JAN RONSE INSTITUUT (Ed.), *Overzicht nieuwe wetgeving vennootschappen 2007-2011*, Kalmthout, Biblo, 2011, p. 284, nr. 48).

16 BS 2 februari 2001.

17 ICCI-advies van 14 juni 2012 “Moet de voorziening voor de kosten van ontbinding en vereffening beschouwd worden als een passiva (cf. nieuw art. 184, § 5 W. Venn.)?”, <http://www.icci.be/nl/adviezen/Pages/voorziening-kosten-ontbinding-vereffening.aspx>.

18 Cf. Verslag over het wetsvoorstel tot wijziging wat de vereffeningprocedure betreft, van het Wetboek van vennootschappen, *Parl. St.* Kamer 2011-12, nr. 1604/003, p. 5.

19 <https://www.e-notariat.be/enotariat/portal/media-type/html/user/anon/page/default> (enkel raadpleegbaar via het *extranet*).

Niet langer de rechtbank van koophandel is bevoegd voor de bevestiging of homologatie van de benoeming van de vereffenaar, maar wel de voorzitter van de rechtbank van koophandel.

van het Wetboek van vennootschappen, het voorwerp zal uitmaken van een later advies van de Raad van het Instituut²⁰.

Het belang van dergelijk advies kan onvoldoende benadrukt worden, zeker in het licht van het standpunt van de Koninklijke Federatie van het Belgisch Notariaat dat, indien wordt vereffend volgens de verkorte procedure, het controle-verslag de afwezigheid van passiva zou moeten vaststellen.

Binnenkort gaat het IBR, indien mogelijk samen met andere instituten en de notarissen waarmee reeds contacten zijn gelegd, een wetgevend initiatief voorstellen om een oplossing te bieden voor dit probleem. Daarnaast is een werkgroep opgericht tussen bedrijfsrevisoren en notarissen die zich eveneens zal toeleggen op desbetreffende problematiek.

In afwachting van een eventuele aanpassing van de wettekst en/of een later advies van de Raad van het IBR, is het ICCI in zijn adviezen van 23 juli 2012²¹ en 22 oktober 2012²² alvast van oordeel dat het best zou zijn dat de bedrijfsrevisoren het volgende indachtig zijn.

De ontbinding en vereffening in één akte vereist dat alles wordt betaald vóór de opstelling van het voorstel tot ontbinding, met inbegrip van alle eventuele belastingen door middel van voorschotten, kosten verbonden aan de ontbinding, enz.

Indien de in artikel 181 van het Wetboek van vennootschappen voorziene situatie nog steeds schulden bevat, raden sommigen aan om de schulden te betalen vóór de datum van de algemene vergadering die werd opgeroepen om zich uit te spreken over het voorstel van ontbinding en om aan de notaris de huidige situatie voor te stellen, zonder schulden, en gecertificeerd door een bedrijfsrevisor of een externe accountant.

Om reden dat deze oplossing niet overeenstemt met de letter van de wet en omdat, conform het artikel 181, § 4 van het Wetboek van vennootschappen, het aan de notaris toekomt om het bestaan van de externe wettigheid van de akten en formaliteiten te verifiëren en te attesteren, is het derhalve gepast om deze kwestie vooraf te verifiëren met de instrumenterende notaris.

Bij gebrek aan akkoord van de instrumenterende notaris, is het ICCI van oordeel dat het best zou zijn dat een nieuw verslag zou worden opgesteld op basis van een situatie waarin alle schulden zouden zijn gehonoreerd. Als dit niet wenselijk mocht blijken, dient men conclusies te trekken en af te zien van een ontbinding en vereffening in één akte.

Uit een recent antwoord van de minister van Justitie in de Kamercommissie voor de Justitie blijkt dat

het artikel 184, § 5, 2° van het Wetboek van vennootschappen zal worden verijnd (*cf. infra*, kader p. 32): "update notie passiva").

Andere wijzigingen

1. Afschaffing boekhoudkundige staat

Er moet geen staat van activa en passiva meer worden gevoegd bij het indienen van een eenzijdig verzoekschrift tot bevestiging of homologatie van de benoeming van de vereffenaar²³. Dit leidt tot een vermindering van de administratieve lasten. De reden voor de afschaffing van deze verplichting is dat deze staat geen toegevoegde waarde had in dit stadium van de vereffeningprocedure. Hierbij dient er wel op worden gewezen dat de boekhoudkundige staat die door het bestuursorgaan wordt opgemaakt naar aanleiding van de beslissing tot ontbinding van de vennootschap door de algemene vergadering, wel nog steeds wordt vereist²⁴.

2. Alternatieve kandidaat-vereffenaars

De wetgever heeft expliciet de mogelijkheid ingeschreven dat de algemene vergadering reeds alternatieve kandidaat-vereffenaars kan voorzien in haar benoemingsbesluit, eventueel zelfs in volgorde van voorkeur, voor het geval de voorzitter van de rechtbank van koophandel de benoeming van vereffenaar niet zou bevestigen²⁵.

3. Bevoegde rechterlijke instantie

Niet langer de rechtbank van koophandel is bevoegd voor de bevestiging of homologatie van de benoeming van de vereffenaar, maar wel de voorzitter van de rechtbank van koophandel²⁶. Hierdoor wordt de tussenkomst van een kamer van drie rechters vermeden aangezien de voorzitter alleenzettelend is. Door deze wijziging worden de rechtbanken meer ontlast waardoor de procedures sneller kunnen verlopen.

In zijn memorandum aan de regering pleit de Raad van het IBR ervoor dat zijn leden, alsook deze van het IAB en het BIBF evenals de advocaten, zouden worden vrijgesteld van de voorafgaande goedkeuring van de voorzitter van de rechtbank van koophandel (toen nog de handelsrechtbank zelf) bij de benoeming in de hoedanigheid van vereffenaar van een vennootschap²⁷. De Raad van het IBR is namelijk van oordeel dat deze bevestiging overbodig is indien de opdracht van vereffenaar aan deze beroepsbeoefenaars wordt toevertrouwd²⁸, aangezien zij onderworpen zijn aan permanente, door de wet voorziene controles van hun integriteit maar ook van hun bekwaamheid. Hij stelt derhalve voor om te voorzien in de automatische erkenning van vereffenaars benoemd onder deze beroepsbeoefenaars.

onderschreven door het IBR op 1 juli 2011, p. 3 en 29, <http://www.ibr-ire.be/nl/eloket/formulieren/Pages/collectieve-verzekeringen.aspx> (enkel raadpleegbaar via het extranet)). Bovendien komt het in de praktijk voor dat bepaalde rechters bij de aanstelling van een bedrijfsrevisorenkantoor als vereffenaar vereisen dat deze opdracht uitdrukkelijk vermeld staat in de statuten van dit kantoor.

20 IBR, Mededeling 2012/11 "Wijzigingen aan de vereffeningprocedure van het Wetboek van vennootschappen", p. 3.

21 ICCI-advies van 23 juli 2012 « Liquidation et l'application du nouvel article 184, § 5 du Code des sociétés », <http://www.icci.be/fr/adviezen/Pages/liquidation-application-nouvel-article-184-5-Code-societes.aspx>.

22 ICCI-advies van 22 oktober 2012 « Nouvel article 184, § 5 du Code des sociétés (bis) », <http://www.icci.be/fr/adviezen/Pages/nouvel-article-184-%C2%A75-Code-societes-bis.aspx>.

23 Voormalig art. 184, § 1, lid 6 W. Venn (ingevoegd door art. 2 wet van 2 juni 2006).

24 Art. 181, § 1 W. Venn.

25 Art. 184, § 2, lid 6 W. Venn.

26 Art. 184, § 2, lid 1 W. Venn.

27 IBR, Memorandum aan de Regering – Regeerperiode 2010-2014, 2012, p. 19.

28 Merk op dat de opdracht als vereffenaar voor de bedrijfsrevisor valt onder de optionele afdeling van collectieve verzekeringspolis voor de burgerlijke beroepsaansprakelijkheid van bedrijfsrevisoren. Bijgevolg zal deze dekking pas verworven zijn mits betaling van een bijkomende premie (*Cf. Collectieve verzekeringspolis voor de burgerlijke beroepsaansprakelijkheid van bedrijfsrevisoren*, nr. 323/3.018.376 en nr. 323/3.018.377, gecoördineerde versie

4. Termijn

De wetgever schrijft voor dat de voorzitter van de rechtbank van koophandel binnen vijf werkdagen na indiening uitspraak moet doen over het eenzijdig verzoekschrift²⁹. Wordt deze termijn niet gerespecteerd, dan wordt de benoeming van de vereffenaar geacht te zijn bevestigd of gehomologeerd³⁰. Voorheen schreef de wet een termijn van 24 uren voor³¹, maar er was geen sanctie voorzien in geval van overschrijding. In de praktijk werd de termijn van 24 uren zelden gerespecteerd. Deze wetswijziging biedt dus meer rechtszekerheid aan de vereffenaars.

5. Tussentijdse handelingen

Tussentijdse handelingen van vereffenaars zijn principieel geldig vooraleer diens benoeming door de voorzitter van de rechtbank van koophandel werd bevestigd of gehomologeerd. De mogelijkheid voor de rechter om handelingen van vereffenaars retroactief te bevestigen³², werd geschrapt. De voorzitter van de rechtbank van koophandel kan enkel de tussentijdse handelingen nietig verklaren wanneer deze kennelijk in strijd zijn met de rechten van derden³³. Het feit dat in het verleden de tussentijdse handelingen dienden te worden bevestigd door de rechtbank van koophandel gaf aanleiding tot een afwachtende houding in hoofde van de vereffenaars, waardoor de vaak lange periode tussen de benoeming en bevestiging van de benoeming van de vereffenaar zeer onzeker was voor de vennootschap.

6. Sanctie

De wetgever heeft voorzien in een sanctie ingeval van niet-naleving van de vereffeningprocedure, met name de vervanging op verzoek van het openbaar ministerie of elke belanghebbende derde³⁴. De bevoegde rechtbank is opnieuw de voorzitter van de rechtbank van koophandel³⁵. Dergelijke sanctie was in de wet van 2 juni 2006 niet voorzien.

Verduidelijkingen

De wet van 19 maart 2012 heeft niet enkel wijzigingen aangebracht aan de vereffeningprocedure, maar voorziet eveneens in een aantal verduidelijkingen van de bestaande wet.

1. Indiener eenzijdig verzoekschrift

Het eenzijdig verzoekschrift tot bevestiging of homologatie van de benoeming van de vereffenaar kan vanaf nu worden ondertekend door de benoemde vereffenaar, de advocaat, de notaris, bestuurder of zaakvoerder van de vennootschap³⁶.

Voorheen bepaalde de wet dat het verzoekschrift kon worden ondertekend door het “bevoegde orgaan van de vennootschap”³⁷. In de praktijk werd een verzoekschrift enkel aanvaard indien het was ondertekend door de bestuurders, hetgeen vaak praktisch moeilijk bleek.

2. Weigering benoeming

Er was onduidelijkheid over de gevallen waarin de rechter de bevestiging of homologatie van een benoeming kon weigeren. Nu blijkt dat er een algemene beoordelingsbevoegdheid wordt toegekend aan de voorzitter van de rechtbank van koophandel³⁸. Er zijn wel een aantal absolute beletsels om als vereffenaar te kunnen worden benoemd zonder appreciatiebevoegdheid voor de rechter, zoals bij veroordeling wegens diefstal, valsheid enzovoort³⁹.

Besluit

In deze bijdrage werd gefocust op de wijzigingen die door de wet van 19 maart 2012 werden aangebracht aan de vereffeningprocedure.

Als eerste luik werd de mogelijkheid besproken van de ontbinding en de vereffening van een vennootschap in één en dezelfde akte. Hier werd duidelijk dat, alhoewel deze mogelijkheid expliciet wettelijk werd vastgelegd in het Wetboek van vennootschappen (althans mits werd voldaan aan enkele cumulatieve voorwaarden), vooral de redactie van de tweede voorwaarde (“er zijn geen passiva (...)”) in de praktijk een aantal problemen met zich meebrengt. Toch reikt deze bijdrage een aantal mogelijke oplossingen aan om enigszins aan dit euvel te verhelpen en brengt zij de evoluties in kaart die omtrent dit onderwerp momenteel aan de gang zijn.

Als tweede en derde luik werd verder ingegaan op verschillende andere wijzigingen en verduidelijkingen die de vereffeningprocedure vereenvoudigen en meer rechtszekerheid bieden. Onder meer moet er voortaan geen boekhoudkundige staat van activa en passiva meer worden gevoegd bij het indienen van een eenzijdig verzoekschrift tot bevestiging of homologatie van de benoeming van de vereffenaar, is de bevoegde rechterlijke instantie voor deze bevestiging of homologatie niet langer de rechtbank van koophandel maar de voorzitter van de rechtbank van koophandel, werd er een algemene beoordelingsbevoegdheid toegekend aan de voorzitter van de rechtbank van koophandel om een benoeming te weigeren, werd de mogelijkheid geschrapt voor de rechter om handelingen van vereffenaars retroactief te bevestigen en is er een sanctie voorzien in geval van niet-naleving van de vereffeningprocedure.

Binnenkort gaat het IBR, indien mogelijk samen met andere instituten en de notarissen, een wetgevend initiatief voorstellen om een oplossing te bieden voor de problemen betreffende een ontbinding en vereffening in één akte.

²⁹ Art. 184, § 2, lid 7 W. Venn.

³⁰ Art. 184, § 2, lid 8 W. Venn.

³¹ Voormalig art. 184, § 1, lid 6 *in fine* W. Venn (ingevoegd door art. 2 wet van 2 juni 2006).

³² Voormalig art. 184, § 1, lid 2 W. Venn (ingevoegd door art. 2 wet van 2 juni 2006).

³³ Art. 184, § 2, lid 3 *in fine* W. Venn.

³⁴ Art. 184, § 4 W. Venn.

³⁵ Art. 184, § 4 W. Venn.

³⁶ Art. 190, § 1, lid 3 *in fine* W. Venn.

³⁷ Voormalig art. 184, § 1, lid 6 *in fine* W. Venn (ingevoegd door art. 2 wet van 2 juni 2006).

³⁸ Art. 184, § 2 W. Venn.

³⁹ Art. 184, § 2, lid 4 en 5 W. Venn.

Update notie passiva

Met de betrachting meer rechtszekerheid te bekomen, werd de minister van Justitie onlangs bevestigd in de Kamercommissie voor Justitie⁴⁰ omtrent de tweede voorwaarde waaraan moet voldaan worden om in één akte te kunnen ontbinden en vereffenen (i.e. art. 184, § 5, 2° W. Venn.: “*er zijn geen passiva (...)*”). De minister van Justitie heeft deze voorwaarde verduidelijkt en heeft gesteld dat :

- enkel schulden worden gevisieerd, zodat andere passiva als kapitaal en reserves niet in beschouwing worden genomen;
- het enkel schulden ten aanzien van derden betreft;
- de kosten of provisies verbonden aan de vereffening zelf niet in beschouwing worden genomen; en
- de tweede voorwaarde is voldaan indien de schulden die blijken uit de staat van actief en passief zijn terugbetaald tussen het opmaken van de staat en de beslissing tot ontbinding van de vennootschap.

Verder expliciteert de minister van Justitie nog dat de wettekst (tweede voorwaarde) in die zin zal worden verfijnd.

Gezien de antwoorden op parlementaire vragen niet bindend zijn voor de hoven en rechtbanken die desgevallend een uitspraak dienen te vellen over de toepassing van de wet, is enige voorzichtigheid geboden. De antwoorden kunnen alleszins tot interpretatie dienen van onduidelijke wetgeving.

Dit zou onder meer betekenen dat ook bij een deficitaire vereffening (netto-passief) waarbij de vennootschap over onvoldoende liquide middelen beschikt om de schulden aan de vennoten terug te betalen, deze vennootschap toch in één akte zou kunnen worden ontbonden en vereffend (althans mits werd voldaan aan voornoemde cumulatieve voorwaarden).

Résumé

Cette contribution porte sur les modifications apportées par la loi du 19 mars 2012 à la procédure de liquidation.

La première partie aborde la possibilité de la dissolution et de la liquidation d'une société dans un seul acte. Bien que cette faculté ait été prévue de façon explicite dans le Code des sociétés (moyennant le respect de certaines conditions cumulatives), il s'avère que la deuxième condition (« *il n'y pas de passif* »), en particulier, pose un certain nombre de problèmes dans la pratique. La contribution propose quelques solutions permettant de remédier d'une certaine manière à ce défaut et offre un aperçu des évolutions en cours à cet égard.

Les deuxième et troisième parties se concentrent sur d'autres modifications et précisions qui simplifient la procédure de liquidation et qui renforcent la sécurité juridique. Désormais, il n'est, notamment, plus nécessaire de joindre un état comptable du passif et de l'actif à la requête unilatérale de confirmation ou d'homologation de la nomination d'un liquidateur ; la juridiction compétente pour cette confirmation ou homologation n'est plus le tribunal de commerce, mais le président du tribunal de commerce ; un pouvoir d'appréciation globale a été conféré au président du tribunal de commerce, lui permettant de refuser une nomination ; le juge n'est plus autorisé à confirmer les actes accomplis par le liquidateur de façon rétroactive et une sanction est prévue en cas de non-respect de la procédure de liquidation.

Summary

This article deals with the amendments made by the law of 19 March 2012 to the winding-up proceedings.

The first part discusses the possibility of the dissolution and liquidation of a company in one single deed. Even though this possibility has been explicitly provided for in the Belgian Companies Code (under certain cumulative conditions), it turns out that especially the wording of the second condition (“*no liabilities remain outstanding*” [free translation]) is problematic in practice. This article suggests a number of possible solutions to address this flaw to some extent and gives an overview of the on-going developments in this respect.

The second and third part focus on other amendments and clarifications that simplify the winding-up proceedings and that increase legal certainty. Henceforth, it is no longer necessary to add a statement of assets and liabilities to the unilateral application for the confirmation or approval of the appointment of a liquidator; the competent jurisdiction for this confirmation or approval is no longer the commercial court, but its president; overall discretionary powers to reject an appointment have been given to the president of the commercial court; the judge is no longer allowed to confirm retrospectively the acts performed by a liquidator and a penalty is prescribed for failure to comply with the winding-up proceedings.

40 Vraag van de heer Luk VAN BIESEN aan de minister van Justitie An-nemie TURTELBOOM over “artikel 184, § 5 van het Wetboek van vennootschappen” (nr. 14529), Hand. Kamer, 2012-13, 12 december 2012, nr. CRIV 53 COM 620, p. 27-28; www.lachambre.be/doc/CCRI/pdf/53/ic620.pdf.

College van commissarissen: *de facto* een tijdelijke vennootschap? *Some thinking out of the box*

Wie zich de moeite getroost om de jaarverslagen, de vademeca, de normen, aanbevelingen en rondschrijvens, adviezen van de juridische en andere commissies van het IBR te raadplegen, zal vaststellen dat er in de vakliteratuur bijzonder weinig te lezen valt over de samenwerking tussen bedrijfsrevisoren onder de vorm van een college van commissarissen. Ook de internationale auditnormen zoals de ISA's blijven relatief stil rond de "joint audit".

Het lijkt wel alsof het beroep en de wetgever er de voorkeur aan geven niet of weinig regulerend op te treden in dit domein en de betrokkenen (lees: de leden van het college) een totale vrijheid laten. Een contractuele vrijheid? We buigen ons in deze bijdrage over de vraag of er een contractuele relatie bestaat tussen de leden van een college van commissarissen. We vertrekken met een korte bloemlezing van hetgeen we zoal in de vakliteratuur vinden rond het thema van het college alvorens ons vraagstuk te benaderen vanuit de praktijkervaring zonder de juridische invalshoek uit het oog te verliezen.

De implementatie van de internationale controlenormen leidt tot alsmaar toenemende vereisten inzake documentatie en formalisme. Ons beroep kan zich in deze context niet veroorloven om de werking van een college van commissarissen stiefmoederlijk te behandelen. In deze bijdrage gaan we op zoek naar een juridisch vehikel dat mogelijk kan worden aangewend om de samenwerking tussen revisoren binnen een college te formaliseren.

Het college van commissarissen in de literatuur

De Raad van het IBR heeft zich tot nu toe nooit gekant tegen een college van commissarissen, maar was evenmin voorstander om de verplichting tot het aanstellen van een college te steunen¹. Recent heeft de Raad zich nog gebogen over deze vraag in het kader van de 38 thema's die in het Groenboek van Europees commissaris BARNIER werden aangekaart rond de mogelijke maatregelen om het auditberoep een nieuwe dynamiek te geven. Slechts rond één punt werd binnen de Raad geen consensus bereikt: moet men al dan niet de invoering van een college van commissarissen in de organisaties van openbaar belang verplicht maken?²

Artikel 137, § 2 van het Wetboek van vennootschappen, dat we vooral kennen omdat het handelt over de semestriële toestand die aan de commissaris moet worden bezorgd, stelt dat "Wanneer er verscheidene commissarissen zijn benoemd zij een college vormen. Zij kunnen de controle op de vennootschap onder elkaar verdelen." En artikel 63 voorziet: "Bij gebreke van andersluidende statutaire bepalingen, zijn de gewone regels van de beraadslagende vergaderingen toepasselijk op de colleges en vergaderingen, waarin door dit wetboek is voorzien,

behoudens indien het wetboek anders bepaalt."

De aanbeveling van het IBR van 4 maart 1988 aangaande het gebruik van de werkzaamheden van een andere revisor pikt hier op in: "Meestal zal er in het college van commissarissen gewerkt worden op basis van een taakverdeling. Aangezien het een beslissing betreft, die collegiaal moet worden genomen verdient het aanbeveling de afgesproken verdeling schriftelijk vast te leggen in een document waarvan elke revisor een exemplaar bewaart."³ In deze aanbeveling wordt ook gepreciseerd dat de leden van het college best een controle uitoefenen op het werkprogramma en op de bescheiden van de andere confraters.

In de algemene controlenormen komt het college enkel ter sprake in het hoofdstuk omtrent de bewaring der documenten: "Indien de werkzaamheden in college worden uitgevoerd, komen de revisoren onder elkaar overeen over de wijze waarop de werkdocumenten moeten bewaard worden."⁴

In de specifieke norm omtrent de ondernemingsraad⁵ lezen we dat in handelsvennootschappen de commissaris van rechtswege belast is met de opdracht bedoeld in artikel 151 van het Wetboek van vennootschappen. Indien verscheidene commissarissen samen een college vormen, kunnen zij de taken i.v.m. de con-



Dirk SMETS
Raadslid IBR
Bedrijfsrevisor bij B.S.T.
Bedrijfsrevisoren

De implementatie van de internationale controlenormen leidt tot alsmaar toenemende vereisten inzake documentatie en formalisme. Ons beroep kan zich in deze context niet veroorloven om de werking van een college van commissarissen stiefmoederlijk te behandelen.

- 1 Zie IBR, *Periodieke Berichten*, nr. 04/2002.
- 2 ICCI, TAA nr. 2011-26, Brugge, die keure, editoriaal door Michel De Wolf.
- 3 Zie IBR, *Vademecum 2005, deel II, Wetgeving en beroepsnormen*, Antwerpen, Standaard Uitgeverij, 2005, p. 524.
- 4 Zie IBR, *Algemene Controle-normen 2.2.4.*
- 5 Zie IBR, *Normen betreffende de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad*, punt 1.3.

De Raad van het IBR heeft de werking van een college naar voren geschoven als een adequate oplossing wanneer confraters en/of ondernemingen zich in een specifieke juridisch delicate situatie bevinden.

trole verdelen. (...) Wanneer er verschillende ondernemingsraden bestaan binnen een zelfde vennootschap, kunnen de revisoren de verplichtingen die voortvloeien uit artikel 154 van het Wetboek van vennootschappen inzake de aanwezigheid op de vergaderingen onder elkaar verdelen voor zover een voldoende permanentie in de relaties met elke ondernemingsraad wordt verzekerd. Dergelijke beslissing kan niet toegepast worden indien de ondernemingsraad deze taakverdeling verwierpt. De certificeringsverslagen moeten in elk geval uitgaan van het college van revisoren."

Het is bekend dat de problematiek van de zogenaamde *one to one* regel⁶ theoretisch kan worden ondervangen via drie pistes: de oprichting van een college van commissarissen en de goedkeuring door het auditcomité zijn daarvan de meest werkbare oplossingen. We onthouden dat de samenstelling van een college van commissarissen een oplossing biedt indien wordt vastgesteld dat de non-auditprestaties van de commissaris, qua facturatie, de honoraria met betrekking tot de controlewerkzaamheden overschrijden.

Het college van commissarissen kwam ook aan de orde in een aantal casussen waarbij de raad en de juridische commissie van het IBR het nodig achtten klaarheid te scheppen. Een lovenswaardig initiatief naar ons oordeel omdat de aangekaarte problematiek in het verleden tot misbruik heeft geleid.

We onthouden dat de Raad heeft geoordeeld dat een uitermate disproportionele verdeling van de erelonen binnen een college van commissarissen in het licht van de afwijking op de *one to one* regeling⁷ moet aanzien worden als rechtsmisbruik waardoor de benoeming van de commissarissen zou kunnen nietig verklaard worden.⁸ Men spreekt in dit verband soms van de zogenaamde schijncolleges. In uiterste gevallen van wanverhouding zou er zelfs sprake kunnen zijn van fraude⁹.

Het ICCI heeft in een recent advies ook een standpunt ingenomen aangaande de vraag of een college van commissarissen bestaande uit twee natuurlijke personen beide vertegenwoordigers van hetzelfde bedrijfsrevisorenkantoor wel een echt college is¹⁰. Het antwoord is duidelijk negatief: er kan geen sprake zijn van enig college aangezien er slechts één commissaris is benoemd, namelijk het kantoor. Indien de revisoren evenwel in eigen naam handelen – wat ons eerder theoretisch lijkt – zouden zij daarentegen wel een college vormen.

Het college van commissarissen blijkt in een aantal gevallen zelfs de enige uitweg te zijn om een specifiek probleem op te lossen. De Raad van het IBR heeft aldus de werking van een college naar voren geschoven als een adequate oplossing wanneer confraters en/of ondernemingen zich in een specifieke juridisch delicate situatie bevinden.

In één geval bijvoorbeeld liep een bedrijfsrevisor een tuchtsanctie op. Een van de door de bedrijfsrevisor in kwestie gecontroleerde entiteiten legde de vraag voor hoe zij, in de gegeven omstandigheden, een verklaring van haar commissaris zou kunnen krijgen. De raad suggereerde daarbij de volgende praktische oplossing: *"Indien de vzw (...) niet beslist om de geschorste bedrijfsrevisor te ontslaan, is het mogelijk om een tweede commissaris te benoemen.*

*Deze benoeming geldt voor drie jaar. Na het verlopen van de schorsingsperiode van één jaar neemt de bedrijfsrevisor zijn commissarismandaat opnieuw op en ontstaat er de facto een college van commissarissen"*¹¹.

In dezelfde gedachtegang lezen we in het jaarverslag van 2001 dat de juridische commissie van het IBR zich heeft gebogen over de vraag wat er moet gebeuren indien een commissaris om gegronde redenen wenst af te zien van de uitvoering van een controleopdracht over de inbreng in natura of quasi-inbreng. In België is weliswaar van rechtswege voorzien dat de commissaris belast wordt met deze opdracht maar in sommige landen wordt zulks als onverenigbaar beschouwd. We kunnen dus begrijpen dat een commissaris verkiest om zich, om redenen ingegeven door buitenlands recht, te onthouden van deze taak. De Juridische commissie schoof als een van de mogelijke oplossingen naar voren dat de algemene vergadering in zulk geval een tweede commissaris zou kunnen aanduiden, zodat een college gevormd wordt, waarbij de andere bedrijfsrevisor de enige is die het controleverslag in kwestie maakt¹².

De vakliteratuur en de recente debatten in de Raad tonen aan dat het IBR een zo neutraal mogelijk standpunt aanhoudt ten aanzien van het al dan niet installeren van een college van commissarissen. Anderzijds onthouden we ook uit de adviezen van de juridische commissie en van het ICCI dat het college in specifieke casussen een oplossing kan bieden.

Is een samenwerking in college een contract?

Belangrijk in het kader van deze bijdrage is ook de stelling van de Raad dat het in principe aan de colleges zelf toekomt om de verdeling van de bezoldigingen tussen de commissarissen te bepalen. Een vastlegging door de algemene vergadering zou een onaanvaardbare inmenging in de functie van controle van het college betekenen¹³.

Het brengt ons tot de vraag of er niet alleen een contractuele relatie bestaat tussen de gecontroleerde entiteit en de controleur (de wettelijke auditor), maar ook tussen de controleurs onderling wanneer zij een college vormen.

Het geheel van verbintenissen van beide partijen die ontstaan in gevolge wilsovereenstemming heet een contract.

Men kan zich de vraag stellen of de samenwerking tussen de leden van een college van revisoren vanuit juridisch oogpunt kan worden gekwalificeerd als een contract wat erop neer komt zich af te vragen of er tussen de leden van een college van commissarissen sprake is van een wilsovereenstemming. We zijn van oordeel dat dit wel degelijk het geval is.

Nemen we als voorbeeld de formule die gehanteerd werd bij enkele recente publieke aanbestedingen voor het mandaat van commissaris¹⁴ waarbij overheidsondernemingen een specifieke oproep richtten tot kandidaatstelling aan "colleges van jegens elkaar onafhankelijke bedrijfsrevisoren".

6 Zie art. 133, § 5-6 W.Venn.

7 Art. 133, § 5-6 W.Venn.

8 Zie IBR, *IBR-Berichten*, 17-2009, p. 2-3, Werkzaamheden van de Raad.

9 IBR, *Jaarverslag*, 2008, p. 79.

10 ICCI, publicatie 28/09/2010.

11 IBR, *Jaarverslag*, 2004.

12 IBR, *Jaarverslag*, 2001, Adviezen van de juridische commissie.

13 IBR, *Jaarverslag*, 2008, p. 78.

14 In het bijzonder in de sector van het openbaar vervoer.

Commissarissen die belangstelling hadden voor deze mandaten dienden in deze gevallen dus als een college te kandideren wat per definitie een wilsovereenstemming tussen de leden van de kandiderende colleges veronderstelt.

In het geval van een andere aanbesteding was de overheid op zoek naar een college van erkende commissarissen waarvan er één op de nederlandse rol diende te staan en de andere op de frans-talige taalrol. Ook in deze casus stelden we vast dat tandems werden gevormd tussen bedrijfsrevisoren om gezamenlijk een kandidatuurstelling in te dienen. Ook hier traden de deelnemende kandidaten consensueel op om tot de offerte te komen.

Ook in andere minder extreme gevallen lijkt het ons niet ondenkbeeldig dat bedrijfsrevisoren onderling overleg plegen om samen te kandideren voor het mandaat van commissaris. In al deze gevallen is er naar ons oordeel wel degelijk sprake van een wilsovereenstemming, die zich a priori heeft gevormd, zijnde vooraleer het college in werking treedt.

In alle andere gevallen, waarbij de samenwerking tussen de leden van het college wordt georganiseerd na diens aanstelling als commissaris, worden de eerste afspraken slechts naderhand gemaakt.

Om uit te maken of zulke samenwerking in college als een contractuele relatie kan worden beschouwd zou men kunnen terugvallen op hetgeen partijen na de installatie van het college op papier hebben gezet, maar dit zal ons in de meeste gevallen niet echt verder helpen.

De relatie tussen de leden van een college wordt – ten onrechte naar ons oordeel – niet altijd op zeer formele en gedetailleerde wijze gedocumenteerd. Meestal vertaalt de samenwerking zich in één of meerdere documenten waarin de taakverdeling en de facturatie wordt vastgelegd zonder dat deze geschriften de vorm krijgen van een echt contract.

Maar in elk college van commissarissen komt er vroeg of laat een wilsovereenstemming tot stand tussen de leden omtrent het werk dat moet worden uitgevoerd (voorwerp van de prestaties), hoe het zal worden uitgevoerd (ontwikkeling van het controleprogramma), wie wat zal doen (taakverdeling), en op welke wijze deze prestaties worden vergoed (verdeling van de honoraria).

Zulke afspraken beantwoorden naar ons oordeel aan alle voorwaarden om als een contract te worden gekwalificeerd.

Een stap verder: is het college een vennootschapscontract?

Vertrekkend van de idee dat de leden van een college van commissarissen een contractuele relatie hebben, kunnen we ons de vraag stellen of deze samenwerking niet op de een of andere wijze kan worden geïnstitutionaliseerd.

Artikel 1 van het Wetboek van Vennootschappen stelt dat “een vennootschap wordt opgericht door een contract op grond waarvan twee of meer personen

overeenkomen (...) iets in gemeenschap te brengen met als doel een of meer nauwkeurig omschreven activiteiten uit te oefenen met het oogmerk aan de vennoten een rechtstreeks of onrechtstreeks vermogensdeel te bezorgen”.

Met wat zin voor ruime interpretatie kan de samenwerking tussen revisoren in het kader van een college van commissarissen onder deze definitie worden geplaatst.

Alles draait hier rond de vraag of er een *affectio societatis* tussen de leden van een college van commissarissen bestaat.

De *affectio societatis* veronderstelt de wil om iets in gemeenschap te brengen (know-how, menselijke middelen, ...) en de winst onder elkaar te verdelen of op zijn minst een vermogensvoordeel (kostenbesparing, risicospreiding) te behalen.

Deze *affectio* bestaat er alleszins in de gevallen waarbij het college kandideert voor een opdracht. De leden van het college komen, op voorhand, en zelfs vooraleer er sprake is van enige opdrachtaanvaarding, tot een akkoord om samen middelen in te zetten om te kandideren voor een opdracht. In onze ogen bestaat er hier, op zijn minst, *de facto* een vennootschap.

In andere minder uitgesproken gevallen lijkt de *affectio societatis* ons eveneens evident aanwezig.

We denken aan het concreet geval van een confrater die in een mediageladen dossier regelmatig de pers haalde, en er voor opteerde om zijn mandaat voortaan in college uit te oefenen (risicospreiding!).

Kleinere bedrijfsrevisorenkantoren, die geen toegang hebben tot internationale netwerken, kunnen in de samenwerking via een college met een groter kantoor een belangrijke toegevoegde waarde vinden omdat zij aldus hun internationale klanten beter kunnen bedienen.

Het zijn allemaal voorbeelden uit het leven gegrepen waarbij confraters worden aangezet om samen te kandideren of om op zijn minst onderling afspraken te maken rond de uitoefening van een collegiaal mandaat. In zulke gevallen lijkt de *affectio societatis* ons wel degelijk aanwezig.

We kunnen niet ontkennen dat er gevallen bestaan waarbij er, a priori, zijnde op het moment van de aanvaarding van de opdracht, geen sprake is van *affectio societatis*.

De eerder aangehaalde voorbeelden uit de rechtsleer waarbij een tweede commissaris wordt opgedrongen aan de commissaris in functie zijn daar een illustratie van.

We denken ook aan de situatie waarbij een vennootschap in handen is van twee groepen van aandeelhouders, en elkeen van deze aandeelhouders zijn commissaris wenst aan te stellen. In dit geval wordt de ene commissaris als het ware “opgezaagd” met een confrater die hem wordt opgedrongen door de algemene vergadering.

In elk college van commissarissen komt er vroeg of laat een wilsovereenstemming tot stand tussen de leden omtrent het werk dat moet worden uitgevoerd (voorwerp van de prestaties), hoe het zal worden uitgevoerd (ontwikkeling van het controleprogramma), wie wat zal doen (taakverdeling), en op welke wijze deze prestaties worden vergoed (verdeling van de honoraria).

We kunnen alleen maar vaststellen dat de leden van het college altijd samen zullen overleg plegen en tot een akkoord komen, niet alleen omtrent de taakverdeling (wie doet wat, een soort van affectio laboralis) maar ook omtrent de vergoeding (wie krijgt welk deel van de erelonen, een soort van affectio pecuniaris). Zijn dit niet de wezenlijke bestanddelen van een affectio societatis?

In zeer extreme gevallen, andermaal in de publieke sfeer, komt het zelfs voor dat commissarissen in een college functioneren zonder dat zij voorafgaand enige inspraak hadden in of zelfs weet hadden van de samenstelling van dit college. We hebben weet van één geval waarbij een openbare aanbesteding werd uitgeschreven voor de toekenning van twee mandaten van commissaris die samen in college dienden te functioneren. De benoemde commissarissen kwamen slechts na hun aanstelling te weten met wie ze een college zouden vormen. Aldus hebben ze geen enkele mogelijkheid gehad om mogelijke onafhankelijkheidsproblemen of andere incompatibiliteiten tijdig – zijnde: voor de aanstelling – te detecteren. Hier kan dus geen sprake zijn van een *a priori affectio societatis*. Maar, zoals gezegd, het gaat hier om een extreem voorbeeld en om een praktijk, die naar ons oordeel, best wordt gebannen.

Dat confraters soms, zonder al te veel voorafgaande concertatie, worden gedwongen in een college te opereren blijkt ook uit de vraag van een confrater: “In een familiale vennootschap wenst men in de loop van het mandaat van de commissaris in functie over te gaan tot de aanstelling van een tweede commissaris. De commissaris in functie stelt zich vragen of hij hiermee akkoord dient te gaan en hoe de vergoeding moet geregeld worden”¹⁵. Terecht wordt opgemerkt dat dit principe niet voorkomt in het Wetboek van vennootschappen en dat in de praktijk de algemene vergadering het aantal commissarissen bepaalt. De Raad van het IBR kwam hier tot de conclusie dat van de in functie zijnde commissaris niet wordt verwacht dat hij voorafgaand zijn akkoord geeft in verband met de benoeming van de tweede commissaris. We leiden eruit af dat confraters soms willens nillens in een college moeten werken waarbij er, alleszins bij aanvang van het mandaat, moeilijk kan gesproken worden over een *affectio societatis*, laat staan een *affectio collegialis*.

Hoger aangehaalde voorbeelden illustreren dat het bijzonder moeilijk is om uit te maken of er een *affectio societatis* bestaat tussen de leden van een college.

We hebben geïllustreerd dat dit in een aantal gevallen *ab initio* manifest wel aanwezig is, zoals er ook colleges worden gevormd zonder dat er enige *affectio societatis* kan aanwezig zijn op het moment van de samenstelling van het college.

Als practici kunnen we alleen maar vaststellen dat, welke van de hiervoor beschreven gevallen zich ook voordoet, de leden van het college altijd samen zullen overleg plegen en tot een akkoord komen, niet alleen omtrent de taakverdeling (wie doet wat, een soort van *affectio laboralis*) maar ook omtrent de vergoeding (wie krijgt welk deel van de erelonen, een soort van *affectio pecuniaris*). Zijn dit niet de wezenlijke bestanddelen van een *affectio societatis*?

En nog een stap verder: een contract van “tijdelijke maatschap of vennootschap”¹⁶

Indien men de hierboven ontwikkelde gedachtegang volgt rest nog de kwestie welk vehikel van deze die in het artikel 2 van het Wetboek van ven-

nootschappen zijn gerepertoriëerd het best aanleunt bij de hier geïllustreerde overeenkomst.

We wagen ons aan een creatieve insteek door het antwoord te zoeken in een combinatie van de artikelen 46 (“de maatschap”) en 47 (“de tijdelijke handelsvennootschap”) van het Wetboek van vennootschappen.

Daarbij mogen we niet uit het oog verliezen dat de maatschap een vennootschap is met een burgerlijk of handelsdoel die geen rechtspersoonlijkheid bezit.

De tijdelijke handelsvennootschap daarentegen is een vennootschap die evenmin rechtspersoonlijkheid geniet, maar zich onderscheidt van eerstgenoemde vennootschapsvorm door een of meer bepaalde handelsverrichtingen tot doel te hebben zonder een gemeenschappelijke naam te voeren.

Naar ons oordeel is het geen grote stap om de stelling te verdedigen dat de leden van een college van commissarissen, op zijn minst *de facto* en in bepaalde gevallen, een overeenkomst van een soort van tijdelijke maatschap of vennootschap hebben afgesloten.

We vinden immers in de contractuele relatie tussen de leden van een college van commissarissen heel wat elementen terug die we ook aantreffen in bijvoorbeeld een tijdelijke handelsvennootschap.

De analogie tussen enerzijds de samenwerking van twee aannemers – om een klassiek voorbeeld uit de bouwsector aan te halen – en anderzijds de samenwerking van twee revisoren in collegeverband is alleszins treffend.

Wanneer twee bouwondernemingen de handen in elkaar slaan om gezamenlijk een project te realiseren, kunnen daar de meest diverse redenen voor bestaan: grootte van het project ten aanzien van de dimensie van de individuele partners, combinatie van competenties, markttoegang, wettelijke vereisten inzake omzet of specialistische kennis en ervaring, enz. We vinden dezelfde beweegredenen terug bij de samenstelling van een college van commissarissen.

Ook andere aspecten zoals de solidaire aansprakelijkheid, het tijdelijke en projectgebonden karakter van de samenwerking, het *intuitu personae* karakter van de partners en van de relatie, de afwezigheid van aparte rechtspersoonlijkheid, de meerhoofdigheid, de inbreng van nijverheid onderworpen aan het vennootschapsrisico, de afwezigheid van gemeenschappelijke naam, zijn allemaal kenmerken die een tijdelijke handelsvennootschap typeren, maar ook de samenwerking tussen de leden van een college van commissarissen.

En het is ook gepast hier de aandacht te vestigen op het feit dat de oprichting van een tijdelijke handelsvennootschap geen geschrift vereist. Het Wetboek van vennootschappen laat de partijen de meest brede contractuele vrijheid bij het uittekenen van hun samenwerking, en legt dus niet de minste vormvereiste op. Een samenwerking in tijdelijke handelsvennootschap zonder zeer formele documentering van de gemaakte afspraken is

15 Zie *Vademecum IBR 2009, deel I, Rechtsleer*, Antwerpen, Standaard Uitgeverij, 2009, p. 568. Terloops merken we ook op dat de Raad van oordeel is dat “wat het ereloon betreft, de aanstelling van een tweede confrater in principe geen invloed mag hebben op het ereloon van de commissaris in functie”.

16 Voor alle duidelijkheid: noch de tijdelijke maatschap, noch de burgerlijke tijdelijke vennootschap bestaan in ons huidige vennootschapsrecht.

perfect mogelijk. Een college van commissarissen werkt vaak niet anders.

Een burgerlijke tijdelijke vennootschap bestaat evenwel niet in ons recht. Artikel 47 van het Wetboek van vennootschappen heeft het expliciet over tijdelijke handelsvennootschappen hetgeen impliceert dat deze entiteiten, in tegenstelling tot de maatschappen, geen burgerlijke daden als doel kunnen hebben. De afwezigheid van commerciële objectieven blijkt op grond van onze analyse dus het enige struikelblok te zijn die er ons van weerhoudt om een college van commissarissen als een vennootschap te bestempelen zoals deze bedoeld in het artikel 47 van het Wetboek van vennootschappen.

Zoals reeds eerder gezegd hebben een aantal juristen ons hun twijfels meegegeven omtrent het bestaan van een *affectio societatis* in een college van commissarissen. Bedrijfsrevisoren zijn elkaars concurrenten en de prijzenslag die we kennen in ons beroep bevestigt dit alleen maar. Kunnen zulke concurrenten wel in een “associatiegeest” functioneren, wat tenslotte toch een absolute vereiste is om te kunnen spreken van een (tijdelijke) vennootschap?

Ons weerwoord hierop is dat de *affectio societatis* soms even ver te zoeken is tussen twee aannemers die samen een project aanpakken en waarvan de wetgever wel oordeelt dat ze in een tijdelijke handelsvennootschap (en dus met een associatiegeest) functioneren. Ook in deze sector zijn de partners vaak elkaars harde concurrenten die überhaupt geen enkel *affectio* ten aanzien van elkaar hebben. In dit tweede geval accepteert de wetgever blijkbaar dus wel dat deze harde concurrenten de handen in elkaar slaan om een tijdelijk associatief project uit te voeren, waarom zou dat voor revisoren dan niet kunnen?

Andere raakvlakken met de tijdelijke (handels)vennootschap

Hoewel het Wetboek van vennootschappen het onderscheid niet kent, lijkt het ons gepast hier het verschil in herinnering te brengen tussen de zogenaamde geïntegreerde tijdelijke handelsvennootschap en de niet geïntegreerde tijdelijke handelsvennootschap. Over de niet geïntegreerde tijdelijke handelsvennootschap valt ook bijzonder weinig te lezen omdat het hier gaat over niets anders dan een “brievenbusconstructie”.¹⁷

In het geval van de geïntegreerde tijdelijke handelsvennootschap zullen de partners samen alle delen van het project aanpakken en zal het finaal resultaat onder de deelnemers verdeeld worden volgens een vooraf afgesproken verdeelsleutel.

De solidariteit is in dit geval bijzonder groot omdat de partners hun lot in gezamenlijke handen plaatsen. Indien partner A een winstgevend bijdrage heeft geleverd en partner B een deficitaire bijdrage, zal een “geconsolideerd resultaat” worden berekend, en zal elkeen van de partners zijn deel van het gezamenlijk resultaat ontvangen. De *affectio pecuniaris* lijkt ons in deze omstandigheden alleszins bijzonder groot.

Daartegenover staat de niet-geïntegreerde tijdelijke handelsvennootschap met een geografische, technische of chronologische taakverdeling en met als klassiek voorbeeld de aannemer die de ruwbouwwerken verzorgt, terwijl zijn partner instaat voor de afwerking. Elkeen factureert zijn deel aan de tijdelijke handelsvennootschap die doorgaans “at cost” doorrekent aan de bouwheer. De winstmarge situeert zich hier op het niveau van de facturatie vanuit de partner naar de THV. De *affectio pecuniaris* is hier ver te zoeken: indien de ruwbouwwerken deficitair zijn, zal enkel de partner die instaat voor deze werken dit verlies dragen. Er is quasi geen associatiegeest: elke deelnemer plukt de vruchten van zijn deel. Doorgaans geeft elke partner ook rechtstreeks rekenschap aan de bouwheer zonder belangrijke tussenkomst van de andere deelnemers aan de THV. Ook deze samenwerkingsvorm zonder wezenlijke *affectio societatis* wordt een tijdelijke handelsvennootschap genoemd.

Waar dienen we het college van commissarissen te plaatsen?

De collegialiteit die, in principe, bestaat tussen de leden van een college van commissarissen steekt naar ons oordeel ver uit boven de relatie die de partners van een niet-geïntegreerde tijdelijke handelsvennootschap kennen. Het college van commissarissen zal immers samen verslag uitbrengen aan de ondernemingsraad en aan de algemene vergadering. In een niet-geïntegreerde tijdelijke handelsvennootschap daarentegen geldt eerder de stelling van “elk voor zich”.

Sommige (de meeste?) colleges van commissarissen werken, naar de geest, volgens een geïntegreerde tijdelijke handelsvennootschap. We denken daarbij in het bijzonder aan de colleges die de taakverdeling onderling op (een, naar ons oordeel, gezonde en dus aan te moedigen) rotatiebasis organiseren. Daarbij wordt, bijvoorbeeld, de verkoopcyclus en de investeringscyclus toevertrouwd aan lid A van het college, terwijl lid B de controle van de aankoopcyclus en de financieringscyclus voor zijn rekening neemt. Het jaar daarop worden de rollen omgedraaid. Indien deze taken niet allemaal even arbeidsintensief zijn, kan het gebeuren dat commissaris A een rendabele controle heeft uitgevoerd tijdens het eerste jaar, maar zal moeten inboeten tijdens het tweede jaar. Voor de andere commissaris zal het omgekeerde gelden. *In fine* komen we uit op een afrekening van een geïntegreerde tijdelijke handelsvennootschap, waarbij de twee partners samen het resultaat van het totale project onder elkaar zullen verdelen. Net zoals bij een tijdelijke handelsvennootschap wordt bij het college het resultaat van het project onder elkaar verdeeld zonder dat daarbij de vraag rijst welke van de twee partners het meest heeft bijgedragen tot het genereren van omzet of winst.

We wagen ons aan de stelling dat er nog een verhoogde graad van *affectio societatis* bestaat wanneer bedrijfsrevisoren frequent of regelmatig een college vormen met dezelfde confrater.

En dan hebben we het nog niet over de zeer geïntegreerde tijdelijke handelsvennootschap van commissarissen, waarbij bedrijfsrevisoren niet alleen

Het is geen grote stap om de stelling te verdedigen dat de leden van een college van commissarissen, op zijn minst de facto en in bepaalde gevallen, een overeenkomst van een soort van tijdelijke maatschap of vennootschap hebben afgesloten.

¹⁷ De oorsprong van deze samenwerkingsvorm is moeilijk te achterhalen. Blijkbaar gaat het om een gebruik dat zich gaandeweg in de bouwsector heeft ontwikkeld waarbij partners zich naar hun bouwheer toe of naar de buitenwereld toe wensen te profileren als een “associatie”, maar in se geen enkel associatieve band hebben. De samenwerking in zulke tijdelijke handelsvennootschap kan ook als voordeel hebben dat de partners samen toegang krijgen tot een bepaalde klasse van werken, die niet toegankelijk zou zijn indien zij elk individueel aan een aanbesteding zouden deelnemen.

frequent/regelmatig samen een college vormen om de externe controle uit te oefenen, maar waar bovendien een van de twee leden van het college zelf als commissaris optreedt van het bedrijfsrevisorenkantoor waarmee hij college vormt. Een brug te ver naar ons oordeel.

Onze inventaris van raakvlakken tussen het college van commissarissen en tijdelijke handelsvennootschappen zou niet volledig zijn indien we het oneigenlijk gebruik van deze twee samenwerkingsvormen niet zouden aankaarten, zijnde het schijn-college van commissarissen en de schijn-THV in de bouwsector.

Zoals eerder aangekaart heeft het Instituut het bestaan van schijncolleges aan de kaak gesteld, zijnde de fictieve samenwerkingen waarbij er een manifeste wanverhouding bestaat tussen de prestaties en de vergoedingen van de leden van een college, bijvoorbeeld om de toepassing van de *one to one* regel te omzeilen: *“De taakverdeling mag niet zo zijn opgevat dat het voor een lid van het college onmogelijk is een voldoende inzicht te verkrijgen in de activiteit van de onderneming of in de verrichting waarop de opdracht betrekking heeft”*¹⁸.

*Rekening houdend met de regel van de plichtenleer, die stelt dat de honoraria worden bepaald in functie van de aard, de complexiteit en het belang van de opdracht, verdient het aanbeveling om een evenwichtige verdeling aan te houden tussen de vergoeding aan elk van de leden van het college en de taken waarmee elk lid daadwerkelijk wordt belast*¹⁹.

Schijnsamenwerkingen bestaan ook in tijdelijke handelsvennootschappen. De ervaring leert dat er (vooral in de sfeer van grote bouwgroepen) tijdelijke handelsvennootschappen (THV's) worden opgestart met een verhouding 99 % - 1 %. Deze formule kan tot doel hebben dat twee aannemers hun krachten bundelen omdat de ene een specifieke erkenning heeft, en de andere niet, of ook nog omdat twee aannemers die in dezelfde klasse zitten, een klasse hoger klimmen wanneer ze samenwerken in een THV.

Maar er bestaan ook schijnsamenwerkingen waarbij het opzet minder nobel is: THV's kunnen ideale vehikelen zijn voor het versluizen van resultaten van één THV-partner naar de andere THV-partner binnen dezelfde bouwgroep. Het is ook een middel om één of ander project op het CV van de onderneming te zetten terwijl haar werkelijke bijdrage in feite miniem is.

Kortom, zowel in een college van commissarissen als in een tijdelijke handelsvennootschap kunnen we te maken hebben met een schijnsamenwerking.

Besluit

We hebben aan de hand van deze bijdrage ons gewaagd aan wat men in het Engels *“thinking out of the box”* noemt.

Meer specifiek hebben we ons de vraag gesteld of de samenwerking tussen de leden van een college van commissarissen niet kan worden geïnter-

preteerd als een contractuele relatie. We durven hierop positief te concluderen.

In een volgend stadium hebben we getracht te illustreren dat de samenwerking binnen een college van commissarissen bijzonder treffende gelijkenissen vertoont met deze die bestaat bij partijen die deelnemen aan een tijdelijke handelsvennootschap. De praktijk leert ons dat de *affectio collegialis* en de *affectio societatis* in een aantal gevallen zelfs sterker is bij een aantal colleges van commissarissen dan bijvoorbeeld bij een niet geïntegreerde tijdelijke handelsvennootschap.

Ze leert ons ook dat de contractuele relatie tussen de leden van een college van commissarissen weinig gedocumenteerd wordt.

We durven aan te nemen dat dit in de komende jaren zal evolueren en dat de implementatie van de ISA's ons beroep in die richting zal duwen.

Een meer formele overeenkomst zou in dat geval een nuttig instrument kunnen zijn bij de formalisering van de samenwerkingsverbanden tussen de leden van een college. Het huidige vennootschapsrecht biedt vandaag geen gepast vehikel aan voor zulke samenwerking.

Maar het vraagt maar een bijzonder kleine inspanning van de wetgever om in het artikel 47 van het Wetboek van vennootschappen de verwijzingen naar de commerciële verrichtingen te schrappen en we hebben de tijdelijke vennootschap met een burgerlijk doel.

18 Zie IBR, *Vademecum 2005, deel II, Wetgeving en beroepsnormen*, Antwerpen, Standaard Uitgeverij, 2005, p. 524.

19 Zie IBR, *Vademecum 2005, deel II, Wetgeving en beroepsnormen*, Antwerpen, Standaard Uitgeverij, 2005, p. 525.

Résumé

Les lois et règlements, mais également notre documentation professionnelle, contiennent particulièrement peu d'informations sur le fonctionnement d'un collège de réviseurs. Même les normes ISA fournissent peu d'explications sur les aspects formels de l'audit conjoint. La pratique nous apprend qu'une telle collaboration entre réviseurs se déroule de manière consensuelle mais peu formaliste, ce qui est difficilement compatible avec les normes internationales d'audit. Dans cette contribution, nous passons en revue certaines positions du Conseil de l'IRE à l'égard du fonctionnement d'un collège, avant de s'essayer à une approche juridique du sujet. Nous nous penchons tout d'abord sur la question de savoir si la relation entre les membres d'un collège de commissaires peut faire l'objet d'un contrat. Nous terminons notre réflexion par des hypothèses : dans notre recherche d'un cadre de référence juridique pour la collaboration en collège, nous constatons qu'il existe un nombre étonnant de similitudes entre un collège de commissaires et un « collège » d'entrepreneurs dans une société momentanée.

Summary

Laws and regulations, but also our professional literature, provide very little information on the functioning of a college of auditors. Even the ISAs lack information on the formal aspects of joint audit. Practice teaches us that this collaboration between auditors occurs in a consensual but non-formalised way, which is hardly compatible with the international standards on auditing. In this article, we discuss certain positions of the Board of the IBR-IRE regarding the functioning of a college, before having a go at a legal approach to the subject. We first focus on the question whether the relationship between members of a college of auditors can be associated with a contract. We will end our reflection with some theory: in our search for a legal reference framework for the collaboration in college, we have noticed that there is a surprising number of similarities between a college of auditors and a "college" of contractors in a temporary company.

Informations périodiques IFRS : juillet – décembre 2012 / periodieke informatie IFRS: juli – december 2012



Veronique WEETS

FSMA Service des Affaires
comptables et financières
Professeur à la VUB et à
l'Université d'Anvers
FSMA Dienst boekhoudkundige
en financiële aangelegenheden
Docent aan de VUB en de
Universiteit Antwerpen



Thomas CARLIER

Partner IFRS Advice &
Assurance Deloitte Réviseurs
d'Entreprises
Partner IFRS Advice &
Assurance
Deloitte Bedrijfsrevisoren

Eind oktober werd een belangrijke wijziging aan de IFRS principes met betrekking tot de geconsolideerde jaarrekening van investeringsentiteiten (*"investment entities"*) goedgekeurd door het IASB. Onder andere zijn de holdingmaatschappijen die ruim aanwezig zijn in België betrokken, waarvan de doelstelling het aanhouden van participaties is om rendementen te genereren in de vorm van meerwaarden en/of dividenden. Vanaf het boekjaar 2014 zullen deze entiteiten vrijgesteld worden van de consolidatie van participaties waarover ze zeggenschap uitoefenen (deelneming van meer dan 50 %).

Naast deze belangrijke wijziging heeft het IASB verschillende voorstellen van standaarden gepubliceerd die specifieke bepalingen met betrekking tot geassocieerde deelnemingen en joint ventures zouden wijzigingen.

Tenslotte is er geen onzekerheid meer betreffende de toepassingsdatum binnen de **Europese Unie** van de nieuwe standaarden over de consolidatie. De Europese commissie heeft namelijk de standaarden IFRS 10 tot 12 goedgekeurd en vereist de toepassing ervan vanaf boekjaar 2014, wat een uitstel met één jaar betekent ten opzichte van de toepassingsdatum van de het IASB.

IASB

1. 31/10/2012: Wijziging aan IFRS 10 in verband met investeringsentiteiten

Het IASB heeft *IFRS 10 – De geconsolideerde jaarrekening*, *IFRS 12 – Informatieverschaffing over investeringen in andere entiteiten* en *IAS 27 – De eenvoudige jaarrekening*, gewijzigd zodanig dat entiteiten die voldoen aan de definitie van een investeringsentiteit hun investeringen in bepaalde dochterondernemingen moeten waarderen tegen reële waarde en de wijzigingen in deze reële waarde moeten opnemen in de winst- en verliesrekening in overeenstemming met *IFRS 9 – Financiële instrumenten* of *IAS 39 – Financiële instrumenten: Opname en waardering*. Dochterondernemingen die diensten verstrekken die betrekking hebben met de investeringsactiviteiten van de investeringsentiteit moeten wel geconsolideerd worden.

Een investeringsentiteit wordt gedefinieerd als een entiteit die:

- fondsen van één of meerdere investeerders verworft om deze te beheren;
- zich ten opzichte van de investeerders verbindt om in het kader van haar bedrijfsmodel deze fondsen enkel te investeren met het oog op kapitaalaangroei en/of het verkrijgen van investeringsopbrengsten; en

Fin octobre 2012, un changement significatif des principes IFRS applicables aux comptes consolidés des sociétés d'investissement (*"investment entities"*) a été adopté par l'IASB. Sont notamment concernées les sociétés holding largement répandues en Belgique et dont l'objectif est de détenir des participations afin de générer un rendement sous la forme de plus-values et/ou de dividendes. À compter de l'exercice 2014, ces sociétés ne seront plus tenues de consolider les participations qu'elles contrôlent (détention supérieure à 50 %).

Outre cet amendement important, l'IASB a publié plusieurs exposés-sondages proposant de modifier quelques spécificités liées aux entreprises associées et aux coentreprises.

Enfin, il n'y a plus d'incertitude quant à la date d'entrée en vigueur des nouvelles normes sur la consolidation au sein de l'**Union européenne**. Ainsi, la Commission européenne a adopté les normes IFRS 10 à IFRS 12 et exigent leur application à compter de l'exercice 2014, ce qui est un décalage d'une année par rapport à la date d'entrée en vigueur de l'IASB.

IASB

1. 31/10/2012 : Amendements à IFRS 10 concernant les sociétés d'investissement

Dans le cadre de son projet sur la consolidation, l'IASB a publié des amendements aux nouvelles normes publiés en 2012 (*IFRS 10 – Etats financiers consolidés*, *IFRS 12 – Informations à fournir sur les intérêts dans d'autres entités* et *IAS 27 – Etats financiers individuels*) afin de permettre une exemption de consolider des filiales pour des sociétés qui répondent à la définition d'une société d'investissement, telle que certains fonds d'investissement. Ainsi, ces sociétés d'investissement comptabiliseront ces participations (filiales et autres) à la juste valeur par le biais du compte de résultats conformément à *IFRS 9 – Instruments financiers* ou *IAS 39 – Instruments financiers : comptabilisation et évaluation*.

Les amendements définissent une société d'investissement comme une entité qui :

- obtient des fonds auprès d'un ou plusieurs investisseurs et lui (leur) fournit des services professionnels de gestion de placements ;
- déclare à son ou ses investisseurs que son objectif commercial est d'investir dans des fonds afin de dégager des plus-values sur capital ou des revenus de placement, ou les deux ;

- de performantie van haar investeringen meet en waardeert op basis van hun reële waarde.

Voorts dient een entiteit die aan deze definitie voldoet, de volgende “karakteristieken” te bezitten:

- meer dan één investering;
- meer dan één investeerder;
- investeerders zijn niet verbonden met de entiteit of de groep waartoe de entiteit behoort;
- eigendomsbelangen geven recht op een proportioneel aandeel van de netto activa van de investeringsentiteit.

Indien een entiteit niet aan één van bovenstaande karakteristieken voldoet, moet ze verantwoorden en beschrijven waarom haar activiteiten de activiteiten van een investeringsentiteit zijn.

De aanpassingen behandelen eveneens volgende punten:

- nieuwe informatievervalsing over investeringsentiteiten in IFRS 12 en IAS 27;
- aanpassing van toepassingsgebied van IFRS 3 – *Bedrijfscombinaties* zodat investeringsentiteiten vrijgesteld worden van de toepassing van de overnamemethode bij de verwerving van dochterondernemingen;
- een aantal andere wijzigingen aan verschillende standaarden.

De verwerking van investeringen in geassocieerde deelnemingen en joint ventures blijft ongewijzigd. IAS 28 – *Investeren in geassocieerde deelnemingen en joint ventures* laat reeds toe dat organisaties die durfkapitaal verstrekken, gemeenschappelijke beleggingsfondsen, beleggingsfondsen en soortgelijke entiteiten, met inbegrip van verzekeringsfondsen met beleggingscomponent, hun investeringen in geassocieerde deelnemingen en joint ventures verwerken tegen reële waarde met wijzigingen in winst of verlies.

Deze aanpassing is van toepassing op jaarperiodes die beginnen op of na 1 januari 2014, maar vroegde toepassing is toegelaten.

2. 20/11/2012: Voorstel van standaard in het kader van het jaarlijks project ter verbetering van IFRS (cyclus 2011-2013)

Het IASB heeft een voorstel van standaard gepubliceerd in het kader van het jaarlijks project ter verbetering van IFRS voor het jaar 2013. De voorgestelde verbeteringen zouden van toepassing zijn voor jaarperiodes die beginnen op of na 1 januari 2014.

Dit voorstel van standaard kadert in het project van het IASB om op periodieke basis kleine en niet dringende aanpassingen aan de standaarden voor te stellen.

- évalue la performance de la quasi-totalité de ses participations à la juste valeur.

En outre, une entité qui répond à cette définition doit posséder les « caractéristiques » suivantes :

- des participations multiples ;
- des investisseurs multiples ;
- des investisseurs qui ne sont pas liés à l'entité mère ou au gestionnaire de fonds ;
- des titres de participation détenus sous forme de capitaux propres ou autres droits similaires.

Si une entité ne possède pas une ou plusieurs des caractéristiques typiques, il sera nécessaire d'exercer un jugement et de justifier comment ses activités peuvent être assimilées à celles d'une entité d'investissement.

Les amendements introduisent également les éléments suivants:

- de nouvelles exigences d'informations à fournir dans IFRS 12 et IAS 27 ;
- une modification du champ d'application d'IFRS 3 – *Regroupement d'entreprises*, afin d'exempter les sociétés d'investissement d'appliquer la méthode d'acquisition ;
- plusieurs amendements à d'autres normes.

La comptabilisation des participations dans des entreprises associées et des coentreprises reste inchangée. Ainsi, IAS 28 – *Participations dans des entreprises associées et coentreprises* permet déjà d'évaluer les participations à la juste valeur par le biais du compte de résultats à un organisme de capital-risque, un fonds commun de placement, une société d'investissement à capital variable ou une entité semblable telle qu'un fonds d'assurance lié à des placements.

Les amendements entrent en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2014, mais leur application anticipée est autorisée.

2. 20/11/2012 : Exposé-sondage lié aux améliorations annuelles aux IFRS (2011-2013)

L'IASB a publié un exposé-sondage dans le cadre du projet d'amélioration annuelle du référentiel IFRS pour l'année 2013. Les améliorations proposées entreraient en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2014.

Cet exposé-sondage s'inscrit dans le cadre du projet de l'IASB de publier périodiquement des propositions d'amendements mineurs et non-urgents du référentiel IFRS.

De voorgestelde aanpassingen betreffen volgende standaarden en onderwerpen:

Standaard	Onderwerp
<i>IFRS 1 – Eerste toepassing van IFRS</i>	Betekenis van toe te passen IFRSs
<i>IFRS 3 – Bedrijfscombinaties</i>	Uitzondering voor joint ventures
<i>IFRS 3 – Waardering tegen reële waarde</i>	Toepassingsgebied van paragraaf 52 (uitzondering voor portefeuilles)
<i>IAS 40 – Vastgoedbeleggingen</i>	Verduidelijking van de interactie tussen IFRS 3 en IAS 40 met betrekking tot de classificatie van activa als vastgoedbelegging of als vastgoed gebruikt door de eigenaar

Les amendements proposés concernent les normes et sujets suivants :

Normes	Sujet
<i>IFRS 1 – Première adoption des IFRS</i>	Signification d'« IFRS en vigueur »
<i>IFRS 3 – Regroupements d'entreprises</i>	Exclusion du champ d'application pour les coentreprises
<i>IFRS 13 – Evaluation de la juste valeur</i>	Champ d'application du paragraphe 52 (exception relative aux portefeuilles)
<i>IAS 40 – Immeubles de placement</i>	Préciser l'interrelation entre l'IFRS 3 et l'IAS 40 aux fins du classement de biens comme immeubles de placement ou comme biens immobiliers occupés par leur propriétaire

3. 22/11/2012: Voorgestelde wijzigingen aan de equity methode

Het voorstel van standaard ED/2012/3 – *Equity method: Share of other net asset changes* verduidelijkt de verwerking van wijzigingen in het netto actief van een geassocieerde deelneming of joint venture die niet worden opgenomen in winst- of verlies of in de niet-gerealiseerde resultaten (*other comprehensive income*) en die geen dividenduitkeringen zijn, in de jaarrekening van de investeerder.

Voorbeelden van transacties van een geassocieerde deelneming of joint venture die in een dergelijke wijzigingen in het netto actief zouden resulteren:

- uitgifte van kapitaal waarop werd ingeschreven door andere aandeelhouders dan de investeerder;
- terugkoop van eigen aandelen van andere aandeelhouders dan de investeerder;
- uitschrijven van een verkoopoptie voor eigen aandelen ten gunste van andere aandeelhouders dan de investeerder;
- aankoop of verkoop van minderheidsbelangen in dochterondernemingen van de geassocieerde deelneming of joint venture;
- in eigenvermogensinstrumenten afgewikkelde, op aandelen gebaseerde betalingen.

In het document wordt voorgesteld om het aandeel van de investeerder in deze wijzigingen op te nemen in het eigen vermogen van de investeerder. Het bedrag dat in het eigen vermogen wordt opgenomen houdt ook rekening met eventuele wijzigingen in het belang van de investeerder als gevolg van transacties die dergelijke wijzigingen in het netto actief teweegbrachten, bv. een afname van het belang als gevolg van de uitgifte van aandelen van een geassocieerde deelneming aan andere aandeelhouders.

4. 28/11/2012: Voorstel om IFRS 9 te wijzigen

Het IASB stelt voor (ED/2012/4) om een extra categorie te creëren voor bepaalde financiële activa

3. 22/11/2012 : Amendements proposés sur la méthode de mise en équivalence

L'exposé-sondage ED/2012/3, *Méthode de la mise en équivalence : Quote-part des autres variations de l'actif net* propose de modifier IAS 28 – *Participations dans des entreprises associées et coentreprises* (révisée en 2011) afin de préciser comment doit être appliquée la méthode de la mise en équivalence aux autres variations de l'actif net, qui ne sont comptabilisées ni dans le compte de résultats, ni dans les autres éléments du résultat global.

Des exemples de transactions d'une entreprise associée ou une coentreprise qui résulteraient dans d'autres variations de l'actif net :

- émission de nouvelles actions au profit d'un tiers autre que l'investisseur ;
- rachat d'instruments de capitaux propres d'actionnaires autres que l'investisseur ;
- émission d'une option de vente à l'égard d'instruments de capitaux propres de l'entité détenue à d'autres actionnaires ;
- achat ou vente de participations ne donnant pas le contrôle dans les filiales de l'entité détenue ;
- transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en instruments de capitaux propres.

L'exposé-sondage propose que ces autres variations de l'actif net soient comptabilisées dans les capitaux propres de l'investisseur. Le montant à comptabiliser dans les capitaux propres pourrait également refléter la variation dans la quote-part de l'investisseur causée par la transaction, p.ex. une réduction de la quote-part à cause d'une émission d'actions par une entreprise associée aux autres actionnaires.

4. 28/11/2012 : Amendements proposés à IFRS 9

L'exposé-sondage (ED/2012/4) propose de créer une nouvelle catégorie d'évaluation, soit la juste

(schuldinstrumenten), namelijk de categorie reële waarde via niet-gerealiseerde resultaten (*fair value through other comprehensive income (FVOCI)*).

De nieuwe categorie omvat financiële activa die aan twee voorwaarden voldoen:

- de contractuele kasstromen van de activa omvatten enkel betalingen van de hoofdsom en interesten;
- de activa worden gehouden in de context van een bedrijfsmodel waarin de activa niet exclusief moeten worden aangehouden noch moeten worden verkocht.

De winsten en verliezen in verband met de wijzigingen in de reële waarde van deze nieuwe categorie worden opgenomen in de niet-gerealiseerde resultaten (*other comprehensive income*). Bijzondere waardeverminderingverliezen en wisselkoersresultaten vormen hierop een uitzondering. Bij de verkoop van het actief wordt de opgebouwde reserve opgenomen in de winst- en verliesrekening.

Het gebruik van deze categorie zou verplicht worden.

5. 04/12/2012: Voorstel ter verduidelijking van IAS 16 en IAS 38

In december 2012 heeft het IASB een voorstel van standaard (ED/2012/5) gepubliceerd waarin wordt voorgesteld om het gebruik van afschrijvingsmethodes op basis van opbrengsten te verbieden.

IAS 16 en IAS 38 vereisten dat de afschrijvingsmethode gebaseerd is op het patroon volgens hetwelk de toekomstige voordelen van het actief naar verwachting zullen worden verbruikt door de entiteit. De meest courante afschrijvingsmethodes zijn de lineaire afschrijvingsmethode, de degressieve afschrijvingsmethode en de afschrijvingsmethode op basis van verbruikte werkeenheden.

Het voorstel van standaard verduidelijkt dat afschrijvingsmethodes op basis van opbrengsten niet in overeenstemming zijn met IAS 16 en IAS 38 omdat deze methodes eerder het patroon van het *genereren* van economische voordelen via het bedrijf (*business*) waartoe het actief behoort weerspiegelt, en niet het *verbruik* van de verwachte economische voordelen van het actief.

Het voorstel van standaard geeft ook uitleg over het gebruik van de degressieve afschrijvingsmethode. Er wordt aangegeven dat informatie over de technische of commerciële veroudering van het product of de dienstverlening relevant is om het patroon van het verbruik van de toekomstige economische voordelen en om de levensduur van het actief te schatten.

6. 13/12/2012: Aanpassingen voorgesteld aan IFRS 10 en IAS 28

Het IASB heeft een voorstel van standaard (ED/2012/6) gepubliceerd om te verduidelijken hoe de verwerking van ongerealiseerde winsten

valeur par le biais des autres éléments du résultat global (*fair value through other comprehensive income (FVOCI)*), pour certains instruments de dette.

La nouvelle catégorie d'évaluation comprendrait des actifs financiers qui répondent aux conditions suivantes :

- les flux de trésorerie contractuels des actifs ne comprennent que des paiements en principal et en intérêts ;
- les actifs sont utilisés dans un modèle économique dont l'objectif est ni de les détenir, ni de les vendre exclusivement.

Les variations de juste valeur des actifs financiers compris dans cette catégorie seraient comptabilisées dans les autres éléments du résultat global, tandis que les dépréciations et les différences de change seraient comptabilisées dans le compte de résultats. Au moment de la vente, tout gain ou perte comptabilisé auparavant dans les autres éléments du résultat global serait reclassé vers le résultat de la période.

L'utilisation de cette catégorie serait obligatoire.

5. 04/12/2012 : Amendements proposés à IAS 16 et IAS 38

En décembre 2012, l'IASB a publié un exposé-sondage (ED/2012/5) proposant l'interdiction du recours à une méthode fondée sur les produits pour l'amortissement des immobilisations corporelles et immobilisations incorporelles.

Les normes IAS 16 – *Immobilisations corporelles* et IAS 38 – *Immobilisations incorporelles* exigent que l'amortissement reflète la consommation des avantages économiques. Les méthodes d'amortissement les plus courantes sont la méthode linéaire, la méthode dégressive et la méthode sur la base des unités consommées.

L'exposé-sondage précise que l'entité ne doit pas utiliser une méthode d'amortissement fondée sur les produits pour calculer la dotation aux amortissements, car une telle méthode reflète le rythme des avantages économiques générés par l'actif et non le rythme de consommation des avantages économiques futurs représentatifs de l'actif.

En outre, l'exposé-sondage propose de clarifier l'application de la méthode dégressive. Ainsi, une information sur l'obsolescence technique ou commerciale du produit ou du service est pertinente pour évaluer le rythme de consommation des avantages économiques futurs et la durée d'utilité de l'actif.

6. 13/12/2012 : Amendements proposés à IFRS 10 et IAS 28

L'IASB a publié un exposé-sondage visant à modifier les normes IFRS 10 et IAS 28 afin de clarifier le timing de comptabilisation des gains et pertes non

of verliezen als gevolg van transacties tussen een investeerder en een geassocieerde deelneming of joint venture moet gebeuren: volledige opname als de transactie een bedrijf (*business*) betreft, gedeeltelijke eliminatie in het geval van verkoop van activa. Het document stelt voor om IFRS 10 – *De geconsolideerde jaarrekening* en IAS 28 – *Investeren in geassocieerde deelnemingen en joint ventures* te wijzigen.

Het voorstel werd geïnitieerd door een vraag aan het IFRS IC om de term “niet-monetair actief” te verduidelijken. Deze term wordt gebruikt in SIC 13 – *Entiteiten waarover gezamenlijk de zeggenschap wordt uitgeoefend – Niet-monetaire bijdragen door deelnemers in een joint venture* en in de nieuwe versie van IAS 28 waarin SIC 13 werd opgenomen. De definiëring van de term “niet-monetair actief” werd later uitgebreid met een ogenschijnlijke tegenstrijdigheid tussen SIC 13, die de eliminatie vereist van niet-gerealiseerde winsten bij de inbreng van activa in een joint venture en IFRS 10/IAS 27(2008) die de volledige opname van winst of verlies vereist bij verlies van zeggenschap over een dochteronderneming.

Het IASB heeft gebruik gemaakt van de conceptuele basis voor IFRS 3 – *Bedrijfscombinaties*, waarin de verwerving of het verlies van zeggenschap het moment aangeeft van herwaardering en opname van winsten en verliezen. Aangezien deze vereisten ontwikkeld werden in de context van transacties met bedrijven (*businesses*) wordt er voorgesteld om winsten en verliezen volledig op te nemen bij transacties tussen investeerders en geassocieerde entiteiten/joint ventures waarbij de verkoop of inbreng van activa een bedrijf (*business*) betreft.

De commentaren worden verwacht tegen 23 april 2013.

7. 13/12/2012: Aanpassingen voorgesteld aan het toepassingsgebied van IFRS 11

Het voorstel van standaard (ED/2012/7) verduidelijkt dat de joint operator IFRS 3 – *Bedrijfscombinaties* moet toepassen bij de verwerving van een belang in een gezamenlijke activiteit (*joint operation*) die voldoet aan de definitie van een bedrijf (*business*) zoals vermeld in IFRS 3.

Op dit moment bevat IFRS 11 geen richtlijnen met betrekking tot de verwerking door de overnemer van een deelneming in een gezamenlijke activiteit waarvan de activiteit een bedrijf vormt zoals gedefinieerd in IFRS 3. De voorgestelde wijziging verduidelijkt dat in zulke gevallen IFRS 3 en dus de overnamemethode dient toegepast te worden. Dit voorstel zou leiden tot:

- de waardering van de meeste identificeerbare activa en verplichtingen tegen reële waarde;
- de onmiddellijke opname van kosten in verband met de overname in de winst- en verliesrekening;
- de opname van uitgestelde belastingen;
- de opname van (negatieve) goodwill.

réalisés sur des transactions entre un investisseur et une entreprise associée, imposant une comptabilisation complète dans les cas de transactions impliquant des entreprises (*businesses*), mais une élimination partielle dans le cas de ventes d'actifs.

L'exposé-sondage résulte d'une question posée à l'IFRIC Committee sur la signification d'un actif non monétaire, tel qu'utilisé dans SIC 13 et IAS 28. La considération de cette question a mené l'IASB à investiguer une contradiction apparente entre les dispositions de SIC 13 imposant l'élimination des gains non réalisés sur l'apport d'actifs à une coentreprise, et IFRS 10/IAS 27 imposant la comptabilisation complète d'un gain ou une perte au moment d'une perte de contrôle sur une filiale.

Ainsi, l'IASB est parti de la base conceptuel d'IFRS 3 – *Regroupement d'entreprises*, dans lequel il est précisé qu'un gain ou une perte de contrôle détermine le moment de réévaluation et de comptabilisation d'un gain ou d'une perte. Vu que ces dispositions ont été développées dans le cas de transactions avec des entreprises (*businesses*), l'exposé-sondage propose de comptabiliser tous les gains et pertes liés à des transactions entre un investisseur et une entreprise associée dans lesquels l'apport ou la vente d'actifs concerne une entreprise (*business*).

Les commentaires sont attendus pour le 23 avril 2013.

7. 13/12/2012 : Modifications proposées au champ d'application d'IFRS 11

En décembre 2012, l'IASB a publié un exposé-sondage visant à clarifier qu'un investisseur doit appliquer les dispositions d'IFRS 3 dans le cas où il acquiert une participation dans une entreprise commune (*joint operation*) si celle-ci constitue une entreprise (*business*) telle que défini par IFRS 3.

IFRS 11 ne donne pas d'indications sur la comptabilisation par l'investisseur de l'acquisition d'intérêts dans une entreprise commune dont l'activité constitue une entreprise au sens d'IFRS 3. Ainsi, les amendements proposent de clarifier que dans de tels cas l'investisseur doit appliquer IFRS 3 et donc la méthode d'acquisition. Cette proposition mènerait à :

- évaluer la plupart des actifs et passifs identifiables à la juste valeur ;
- la comptabilisation immédiate des frais connexes à l'acquisition dans le compte de résultats ;
- la comptabilisation d'impôts différés ;
- la comptabilisation d'un goodwill (négatif).

Samenvatting van op de ICCI website gepubliceerde adviezen van september en oktober 2012/ *Résumé d'avis publiés sur le site internet de l'ICCI en septembre et octobre 2012*

Wijziging van de honoraria van het commissarismandaat

Een gecontroleerde vennootschap kan voor het resterend commissarismandaat een nieuwe bezoldiging onderhandelen met de commissaris, voor zover de algemene vergadering van de gecontroleerde vennootschap én de commissaris hiermee instemmen (cf. art. 134, § 2 W. Venn.).

Te ontvangen creditnota

Zodra een actiefbestanddeel wordt vernietigd, kan het niet meer als een actief worden behouden in de boekhouding. De vernietiging ervan geeft in voorkomend geval aanleiding tot een als dusdanig te boeken verlies in de resultatenrekening. Het ICCI is van mening dat de boekhoudkundige verwerking van op te stellen creditnota's volkomen wettelijk is en zelfs verplicht indien de gefactureerde hoeveelheden of prijzen moeten worden verbeterd.

Daarentegen mag de boeking geen terug te vorderen BTW bevatten, aangezien deze BTW enkel kan worden teruggevorderd wanneer de creditnota daadwerkelijk wordt opgesteld en opgestuurd naar de klant. Een op te stellen creditnota moet overeenstemmen met de werkelijkheid en kan niet als enig doel het verlagen van het resultaat van het boekjaar hebben.

Reikwijdte van de vereiste controle voor het opstellen van een verslag over de inbreng in natura

Een bedrijfsrevisor die in het kader van een partiële splitsing werd aangesteld om een verslag op te stellen over de inbreng in natura moet een volkomen controle van de tussentijdse toestand uitvoeren. De opdracht beoogt volgens het ICCI niet het afgeven van een verklaring over een tussentijdse toestand, hetgeen kan worden verricht in het kader van een beperkt nazicht. Overeenkomstig het Wetboek van vennootschappen dient echter wel een positieve verklaring over de inbreng in natura en de bezoldiging van de bedrijfsrevisor te worden afgegeven. Een dergelijke verklaring is niet mogelijk naar aanleiding van een beperkt nazicht.

Inbreng van het vruchtgebruik van een op te richten gebouw

Een nog op te richten gebouw of zelfs een gebouw dat nog niet werd opgeleverd door de aannemer aan de bouwheer is nog geen eigendom van de bouwheer. Bovendien kan men nooit een vruchtgebruik verlenen op een goed waarvan men geen eigenaar is. Derhalve is het ICCI van mening dat de inbreng van het vruchtgebruik van een op te richten bouw niet mogelijk is.

Boekhoudkundige uitwerking van een fusie door overneming in de toekomst

Het ICCI is van mening dat het als dusdanig niet mogelijk is dat een fusie pas (boekhoudkundige) uitwerking zou krijgen in de toekomst. Niettemin verbiedt de wetgeving niet dat de beslissing

Modification des honoraires du mandat de commissaire

Une société contrôlée peut convenir avec le commissaire d'une nouvelle rémunération pour la partie restante du mandat de commissaire, pour autant que l'assemblée générale de la société contrôlée ainsi que le commissaire marquent leur accord (cf. art. 134, § 2 C. soc.).

Note de crédit à recevoir

Dès qu'un élément d'actif est détruit, il ne peut être maintenu comme actif dans la comptabilité. Sa destruction donne, le cas échéant, lieu à une perte à comptabiliser comme telle au compte de résultats. L'ICCI est d'avis que la comptabilisation de notes de crédit à établir est parfaitement légale et même obligatoire s'il s'avère que les quantités ou prix facturés doivent être corrigés.

En revanche, l'écriture ne peut pas comporter de TVA à récupérer car cette TVA n'est récupérable qu'au moment où la note de crédit a été effectivement établie et adressée au client. Une note de crédit à établir doit correspondre à une réalité et ne peut avoir pour seul but de réduire le résultat de l'exercice.

Portée du contrôle requis pour établir un rapport sur l'apport en nature

Un réviseur d'entreprises qui est désigné pour faire un rapport sur l'apport en nature dans le cadre d'une scission partielle doit réaliser un contrôle plénier de la situation intermédiaire. Selon l'ICCI, la mission ne vise pas à formuler une déclaration sur une situation intermédiaire, ce qui peut faire l'objet d'un examen limité. En revanche, il faut une déclaration positive sur l'apport en nature et sa rémunération conformément au Code des sociétés. Une telle déclaration n'est pas possible à l'issue d'un examen limité.

Apport de l'usufruit d'un bâtiment à construire

Un bâtiment encore à construire ou même un bâtiment qui n'a pas encore été livré par l'entrepreneur au maître de l'ouvrage n'est pas encore propriété du maître de l'ouvrage. En outre, l'on ne peut jamais céder l'usufruit d'un bien dont on n'est pas propriétaire. Dès lors, l'ICCI est d'avis que l'apport de l'usufruit d'un bâtiment à construire n'est pas possible.

Prise d'effet comptable différée d'une fusion par absorption

En tant que tel, l'ICCI est d'avis qu'il n'est pas possible qu'une fusion ne prenne effet (sur le plan comptable) qu'à une date ultérieure. La législation n'interdit cependant pas de soumettre la

tot fusie onderworpen zou zijn aan een opschortende voorwaarde of termijn. Zo zou de uitwerking van de fusie via een opschortende voorwaarde of termijn kunnen worden uitgesteld tot op dit later ogenblik. Dit moet natuurlijk in het fusievoorstel worden vermeld.

Het Comité voor Preventie en Bescherming op het Werk (CPBW) en de benoeming van de commissaris

In alle gevallen behalve het geval bedoeld in artikel 18, vierde lid van de wet van 20 september 1948, moet – bij ontstentenis van een ondernemingsraad – het CPBW van een vennootschap die geen ondernemingsraad heeft, niet betrokken worden bij de benoeming van een nieuwe commissaris.

Verantwoording deskundigheid auditcomité in jaarverslag van kredietinstellingen

Van financiële ondernemingen (waartoe kredietinstellingen horen) wordt niet enkel vereist dat het onafhankelijke lid van het auditcomité onderlegd is op het gebied van boekhouding en/of audit, maar tevens dat het auditcomité als collectief orgaan deskundig is op het gebied van de activiteiten van de betrokken kredietinstelling en op het gebied van boekhouding en audit.

Inschrijving in het openbaar register van een bijkantoor

Volgens het ICCI verzet de wet van 22 juli 1953 zich niet tegen het feit dat het Belgisch bijkantoor van een Franse onderneming, zoals onderworpen aan de regels van de artikelen 81 tot 87 van het Wetboek van vennootschappen, wordt ingeschreven in het openbaar register van bedrijfsrevisoren mits alle in artikel 6 van voormelde wet vermelde voorwaarden worden nageleefd.

Elektronisch bijhouden van werkdocumenten van de bedrijfsrevisor op een server gelokaliseerd buiten de Europese Unie

Volgens het ICCI lijkt het toegelaten dat Belgische bedrijfsrevisorenkantoren hun werkdocumenten elektronisch zouden bewaren op een server gelokaliseerd in het buitenland, op voorwaarde dat gebruik wordt gemaakt van een archiveringsmethode die volledige online toegang voorziet op de zetel van het bedrijfsrevisorenkantoor in België. De bedrijfsrevisor zal er moeten voor zorgen dat de *cloud working paper tool* de volledige waarborg biedt dat niemand buiten het auditteam op geen enkele manier en op geen enkel moment toegang heeft tot de werkdossiers. Deze kwestie zal verder worden besproken binnen de Juridische Commissie van het IBR.

Conversie van obligaties

Bij de conversie van obligaties moet op geen revisoraal verslag inzake inbreng in natura worden opgesteld. Volgens het ICCI is de oorzaak hiervoor dat de algemene vergadering bij de uitgifte van de converteerbare obligaties reeds haar goedkeuring had verleend; bovendien moet de commissaris (of bij diens ontstentenis de bedrijfsrevisor) de lijst van gevraagde conversies voor echt verklaren (art. 591 W. Venn.).

Uitkering van een tussentijds dividend met de overgedragen winst

Er dient geen verificatieverslag in het kader van een interim-dividend te worden opgesteld bij uitkering tijdens het lopende boekjaar van de overgedragen winst.

décision de fusion à une condition ou un terme suspensifs. Ainsi, la prise d'effet de la fusion pourrait, moyennant une condition ou un terme suspensifs, être différée à cette date ultérieure. Cela doit, bien entendu, être mentionné dans le projet de fusion.

Le Comité pour la Prévention et la Protection au Travail (CPPT) et la nomination du commissaire

Dans tous les cas sauf celui visé par l'article 18, alinéa 4 de la loi du 20 septembre 1948 – en l'absence de conseil d'entreprise –, le CPPT d'une société non pourvue d'un conseil d'entreprise ne doit pas être impliqué dans la nomination d'un nouveau commissaire.

Justification de la compétence du comité d'audit dans le rapport de gestion des établissements de crédit

En ce qui concerne les entreprises financières (dont les établissements de crédit font partie), il n'est pas seulement requis que le membre indépendant du comité d'audit soit compétent en matière de comptabilité et/ou d'audit, mais également que le comité d'audit dispose, en tant qu'organe et collectivement, d'une compétence dans le domaine des activités de l'établissement de crédit concerné et en matière de comptabilité et d'audit.

L'inscription au registre public d'une succursale

L'ICCI est d'avis que la loi du 22 juillet 1953 ne s'oppose pas à ce que la succursale belge d'une entreprise française, telle que régie par les articles 81 à 87 du Code des sociétés, soit inscrite au registre public des réviseurs d'entreprises pour autant que toutes les conditions énoncées à l'article 6 de ladite loi soient respectées.

Conservation électronique des documents de travail du réviseur d'entreprises sur un serveur localisé en dehors de l'Union européenne

Selon l'ICCI il semble qu'il soit autorisé que les cabinets de révision belges conservent leurs documents de travail par voie électronique sur un serveur localisé à l'étranger, à condition qu'il soit fait usage d'une méthode d'archivage qui prévoit un accès complet et en ligne au siège du cabinet de révision en Belgique. Le réviseur d'entreprises devra veiller à ce que le *cloud working paper tool* offre toutes les garanties que personne en dehors de l'équipe d'audit n'a accès, en aucun cas et à aucun moment, aux dossiers de travail. Ce point sera examiné plus en détail au sein de la Commission juridique de l'IRE.

Conversion d'obligations

La conversion d'obligations ne nécessite pas l'établissement d'un rapport révisoral sur l'apport en nature. L'ICCI estime que cela s'explique par le fait que l'assemblée générale a déjà marqué son accord lors de l'émission des obligations convertibles. En outre, le commissaire (ou, à défaut, le réviseur d'entreprises) doit certifier le relevé des conversions demandées (art. 591 C. Soc.).

Paiement d'un dividende intérimaire avec le bénéfice reporté

Il n'y a pas lieu d'établir un rapport de vérification dans le cadre d'un dividende intérimaire en cas de distribution durant l'exercice en cours du bénéfice reporté.

Opstelling en neerlegging van de jaarrekening van een autonoom gemeentebedrijf

Overeenkomstig artikel L 1231-11 van het Wetboek van de plaatselijke democratie en de decentralisatie, *juncto* artikel 10, § 2 van de boekhoudwet van 17 juli 1975, zijn de wettelijke criteria die de wijze van opstelling en neerlegging bij de NBB van de jaarrekening van een autonoom gemeentebedrijf regelen, dezelfde als deze die krachtens het Wetboek van vennootschappen van toepassing zijn op de vennootschappen.

Pensioentoezeggingen en groepsverzekeringen

Wanneer een verzekeringsonderneming of een pensioenfonds in gebreke blijft, moet de werkgever niet alleen de verschuldigde renten en kapitalen betalen op hun vervaldag maar ook voorzieningen aanleggen voor het verschil tussen de totale verplichtingen tegenover de begunstigten en de bedragen die eventueel nog zouden kunnen worden gedekt door de in gebreke gebleven verzekeringsonderneming(en) of pensioenfonds(en). De schatting van het bedrag van zulke voorziening kan in de praktijk voor een aantal moeilijkheden zorgen maar het principe van de voorziening kan in geen enkel geval in twijfel worden getrokken.

Commissarismandaat in het kader van een “fusie” van een vzw

Een fusie tussen vzw's is niet mogelijk, wel een inbreng van een algemeenheid of van een bedrijfstak. Bijgevolg zijn de bepalingen over de fusies vermeld in het Wetboek van vennootschappen niet van toepassing op vzw's. De vzw die de inbreng doet, zal worden ontbonden en één of meerdere vereffenaar(s) zal (zullen) worden benoemd door de algemene vergadering. Zolang de vzw nog rechtspersoonlijkheid bezit, moet een jaarrekening worden opgesteld en zal het commissarismandaat blijven doorlopen tot het verstrijken van de driejaarlijkse termijn.

Risico-analyse en bepalen van de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden conform de International Standards on Auditing (ISA)

De basisconcepten van risico-analyse en controleaanpak teneinde de geïdentificeerde risico's af te dekken zijn niet fundamenteel veranderd met de invoering van de ISA's. De ISA's hebben deze concepten hoogstens in meer detail uiteengezet. Bijgevolg, indien de vroegere controleaanpak van een bedrijfsrevisor conform was met de algemene controlenormen, zal deze bedrijfsrevisor geen belangrijke wijzigingen moeten doorvoeren teneinde in overeenstemming te zijn met de ISA's. In ieder geval kan deze bedrijfsrevisor steeds beroep doen op een ISA-*coach* aanbevolen door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

Benoemingstermijn van een bedrijfsrevisor van een hogeschool

Indien een hogeschool de rechtsvorm zou hebben van een vzw en bovendien zou beantwoorden aan de criteria van een zeer grote vzw, zoals opgenomen in de wet van 27 juni 1921, dan moet effectief een commissaris worden aangesteld voor een vaste (hernieuwbare) duur van drie jaar. Buiten dit geval rust er, overeenkomstig het decreet van 13 juli 1994 betreffende de hogescholen in de Vlaamse Gemeenschap, geen wettelijke verplichting op een hogeschool om een *commissaris* aan te stellen. Echter stipuleert artikel 233 van dit decreet wel dat de hogeschool haar boekhouding jaarlijks dient voor te leggen aan een *bedrijfsrevisor*.

Etablissement et dépôt des comptes annuels d'une régie communale autonome

Conformément à l'article L 1231-11 du Code de la démocratie locale *juncto* l'article 10, § 2 de la loi comptable du 17 juillet 1975, les critères légaux qui déterminent le mode d'établissement et de dépôt à la BNB des comptes annuels d'une régie communale autonome sont les mêmes que ceux applicables aux sociétés en vertu du Code des sociétés.

Engagements de pension et assurances de groupe

En cas de défaillance d'une entreprise d'assurance ou d'un fonds de pension, l'employeur est non seulement tenu de verser les capitaux et rentes dus à leur échéance, mais également de constituer des provisions pour la différence entre l'ensemble des engagements envers les bénéficiaires et les montants qui pourraient éventuellement encore être couverts par les entreprises d'assurance ou fonds de pension défaillants. Dans la pratique, l'estimation du montant d'une telle provision peut poser certains problèmes, mais le principe de la provision ne peut en aucun cas être remis en cause.

Mandat de commissaire dans le cadre d'une « fusion » d'une ASBL

Une fusion entre ASBL est impossible, contrairement à un apport d'universalité ou de branche d'activité. Les dispositions sur les fusions dans le Code des sociétés ne s'appliquent donc pas aux ASBL. L'ASBL effectuant l'apport sera dissoute et un ou plusieurs liquidateurs seront nommés par l'assemblée générale. Tant que l'ASBL possède la personnalité juridique, des comptes annuels doivent être établis et le mandat de commissaire se poursuivra jusqu'à l'écoulement du terme de trois ans.

Analyse de risques et détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit conformément aux International Standards on Auditing (ISA)

Les concepts de base de l'analyse de risques et de l'approche d'audit permettant de couvrir les risques identifiés n'ont pas subi de changement fondamental suite à l'introduction des normes ISA. Ces normes ont tout au plus détaillé ces concepts. Par conséquent, si l'approche d'audit d'un réviseur d'entreprises était conforme aux normes générales de révision, il ne devra pas y apporter d'importantes modifications afin de se conformer aux normes ISA. Dans tous les cas, le réviseur d'entreprises peut à tout moment faire appel à un *coach* ISA recommandé par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Durée du mandat d'un réviseur d'entreprises d'une haute école

Lorsqu'une haute école a la forme juridique d'une ASBL et qu'elle répond aux critères d'une très grande ASBL, tels que repris dans la loi du 27 juin 1921, un commissaire doit effectivement être nommé pour une durée fixe (renouvelable) de trois ans. En dehors de ce cas, les hautes écoles ne sont pas légalement obligées de nommer un *commissaire*, conformément au décret du 13 juillet 1994 relatif aux instituts supérieurs en Communauté flamande. Cependant, l'article 233 du décret prévoit que les hautes écoles doivent soumettre sur une base annuelle leur comptabilité à un *réviseur d'entreprises*.

Aanstelling van een bedrijfsrevisor door de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR)

De Voorzitter van het IBR kan worden verzocht om een bedrijfsrevisor als deskundige aan te stellen. Het verzoek dat aan de Voorzitter wordt gericht moet echter aan verschillende voorwaarden voldoen (identificatie van de betrokken vennootschap(pen) en vermelding of deze vennootschap(pen) al dan niet aan een revisorale controle wordt (worden) onderworpen, artikel(en) van de overeenkomst waarin staat (staan) dat een bedrijfsrevisor als expert wordt aangesteld, timing van de voormelde opdracht en bevestiging dat alle partijen akkoord gaan om de Voorzitter van het IBR te belasten met de aanstelling van een bedrijfsrevisor om de expertise uit te voeren).

Onafhankelijkheid van de commissaris en retroactieve vermindering van het gehanteerde uurtarief

De vermindering van de honoraria van de commissaris tot twee jaren terug (zelfs mits onderlinge instemming) is niet toelaatbaar want in strijd met artikel 23 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Désignation d'un réviseur d'entreprises par le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE)

Le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises peut être invité à désigner un réviseur d'entreprises comme expert. Toutefois, la demande adressée au Président doit remplir différentes conditions (identification de la ou des sociétés concernées et indication si cette ou ces sociétés sont soumises ou non à un contrôle révisoral, article(s) de la convention mentionnant qu'un réviseur d'entreprises est désigné comme expert, calendrier de la mission précitée et confirmation que toutes les parties conviennent de charger le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises de la désignation d'un réviseur d'entreprises pour effectuer l'expertise).

Indépendance du commissaire et diminution rétroactive du tarif horaire appliqué

La diminution des honoraires du commissaire jusqu'à deux ans en arrière (même en cas de consentement mutuel), n'est pas permis car contraire à l'article 23 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.



IBR-Berichten

Werkzaamheden van de Raad

Vergaderingen van 8 en 26 oktober 2012

Splitsing van de beroepsorden – De Raad heeft kennis genomen van de thans ter bespreking voorliggende werkhypothese tot splitsing van hoofdzakelijk de stage, met een aantal gevolgen voor het bijhouden van het openbaar register, met behoud evenwel van een (federale) eenheidsstructuur.

Invoering van de ISQC-1 in België – De Raad heeft beslist om een ontwerp van norm strekkende tot de verplichte toepassing van de *International Standard on Quality Control 1* (norm betreffende de organisatie van de interne kwaliteitsbeheersing binnen de kantoren) ter openbare raadpleging voor te leggen. Tegelijkertijd zal ook een begeleidingsplan inzake de invoering van de ISQC-1 ter raadpleging worden voorgelegd.

Toepassing van de ISA's in België – De Raad heeft beslist om het begeleidingsplan inzake de invoering van de ISA's aan te vullen. Naast het Handboek uitgewerkt op basis van het handboek van de IFAC zal het ICCI ook een pakket specifiek voor kleine ondernemingen, geïnspireerd op de Franse ervaring, ter beschikking stellen. Verder zal een mededeling worden opgesteld betreffende de lopende ontwikkelingen en deze die dienen te worden voorzien voor de invoering van de ISQC-1.

Vlaams Rekendecreet – De Raad heeft een ontwerp van bijkomende omzendbrief goedgekeurd naar aanleiding van de goedkeuring van het uitvoeringsbesluit van de Vlaamse Regering van 7 september 2012.

Kwaliteitscontrole en toezicht – Naar aanleiding van gedachtewisselingen met de KVI over de inachtneming van de tegensprekelijkheid van de debatten, heeft de Raad beslist om – hetgeen verder reikt dan wat door de KVI werd gevraagd – het tegensprekelijk karakter van het beslissingsproces in het kader van de kwaliteitscontroles te versterken. Te dien einde zal de Commissie Kwaliteitscontrole worden verzocht om aan de betrokken confraters kennis te geven van haar bevindingen op grond waarvan zij desgevallend aan de Raad zou voorstellen (met het oog op een beslissing van de KVI) om een tuchtverwijzing, een terechtwijzing, een aanbeveling, een vervroegde controle of kleine opmerkingen (de zogenaamde brief A+) op te leggen. Een soortgelijke procedure wordt ook overwogen binnen de Commissie van Toezicht.

Verder heeft de Raad een uiteenzetting gehoord van professor en advocaat François GLANSDORFF over de tuchtprocedure. Deze uiteenzetting handelde meer bepaald over de ontwikkelingen in de rechtspraak op het vlak van de rechten van de verdediging.

Info IRE

Travaux du Conseil

Réunions des 8 et 26 octobre 2012

Scission des ordres professionnels – Le Conseil a pris connaissance des hypothèses actuelles de travail en discussion, tendant à scinder essentiellement le stage, avec certaines conséquences sur la tenue du registre public, tout en conservant une structure (fédérale) unique.

Introduction de l'ISQC-1 en Belgique – Le Conseil a décidé de soumettre à consultation publique un projet de norme tendant à rendre obligatoire l'*International Standard on Quality Control* n° 1 (une norme concernant l'organisation du contrôle de qualité interne aux cabinets). Un plan d'accompagnement sera simultanément soumis à la consultation.

Application des normes ISA en Belgique – Le Conseil a décidé de compléter le plan d'accompagnement des normes ISA. Un « pack » petites entreprises, inspiré de l'expérience française, sera mis à disposition par l'ICCI, en plus du manuel développé sur la base du manuel de l'IFAC. Une communication sera faite sur les développements en cours, en conjonction d'ailleurs avec ceux à prévoir pour l'introduction de l'ISQC-1.

Décret flamand des comptes – Le Conseil a approuvé un projet de circulaire complémentaire à la suite de l'approbation de l'arrêté du Gouvernement flamand du 7 septembre 2012.

Contrôle de qualité et surveillance – À la suite d'échanges de vues avec la CRME sur le respect du débat contradictoire, le Conseil a décidé, au-delà de ce que la CRME demandait, de renforcer le caractère contradictoire du processus de conclusion des contrôles de qualité, en invitant la commission contrôle de qualité à soumettre aux confrères concernés ses constatations qui l'amèneraient le cas échéant à proposer au Conseil (en vue d'une décision de la CRME) un renvoi en discipline, un rappel à l'ordre, une recommandation, un contrôle rapproché ou des remarques mineures (lettre dite A+). Une procédure similaire est également poursuivie au sein de la Commission de surveillance.

Le Conseil a de plus entendu un exposé du professeur et avocat François GLANSDORFF portant sur la procédure disciplinaire. Les développements jurisprudentiels en matière de droits de défense y ont notamment été abordés.



Ontwerp van nieuw reglement betreffende de erkenning van revisoren door de NBB

– De Raad heeft kennis genomen van het ontwerp van de NBB met betrekking tot de revisoren die hun medewerking verlenen in het kader van de opdracht van de NBB om prudentieel toezicht uit te voeren op diverse financiële instellingen. De Raad is verheugd over het feit dat de voorwaarden voor de NBB-erkenning worden versoepeld (nadruk op kennisvereisten veel meer dan op een specifieke ervaring) maar vraagt evenwel dat de eventuele niet-hernieuwing van de erkenning na zes jaar nader wordt gemodificeerd.

Vergadering van 23 november 2012

Ontslag van de Secretaris-generaal – De Raad heeft tot zijn spijt akte genomen van het ontslag van Secretaris-generaal David SZAFRAN. Er werd geopteerd om extern en intern naar een opvolger te zoeken.

Voorstellen op wetgevend vlak – De Raad heeft een consensus bereikt omtrent verschillende voorstellen op wetgevend vlak gericht tot de Minister van Justitie, in het bijzonder inzake vzw's, ter uitvoering van zijn memorandum aan de regering. De Raad heeft bovendien zijn analyse van de Europese ontwikkelingen verder uitgewerkt (boekhoudrichtlijnen, auditrichtlijn en -verordening). Ten slotte heeft de Raad besloten om de IFAC erop te wijzen dat hij, met uitzondering van de mededelingen inzake antiwitwassen en antiterrorisme, geen voorstander is van een uitbreiding van de gevallen waarin de commissaris aangiftes dient te doen aan de overheid.

Normen, omzendbrieven en adviezen – Naar aanleiding van een openbare raadpleging heeft de Raad de tekst vastgelegd van twee Belgische normen, de ene bijkomend aan de ISA's (met inbegrip van het commissarisverslag) en de andere tot invoering van de ISAE's en ISRS in België. Deze normen zullen ter goedkeuring worden voorgelegd aan de openbare toezichthouders. De Raad heeft een advies goedgekeurd inzake de opvolging van een ontslagnemende commissaris. De Raad heeft overigens zijn belangstelling bevestigd in een "versnelde" goedkeuringsprocedure voor de normen en aanbevelingen, waardoor het gebruik van omzendbrieven kan worden gereduceerd, in de gevallen dat het gaat om minder belangrijke aangelegenheden of om simpele aanpassingen in het licht van de internationale ontwikkelingen.

Tabel interprofessionele relaties – In lijn met de verplichting om de netwerken en hun samenstelling op de website van het IBR aan te geven en te laten bekendmaken, heeft de Raad besloten om de bedrijfsrevisoren te ontheffen van de plicht om de tabel interprofessionele relaties in te vullen.

Studie over de specifieke opdracht van de bedrijfsrevisoren bij de sociale secretariaten voor werkgevers – In het licht van zijn bekommernis om de controle en de rapportering enigszins te homogeniseren, en aldus de misverstanden met de overheid te verminderen, heeft de Raad kennis genomen van een wetenschappelijke studie over de specifieke opdracht van de bedrijfsrevisoren bij de sociale secretariaten voor werkgevers. De Raad heeft besloten om deze studie mee te delen aan alle bedrijfsrevisoren die betrokken zijn bij de specifieke opdracht. Er zal aan deze revisoren gevraagd worden om hun bijzonder verslag tegen 30 juni 2013 voor te leggen.

Projet de nouveau règlement d'agrément de réviseurs par la BNB

– Le Conseil a pris connaissance du projet de la BNB concernant les réviseurs amenés à collaborer à la fonction prudentielle de la BNB à l'égard de diverses institutions financières. Le Conseil s'est réjoui de l'ouverture de l'accès à l'agrément (exigence avant tout de connaissances plutôt que d'expérience spécifiques), tout en demandant que le non-renouvellement éventuel de l'agrément après six ans soit davantage modalisé.

Réunion du 23 novembre 2012

Démission du secrétaire général – Le Conseil a pris acte, avec regret, de la démission du secrétaire général David SZAFRAN. Il a été décidé de procéder à un appel externe et interne en vue de sa succession.

Propositions législatives – Le Conseil s'est mis d'accord sur plusieurs suggestions législatives à la ministre de la Justice, principalement dans le domaine des ASBL, en exécution de son memorandum au gouvernement. Le Conseil a par ailleurs poursuivi son analyse des développements au niveau européen (directives comptables, directive et règlement audit). Enfin, le Conseil a décidé de manifester auprès de l'IFAC qu'il n'est pas favorable à une extension, au-delà des communications en matière d'anti-blanchiment et d'anti-terrorisme, des cas dans lesquels le commissaire devrait procéder à des dénonciations à l'autorité publique.

Normes, circulaires et avis – Après consultation publique, le Conseil a arrêté le texte de deux normes belges, l'une complémentaire aux ISAs (y compris le rapport du commissaire) et l'autre tendant à introduire les ISAE et ISRS en Belgique. Ces normes seront soumises pour approbation aux autorités de supervision publique. Le Conseil a approuvé un avis relatif à la succession d'un réviseur d'entreprises démissionnaire en tant que commissaire. Par ailleurs, le Conseil a confirmé son intérêt pour une procédure « accélérée » d'approbation de normes et de recommandations, évitant de recourir à des circulaires, lorsqu'il s'agit de questions mineures ou de simples mises à jour en fonction des évolutions internationales.

Tableau des relations interprofessionnelles – Compte tenu de l'obligation de déclarer et de faire publier sur le site de l'IRE les réseaux et leur composition, le Conseil a décidé de dispenser les réviseurs d'entreprises d'encore tenir le tableau des relations interprofessionnelles.

Etude sur la mission spécifique des réviseurs d'entreprises auprès des secrétariats sociaux d'employeurs

– En vue d'homogénéiser quelque peu l'approche de la profession en la matière, et dès lors de réduire les malentendus avec l'autorité publique, le Conseil a pris connaissance d'une étude scientifique sur la mission spécifique des réviseurs d'entreprises auprès des secrétariats sociaux d'employeurs. Le Conseil a décidé de communiquer cette étude à tous les réviseurs concernés par la mission spécifique. Il leur sera demandé de communiquer par ailleurs leur rapport particulier pour le 30 juin 2013.



Benoeming – De Raad heeft Confrater J. SMITS benoemd tot lid van de Commissie Kwaliteitscontrole.

Vergadering van 21 december 2012

Wetgevende ontwikkelingen – De Raad heeft kennis genomen van de stand van zaken van de besprekingen in het Europees Parlement over de door de Commissie voorgestelde audithervorming. Hij betreurt de stemming in Nederland over een wet die niet alleen het verlenen van alle niet-auditdiensten door de externe auditor van organisaties van openbaar belang verbiedt, maar ook vanaf 1 januari 2016 de externe rotatie van deze auditor oplegt na een mandaat van acht jaar. Hij juicht toe dat de Belgische wetgever overweegt om een beroep te doen op de diensten van bedrijfsrevisoren en accountants in het kader van bepaalde tegemoetkomingen van het Fonds voor sluiting van ondernemingen.

Normen, omzendbrieven en adviezen – De Raad heeft gevraagd om de opportuniteit van een wijziging van de algemene controle-normen te onderzoeken met het oog op een versoepeld gebruik van de toelichtende paragrafen zonder dat daarvoor de overgang naar de ISA's verder wordt afgewacht. De Raad heeft een ontwerp van omzendbrief goedgekeurd ter bevestiging van zijn vorige richtlijnen inzake het college van commissarissen; deze omzendbrief zal worden verspreid wanneer de bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's zal zijn goedgekeurd door de publieke toezichthouders. In het kader van de voorstellen Barnier wordt in herinnering gebracht dat de Raad van oordeel is dat het college van commissarissen, zoals thans toegelaten in ons land, geen principiële belemmering kent en, overeenkomstig het subsidiariteitsbeginsel, kan blijven worden opgericht binnen de entiteiten die hierin een toegevoegde waarde zien. De Raad heeft ook een advies goedgekeurd over de noodzaak om de constitutieve inbreng bij een kapitaalverhoging te vergoeden met de uitgifte van nieuwe aandelen of deelbewijzen. Voor wat de overgang naar de ISA's betreft, heeft de Raad kennis genomen van de stand van zaken van de aanpassing aan de Belgische context van het "pack kleine ondernemingen" zoals ontwikkeld door de *Compagnie nationale des commissaires aux comptes* (Frankrijk). Dit pack zal aan de confraters worden voorgesteld op de algemene vergadering.

Kwaliteitscontrole – De Raad heeft de Commissie Kwaliteitscontrole gevraagd om na te denken over een mogelijke verbetering van de kwaliteitscontroles die betrekking hebben op systemische financiële instellingen.

Ontwerpbegroting 2013 – De Raad heeft de ontwerpbegroting vastgelegd die aan de algemene vergadering zal worden voorgelegd. De bijdragen zullen niet worden gewijzigd behoudens aanpassing van de vaste bijdragen aan de inflatie.

Individuele dossiers – De Raad heeft beslist om een bedrijfsrevisor niet uit het openbaar register te schrappen niettegenstaande het feit dat hij tot een gevangenisstraf van vier maanden met uitstel werd veroordeeld wegens valsheid in geschrifte. Deze beslissing werd meer bepaald genomen na een onderzoek van aanvullende informatie die aan de Raad ter kennis werd gebracht. In een ander dossier heeft het Hof van Cassatie een beslissing van de Commissie van Beroep nietig verklaard op grond van het feit dat de beslissing onwettig werd gewezen achter gesloten deuren.

Deze berichten vormen niet de notulen van de beslissingen van de Raad. Enkel de notulen, zoals die worden goedgekeurd door de Raad, gelden als dusdanig.

Nomination – Le Conseil a nommé le Confrère J. SMITS membre de la commission contrôle de qualité.

Réunion du 21 décembre 2012

Développements législatifs – Le Conseil a pris acte de l'état des discussions au Parlement européen concernant la réforme de l'audit proposée par la Commission. Il a déploré le vote aux Pays-Bas d'une loi interdisant la fourniture de tout service non-audit par l'auditeur externe des entités d'intérêt public, ainsi qu'imposant le 1^{er} janvier 2016 une rotation externe de cet auditeur après huit ans. Il s'est réjoui que le législateur belge envisage de recourir aux services des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables dans le cadre de certaines interventions du Fonds de fermeture des entreprises.

Normes, circulaires et avis – Le Conseil a demandé d'étudier une modification des normes générales de révision en vue de permettre, sans attendre le passage aux ISAs, une utilisation plus souple des paragraphes explicatifs. Le Conseil a approuvé un projet de circulaire confirmant sa guidance antérieure en matière de collège de commissaires; cette circulaire sera diffusée lorsque la norme complémentaire aux ISAs aura été approuvée par les autorités de supervision publique. Pour rappel, dans le cadre des propositions Barnier, le Conseil estime que le collège de commissaires, tel qu'actuellement permis dans notre pays, ne rencontre pas d'obstacle de principe et, conformément au principe de subsidiarité, peut continuer à être constitué au sein des entités qui y voient une valeur ajoutée. Le Conseil a également approuvé un avis relatif à la nécessité de rémunérer les apports constitutifs d'une augmentation de capital par l'émission de nouvelles actions ou parts. Concernant le passage aux ISAs, le Conseil a pris connaissance de l'état de l'adaptation au contexte belge du « pack petites entreprises » mis au point par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes français; une présentation aux confrères aura lieu lors de l'assemblée générale.

Contrôle de qualité – Le Conseil a invité la commission contrôle de qualité à réfléchir à de possibles améliorations des contrôles de qualité portant sur des institutions financières systémiques.

Projet de budget 2013 – Le Conseil a arrêté le projet de budget à soumettre à l'assemblée générale. Les cotisations demeureront inchangées, sauf adaptation des parties fixes à l'inflation.

Dossiers individuels – Le Conseil a décidé de ne pas retirer un réviseur d'entreprises du registre public nonobstant le fait qu'il ait été condamné à quatre mois de prison avec sursis pour faux en écriture. Cette décision a notamment été prise après une analyse d'informations complémentaires portées à la connaissance du Conseil. Dans un autre dossier, la Cour de cassation a annulé une décision de la Commission d'appel au motif qu'elle avait été illégalement prononcée à huis clos.

Ces communiqués ne valent pas procès-verbal des décisions du conseil. Seul le procès-verbal, lorsqu'il sera approuvé par le Conseil, fait foi.



Mededelingen, omzendbrieven en adviezen gericht aan de bedrijfsrevisoren

In november 2012 werden aan de bedrijfsrevisoren, in voorkomend geval per e-mail, hiernavolgende **mededelingen, omzendbrieven en adviezen** gericht die ook op de website van het Instituut kunnen worden geconsulteerd onder het hoofdstuk "Documentatie" en eveneens kunnen worden gedownload:

Mededelingen

Mededeling 2012/17: Voorbereiding op de invoering van ISQC 1.

Mededeling 2012/18: Openbare raadpleging over het ontwerp van norm inzake de toepassing van ISQC 1 in België (termijn: 28 januari 2013).

Omsendbrieven

Omsendbrief 2012/09: Gepastheid van de erelonen voor de wettelijke controle van jaarrekeningen – onmiddellijke mandaatmelding – herinnering.

Omsendbrief 2012/10: Vlaams Rekendecreet – uitvoeringsbesluit van de Vlaamse regering van 7 september 2012 inzake controle en *single audit* – referentiekaders van uitgebreide opdracht van de bedrijfsrevisor – timing.

Wijzigingen in het register oktober - december 2012

Bedrijfsrevisoren natuurlijke personen

Inschrijving in het register op voorlegging van het uittreksel van het proces-verbaal van de eedaflegging – art. 5 van de wet van 22 juli 1953 en art. 2 van het erkenningsreglement:

CLAESEN Koen (A02389), CORDONNIER Vanessa (A02391), DEWOLF Christophe (A02395), EL BOUDAATI Abdellatif (A02388), GISTELINCK Cedric (A02384), MPASINAS Valérie (A02385), NOLF Stéphane (A02392), OSTYN Jurgen (A02387), RENS Tim (A02383), VAN ACKER Tineke (A02390), VAN DEN MAEGDENBERGH Miet (A02393), VAN WONTERGHEM Eva (A02394)

Ontslagnemingen – art. 17 van het erkenningsreglement:

BERGER Pierre P. (A00557), BRECX Dirk (A01010), CAYTAN Johnny (A00847), DAEMS Christoph (A02013), DE KEULENAER Ludo (A00860), HOF Gerard (A00718), JOOS Chantal (A01270), JOURDE Ronald (A01427), PREUD'HOMME André (A01176), VAN DEN BRANDEN Erik (A01795), VERBEURGT Thierry (A01104)

Communications, circulaires et avis adressées aux réviseurs d'entreprises

Les **communications, circulaires et avis** suivants, qui peuvent également être consultés et téléchargés sous la rubrique « Documentation » du site internet de l'Institut, ont été adressés aux réviseurs d'entreprises durant le mois de novembre 2012, le cas échéant par courriel :

Communications

Communication 2012/17 : Préparation à la mise en œuvre de la norme ISQC 1.

Communication 2012/18 : Consultation publique sur le projet de norme relative à l'application de la norme ISQC 1 en Belgique (délai : 28 janvier 2013).

Circulaires

Circulaire 2012/09 : Caractère approprié des honoraires pour le contrôle légal des comptes annuels – déclaration immédiate des mandats – rappel.

Circulaire 2012/10 : Décret flamand des comptes – arrêté d'exécution du Gouvernement flamand du 7 septembre 2012 relatif au contrôle et à l'audit unique (single audit) – cadres référentiels pour la mission étendue du réviseur d'entreprises – calendrier

Modifications apportées au registre octobre - décembre 2012

Réviseurs d'entreprises personnes physiques

Inscription au registre sur présentation de l'extrait du procès-verbal de la prestation de serment – art. 5 de la loi du 22 juillet 1953 et art. 2 du règlement d'agrément :

CLAESEN Koen (A02389), CORDONNIER Vanessa (A02391), DEWOLF Christophe (A02395), EL BOUDAATI Abdellatif (A02388), GISTELINCK Cedric (A02384), MPASINAS Valérie (A02385), NOLF Stéphane (A02392), OSTYN Jurgen (A02387), RENS Tim (A02383), VAN ACKER Tineke (A02390), VAN DEN MAEGDENBERGH Miet (A02393), VAN WONTERGHEM Eva (A02394)

Démissions – art. 17 du règlement d'agrément :

BERGER Pierre P. (A00557), BRECX Dirk (A01010), CAYTAN Johnny (A00847), DAEMS Christoph (A02013), DE KEULENAER Ludo (A00860), HOF Gerard (A00718), JOOS Chantal (A01270), JOURDE Ronald (A01427), PREUD'HOMME André (A01176), VAN DEN BRANDEN Erik (A01795), VERBEURGT Thierry (A01104)



Titel van erebedrijfsrevisor – art. 11, § 2 van de wet van 22 juli 1953 en art. 4, § 1 huishoudelijk reglement:

BERGER Pierre P. (A00557), BRECX Dirk (A01010), CAYTAN Johny (A00847), DELBROUCK Michel (A00738), HOF Gerard (A00718), VAN STEENVOORT Marc (A01159)

Bedrijfsrevisoren die zich tijdelijk verhinderd verklaarden om revisorale opdrachten uit te voeren overeenkomstig art. 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953:

AELVOET Pascal (A01472), DEJONGHE Tom (A02349), DELPORTE Griet (A01696), LACHMAN Daphné (A02181), PEIRCE Robert (A00807), SCHOLLIERS Kathy (A02283), SPILEERS Diane (A00933), WOUTERS Elke (A02292)

Bedrijfsrevisoren die verklaarden niet langer verhinderd te zijn om revisorale opdrachten uit te voeren:

VAN EETVELDE Fanny (A02236)

Bedrijfsrevisoren die geen revisorale opdrachten wensen uit te voeren of kunnen uitvoeren omwille van andere wettelijke redenen overeenkomstig art. 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953:

DE POORTERE Marc (A00475), VANDERHAEGEN Jean (A00970)

Intrekking van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor na een terechtwijzing – artikel 37 van de wet van 22 juli 1953:

PIRENNE Joseph (A00472)

Schrapping uit het register – art. 73, § 1, e. van de wet van 22 juli 1953

DE NUL Roger (A01412)

Bedrijfsrevisorenkantoren

Inschrijvingen – art. 6 van de wet van 22 juli 1953 en art. 3 van het erkenningsreglement:

B00824 - Comm. V Bart Palmans Bedrijfsrevisor
B00825 - BVBA Paul Eelen
B00826 - Comm. V Kenneth Vermeire
B00827 - Maatschap DDD & Co, bedrijfsrevisoren
B00828 - BVBA ALLEGRISSIMO BEDRIJFSREVISOREN
B00829 - BVBA D. ENGELLEN, BEDRIJFSREVISOR
B00830 - BVBA Marleen Defoer

Ontslagnemingen – art. 17 van het erkenningsreglement:

B00018 - BVBA LUYTEN, MEYNENDONCKX & Partners-Bedrijfsrevisoren
B00110 - BVBA CLEPPE, KEUNEN & Partners
B00223 - BVBA LUDO DE KEULENAER
B00229 - SCRL HOSTE, ROUSSELLE & ASSOCIES
B00239 - BVBA Chantal JOOS, Bedrijfsrevisor/Revisieur d'entreprises
B00266 - BVBA Inge BOETS

Titre honorifique – art. 11, § 2, de la loi du 22 juillet 1953 et art. 4, § 1er du règlement d'ordre intérieur :

BERGER Pierre P. (A00557), BRECX Dirk (A01010), CAYTAN Johny (A00847), DELBROUCK Michel (A00738), HOF Gerard (A00718), VAN STEENVOORT Marc (A01159)

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 :

AELVOET Pascal (A01472), DEJONGHE Tom (A02349), DELPORTE Griet (A01696), LACHMAN Daphné (A02181), PEIRCE Robert (A00807), SCHOLLIERS Kathy (A02283), SPILEERS Diane (A00933), WOUTERS Elke (A02292)

Réviseurs d'entreprises qui ont déclaré ne plus être empêchés d'exercer des missions de révision :

VAN EETVELDE Fanny (A02236)

Réviseurs d'entreprises qui ne souhaitent pas ou ne peuvent pas exercer des missions révisorales pour d'autres raisons que celles visées à l'art. 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 :

DE POORTERE Marc (A00475), VANDERHAEGEN Jean (A00970)

Retirer en sa qualité de réviseur d'entreprises après le rappel à l'ordre – article 37 de la loi du 22 juillet 1953 :

PIRENNE Joseph (A00472)

Radiation du registre – art. 73, § 1, e. de la loi du 22 juillet 1953 :

DE NUL Roger (A01412)

Cabinets de révision

Inscriptions – art. 6 de la loi du 22 juillet 1953 et art. 3 du règlement d'agrément :

B00824 - Comm. V Bart Palmans Bedrijfsrevisor
B00825 - BVBA Paul Eelen
B00826 - Comm. V Kenneth Vermeire
B00827 - Maatschap DDD & Co, bedrijfsrevisoren
B00828 - BVBA ALLEGRISSIMO BEDRIJFSREVISOREN
B00829 - BVBA D. ENGELLEN, BEDRIJFSREVISOR
B00830 - BVBA Marleen Defoer

Démissions – art. 17 du règlement d'agrément :

B00018 - BVBA LUYTEN, MEYNENDONCKX & Partners-Bedrijfsrevisoren
B00110 - BVBA CLEPPE, KEUNEN & Partners
B00223 - BVBA LUDO DE KEULENAER
B00229 - SCRL HOSTE, ROUSSELLE & ASSOCIES
B00239 - BVBA Chantal JOOS, Bedrijfsrevisor/Revisieur d'entreprises
B00266 - BVBA Inge BOETS



B00285 - BVBA Pierre Berger
B00392 - SCRL BDO DFSA Réviseurs d'Entreprises -
Bedrijfsrevisoren
B00435 - BVBA DIRK BRECX
B00545 - BVBA JEAN VANDERHAEGEN
B00688 - Comm. V BERGER & Co.

IBR-Evenementen

1 oktober 2012 – Regionale ontmoeting Luik

Voorzitter M. DE WOLF, Ondervoorzitter D. KROES, confraters V. ETIENNE, T. DUPONT, R. VERMOESEN en F. FANK, Secretaris-generaal D. SZAFRAN en Adjunct-Secretaris-generaal I. MEUNIER hebben deelgenomen aan de regionale ontmoeting te Luik. Deze ontmoeting in een sympathiek kader in Tilff bood talrijke bedrijfsrevisoren de mogelijkheid om hun ervaringen uit te wisselen over de volgende onderwerpen: kwaliteitscontrole; ontwerpnormen voorgelegd ter openbare raadpleging en splitsing van de deontologische orden.

2 oktober 2012 – Vergadering met de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven – openbare raadpleging

Voorzitter M. DE WOLF, Ondervoorzitter D. KROES, Secretaris-generaal D. SZAFRAN en mevrouw I. VANBEVEREN, IBR-Adviseur, hebben vragen beantwoord van de leden van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven (CRB) in verband met de openbare raadpleging door het IBR over het ontwerp van bijkomende Belgische norm bij de van toepassing zijnde ISA's en het ontwerp van norm inzake de ISAE en ISRS.

3 oktober 2012 – Algemene vergadering FIDEF – Parijs

De heer M. DE WOLF, uittreidend Voorzitter van de FIDEF en Voorzitter van het IBR, heeft op 3 oktober 2012 de algemene vergadering van de FIDEF voorgezeten in de gebouwen van de *Ordre des experts-comptables* (Frankrijk) te Parijs.

B. VANDERSTICHELEN, Ondervoorzitter van het IAB, en D. SZAFRAN, Secretaris-generaal van het IBR, hebben hierop respectievelijk het IAB en het IBR vertegenwoordigd. De algemene vergadering heeft een wijziging aan de statuten aangenomen met het oog op de aanstelling van de Ondervoorzitter van de FIDEF twee jaar vóór de overname van het voorzitterschap (in plaats van één jaar). De heer Siaka TRAORE (Burkina Faso) werd door de algemene vergadering verkozen tot nieuwe Voorzitter voor een mandaat van twee jaar, en de heer B. VANDERSTICHELEN, Ondervoorzitter van het IAB, als één van de nieuwe bestuurders namens het IBR en het IAB.

De vertegenwoordiger van de Voorzitter van de *Organisation internationale de la francophonie*, de voormalige president van Senegal Abou DIOUF (internationale organisatie van Franssprekende landen) heeft gewezen op de oprichting van een Franstalige bankvereniging, waarvan Febelfin lid is.

B00285 - BVBA Pierre Berger
B00392 - SCRL BDO DFSA Réviseurs d'Entreprises -
Bedrijfsrevisoren
B00435 - BVBA DIRK BRECX
B00545 - BVBA JEAN VANDERHAEGEN
B00688 - Comm. V BERGER & Co.

Evénements IRE

1^{er} octobre 2012 – Rencontre régionale Liège

Le Président M. DE WOLF, le Vice-Président D. KROES, les confrères V. ETIENNE, T. DUPONT, R. VERMOESEN, F. FANK, le Secrétaire général D. SZAFRAN ainsi que la Secrétaire générale adjointe I. MEUNIER ont participé à la rencontre régionale à Liège. Rencontre dans un cadre charmant à Tilff et durant laquelle de nombreux réviseurs ont pu échanger leur point de vue sur les sujets suivants : contrôle de qualité ; projets de normes soumis à consultation publique et scission des ordres déontologiques.

2 octobre 2012 – Réunion avec le Conseil central de l'Economie – consultation publique

Le Président M. DE WOLF, le Vice-Président D. KROES, le Secrétaire général D. SZAFRAN et Madame I. VANBEVEREN, Conseillère IRE, ont répondu aux questions des membres du Conseil central de l'Economie dans le cadre de la consultation publique par l'IRE sur le projet de norme complémentaire aux normes ISA et le projet de norme ISAE/ISRS.

3 octobre 2012 – Assemblée générale FIDEF – Paris

Monsieur M. DE WOLF, Président sortant de la FIDEF et Président de l'IRE, a présidé l'assemblée générale de la FIDEF le 3 octobre 2012 dans les locaux de l'Ordre des experts-comptables à Paris.

Le Vice-Président de l'IEC B. VANDERSTICHELEN et le Secrétaire général de l'IRE D. SZAFRAN y ont représenté respectivement l'IEC et l'IRE. L'assemblée générale a adopté une modification des statuts prévoyant que le Vice-Président de la FIDEF est désigné deux ans avant l'accession à la présidence plutôt qu'un an avant cette date. L'assemblée générale a élu M. Siaka TRAORE (Burkina Faso) en qualité de Président pour deux ans ainsi que d'autres administrateurs, dont B. VANDERSTICHELEN, Vice-Président de l'IEC au nom de l'IRE et de l'IEC.

Le représentant du Président de l'Organisation internationale de la francophonie, l'ancien président du Sénégal Abou DIOUF a évoqué la création d'une association bancaire francophone, dont Febelfin est membre.



In haar jaarlijks activiteitenverslag vestigt de FIDEF meer bepaald de aandacht op haar optreden ten behoeve van de erkenning van de culturele diversiteit op het gebied van financiële verslaggeving en audit, alsook op de opvolging van het door haar in Boekarest georganiseerd congres inzake de aanvankelijke en voortgezette opleiding en de samenwerking met de universiteiten.

De raad van bestuur van de FIDEF, bijeengekomen in de marge van de algemene vergadering, heeft confrater M. DE WOLF, Voorzitter van het IBR, benoemd tot Erevoorzitter van de FIDEF.

3 oktober 2012 – Platform Diversiteit (in de marge van het congres van de Franse Orde) – Parijs

Voorzitter M. DE WOLF, Ondervoorzitter D. KROES, Secretaris-generaal D. SZAFRAN, de heer P. VAN GEYT en mevrouw A. CAUWE, Attaché IBR, hebben deelgenomen aan de lancering van het platform voor de culturele diversiteit op het gebied van financiële verslaggeving, audit en financiën. Dit evenement vond plaats onder leiding van de FIDEF en met de steun van meer bepaald de Hoge Raad van de Orde van Accountants, die toen zijn congres hield.

Het coördinatiecomité van het platform telt nu al een Engels-, Frans-, Arabisch-, Russisch- en Spaanssprekende vertegenwoordiging. Het voorlopig voorzitterschap wordt waargenomen door confrater M. DE WOLF, Voorzitter van het IBR.

11 oktober 2012 – Regionale ontmoeting Antwerpen

Voorzitter M. DE WOLF, Ondervoorzitter D. KROES en Secretaris-generaal D. SZAFRAN hebben deelgenomen aan de regionale avondontmoeting te Antwerpen op 11 oktober 2012.

Volgende drie discussieonderwerpen werden besproken: het commissarisverslag in de toekomst (onder meer in functie van de bijkomende norm bij de ISA's); de kwaliteitscontrole en de ontwikkeling van de structuren van het IBR ingevolge het regeerakkoord.

Dans son rapport annuel d'activité, la FIDEF met notamment en exergue son action en faveur de la reconnaissance de la diversité culturelle dans les matières de la comptabilité et de l'audit, ainsi que le suivi à assurer aux assises qu'elle a organisées à Bucarest, en matière de formation initiale, de formation continue et de coopération avec les universités.

Le Conseil d'administration de la FIDEF, réuni en marge de l'assemblée générale, a nommé le Président de l'IRE, le confrère M. DE WOLF, président d'honneur de la FIDEF.

3 octobre 2012 – Plateforme diversité (en marge du congres de l'Ordre français) – Paris

Le Président M. DE WOLF, le Vice-Président D. KROES, le Secrétaire général D. SZAFRAN, Monsieur P. VAN GEYT et Madame A. CAUWE, Attachée IRE, ont participé au lancement de la plateforme pour la diversité culturelle dans les domaines de la comptabilité, de l'audit et de la finance, initiée sous l'égide de la FIDEF et avec le soutien notamment du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables, qui tenait son congrès ces jours-là.

Le Comité de coordination de la plateforme comprend d'ores et déjà une représentation anglophone, francophone, arabophone, russophone et hispanophone. La présidence provisoire est assumée par le Président de l'IRE, le confrère M. DE WOLF.

11 octobre 2012 – Rencontre régionale Anvers

Le Président M. DE WOLF, le Vice-Président D. KROES et le Secrétaire général D. SZAFRAN ont participé à la rencontre régionale tenue à Anvers le 11 octobre 2012.

Les trois sujets suivants ont été discutés : l'évolution future du rapport du commissaire (entre autres en fonction de la norme complémentaire aux normes ISA) ; le contrôle de qualité et le développement des structures de l'IRE en application de l'accord gouvernemental.



12 oktober 2012 – Gemeenschappelijke studiedag met de rechtbanken van koophandel en de balies, getiteld “Rechtbanken, balies en bedrijfsrevisoraat: actualiteit inzake hun samenwerking en actualiteiten ondernemingsrecht”

Voorzitter M. DE WOLF, Ondervoorzitter D. KRÖES, confraters L. ACKE, E. MATHAY en T. DUPONT, alsook Secretaris-generaal D. SZAFRAN en E. VANDERSTAPPEN, Algemeen afgevaardigde van het ICCI, hebben deelgenomen aan de studiedag van 12 oktober 2012, georganiseerd door het IBR in samenwerking met de consulaire rechters en de balies.

De studiedag handelde over zes actuele thema's: gerechtelijk deskundigenonderzoek, bemiddeling, continuïteit van de ondernemingen, gerechtsmandatarissen en -bestuurders, beroepsgeheim, deontologie en antiwitwassen en internationalisering van het normatief kader. Deze werden in het kader van een multidisciplinaire workshop geanimeerd door bedrijfsrevisoren (Herman VAN IMPE, Eric MATHAY, Gérard DELVAUX, Thierry VAN LOOKE, Thierry DUPONT en Lieven ACKE), een rechter en een advocaat. Een publicatie met de bijdragen van de 18 sprekers werd op de dag van het evenement zelf uitgedeeld aan de deelnemers. De publicatie werd ook, samen met een lijst van de actieve bedrijfsrevisoren, verzonden naar alle beroepsrechters bij de rechtbanken van koophandel en dit met het oog op een meer frequente benoeming van bedrijfsrevisoren in semigerechtelijke functies.

Tijdens de studiedag heeft Voorzitter M. DE WOLF de aandacht gevestigd op het belang van de continuïteit van de samenwerking tussen de institutionele en juridische economische actoren: “creativiteit en pragmatische ingesteldheid”. In dit verband heeft hij een aantal gemeenschappelijke voorstellen geformuleerd in naam van de voorzitters van de Orde van Vlaamse Balies (OVb), de *Ordre des Barreaux francophones et germanophone* (OBFG), de Unie der Rechters in Handelszaken van België (URHB) en het IBR en dit ter attentie van de minister van Justitie. De kabinetsdirecteur van de minister, Procureur Jan POELS, heeft positief op deze voorstellen gereageerd.

12 octobre 2012 – Journée d'études commune avec les tribunaux de commerce et les barreaux « Tribunaux, barreaux et révisorat d'entreprises : actualité de leur collaboration et actualités en droit des affaires »

Le Président M. DE WOLF, le Vice-Président D. KRÖES, les confrères L. ACKE, E. MATHAY et T. DUPONT, ainsi que le Secrétaire général D. SZAFRAN et le Délégué général de l'ICCI E. VANDERSTAPPEN ont participé à la journée d'études du 12 octobre 2012 co-organisée par l'IRE avec les juges consulaires et les barreaux.

La journée se déroulait autour de six thèmes (expertise judiciaire ; médiation ; continuité des entreprises ; mandataire de justice ; secret professionnel, déontologie et anti-blanchiment ; internationalisation du cadre normatif), animés à chaque fois par des réviseurs d'entreprises (Herman VAN IMPE, Eric MATHAY, Gérard DELVAUX, Thierry VAN LOOKE, Thierry DUPONT et Lieven ACKE), un juge et un avocat. Un livre reprenant les contributions des 18 intervenants a été distribué aux participants le jour-même de l'événement. Il a également été diffusé auprès de tous les juges professionnels des tribunaux de commerce, ainsi que la liste des réviseurs d'entreprises actifs, dans l'optique d'en voir plus souvent nommés dans des fonctions para-judiciaires.

Lors de la journée d'études, le Président M. DE WOLF a souligné la continuité dans la collaboration des acteurs de la vie économique institutionnelle et juridique : « imagination et pragmatisme ». Il a présenté quelques suggestions communes des présidents de l'*Orde van Vlaamse Balies* (OVb), de l'*Ordre des Barreaux francophones et germanophone* (OBFG), de l'*Union des Juges Consulaires de Belgique* (UJCB) et de l'IRE à l'attention de la ministre de la justice. Le Directeur de cabinet de la ministre, le procureur Jan POELS, a répondu positivement à ces suggestions.





16 oktober 2012 – Regionale ontmoeting Bazel

Voorzitter M. DE WOLF, Ondervoorzitter D. KROES, confraters L. ACKE, M. VAN DOOREN, P. VAN IMPE, T. MEULEMAN, L. DE PUYSELEYR en I. SAEYS, de Secretaris-generaal en de Adjunct-Secretaris-generaal hebben deelgenomen aan de regionale ontmoeting van Oost-Vlaanderen te Bazel op 16 oktober 2012.

Volgende drie discussieonderwerpen werden besproken: ontwerpnormen; interne kwaliteitscontrole en splitsing.

17 oktober 2012 – Informatiesessie ISA's, ISQC 1 en SMP

Voorzitter M. DE WOLF, confrater I. SAEYS, Voorzitter van de IBR-Commissie SME/SMP en lid van het SME/SMP Committee van de IFAC, alsook Secretaris-generaal D. SZAFRAN hebben op 17 oktober 2012 deelgenomen aan de informatiesessie betreffende de ISA's, de ISQC 1 en SMP waarop de Voorzitter van het SME/SMP Committee van de IFAC, G. ATTOLINI, het woord heeft genomen. Deze informatiesessie beoogde vooral de nadruk te leggen op de praktische hulpmiddelen die de IFAC en het ICCI ter beschikking stellen van de kleine en middelgrote kantoren.

16 octobre 2012 – Rencontre régionale Bazel

Le Président M. DE WOLF, le Vice-Président D. KROES, les confrères L. ACKE, M. VAN DOOREN, P. VAN IMPE, T. MEULEMAN, L. DE PUYSELEYR et la consœur I. SAEYS, le Secrétaire général et la Secrétaire générale adjointe ont participé à la rencontre régionale de Flandre orientale tenue à Bazel le 16 octobre 2012.

Les trois sujets suivants ont été discutés : projet de nouvelles normes ; contrôle de qualité interne et scission des instituts.

17 octobre 2012 – Session d'information ISA – ISQC 1 et SMP

Le Président M. DE WOLF, la Présidente de la Commission SME/SMP de l'IRE et membre du Comité SME/SMP de l'IFAC, la consœur I. SAEYS, et le Secrétaire général D. SZAFRAN ont participé à la session d'information concernant les ISA, ISQC 1 et SMP le 17 octobre 2012, lors de laquelle le Président du Comité SME/SMP de l'IFAC, G. ATTOLINI, a pris la parole. Il s'agissait surtout de mettre en lumière les outils pratiques mis à disposition par l'IFAC et l'ICCI pour les petits et moyens cabinets.



De heer ATTOLINI en Mevrouw SAEYS

25 oktober 2012 – Ontmoeting met de heer Bruno TOBBACK, Voorzitter SP.A

De Secretaris-generaal D. SZAFRAN heeft de heer B. TOBBACK, Partijvoorzitter van de SP.A, ontmoet. Werden aangekaart: de Europese ontwikkelingen en de vraag omtrent de splitsing van het IBR.

30 oktober tot 2 november 2012 – Verenigde Naties (VN) – jaarlijkse zitting

Secretaris-generaal D. SZAFRAN die jaarlijks – in de hoedanigheid van hoofd van de Belgische delegatie – deelneemt aan de zitting van de VN omtrent financiële verslaggeving en audit, werd gevraagd om het ondervoorzitterschap waar te nemen als verslaggever van de 29^{ste} jaarlijkse zitting die plaats vond van

Monsieur ATTOLINI et Madame SAEYS

25 octobre 2012 – Rencontre avec Monsieur Bruno TOBBACK, Président du SP.A

Le Secrétaire général D. SZAFRAN a rencontré Monsieur B. TOBBACK, président de parti du SP.A ont été évoqués les développements européens et la question de la scission de l'IRE.

30 octobre au 2 novembre 2012 – Organisation des Nations-Unies (ONU) – rencontre annuelle

Le Secrétaire général D. SZAFRAN, qui participe à la session en matière comptable et d'audit auprès de l'ONU annuellement en qualité de chef de la délégation belge, a été invité à assumer la vice-présidence en qualité de rapporteur de la 29^{ème} session



30 oktober tot 2 november 2012 in aanwezigheid van ongeveer 150 regeringsdelegaties. In dit kader heeft hij het standpunt van het IBR inzake de ontwikkeling van de boekhouding en de audit in de overheidssector in herinnering gebracht.

6 november 2012 – Persconferentie: “De rol van de bedrijfsrevisor in bedrijven die niet verplicht zijn een bedrijfsrevisor aan te stellen” – Brussel

Naar aanleiding van de publicatie van een studie van het ICCI, getiteld “De rol van de bedrijfsrevisor in bedrijven die niet verplicht zijn een bedrijfsrevisor aan te stellen”, organiseerde het IBR op dinsdag 6 november 2012 een persconferentie in zijn lokalen. Het boek werd in aanwezigheid van de coördinator van de studie, Prof. Dr. Gerrit SARENS van de UCL, voorgesteld.

6 november 2012 – IMF

De Voorzitter, M. DE WOLF, de Ondervoorzitter, D. KROES, en de Secretaris-generaal, D. SZAFRAN, hadden een ontmoeting met een delegatie van het Internationaal Monetair Fonds (IMF) aangaande de “*Relationship with NBB and FSMA, role of auditors in supervision, views on common issues in banks, insurers and intermediaries*”.

6 november 2012 – Regionale avondontmoeting – Brussel

De Voorzitter, M. DE WOLF, de Ondervoorzitter, D. KROES, de confraters T. DUPONT, P. VAN IMPE, P. LELEU, E. MATHAY en I. SAEYS, de Secretaris-generaal, D. SZAFRAN, en de Adjunct-Secretaris-generaal, I. MEUNIER, hebben deelgenomen aan de regionale avondontmoeting in Brussel, waar de volgende thema's werden besproken: kwaliteitscontrole; ontwerp-normen voorgelegd ter openbare raadpleging en splitsing van de deontologische ordes.

8 november 2012 – Ontmoeting met de Nationale Bank van België (NBB)

De Voorzitter, de Ondervoorzitter, de Voorzitter van de Commissie Kwaliteitscontrole, de Voorzitter van de Commissie Toezicht, de Secretaris-generaal en de Adjunct-Secretaris-generaal hadden een vergadering met de vertegenwoordigers van de NBB, de heren M. DEWATRIPONT en M. PICKEUR, omtrent de resultaten van de kwaliteitscontrole en toezicht m.b.t. organisaties van openbaar belang (met specifieke aandacht voor financiële instellingen).

12 november 2012 – Brief van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven aan Minister J. VANDE LANOTTE

Op 12 november richtte de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven een brief aan de Vice-Eerste Minister en Minister van Economie, Consumenten en Noordzee, J. VANDE LANOTTE, omtrent hun verzet tegen de splitsing van de ordes van de economische beroepen.

14-15 november 2012 – Council of the International Federation of Accountants (IFAC) – Kaapstad

De Voorzitter, de Secretaris-generaal, de algemeen afgevaardigde voor Europese aangelegenheden, S. VAN BELLINGHEN, alsook mevrouw A. CAUWE en de heer P. VAN GEYT hebben deelgenomen aan de Algemene Vergadering (Council) van de IFAC en de verwante workshops en seminars.

annuelle devant quelque 150 délégations étatiques du 30 octobre au 2 novembre 2012. A cette occasion, il a rappelé la position de l'IRE concernant le développement de la comptabilité et de l'audit du secteur public.

6 novembre 2012 – Conférence de presse: « Le rôle du réviseur d'entreprises dans les entreprises qui ne sont pas tenues de désigner un réviseur d'entreprises » – Bruxelles

Suite à la publication par l'ICCI d'une étude intitulée « Le rôle du réviseur d'entreprises dans les entreprises qui ne sont pas tenues de désigner un réviseur d'entreprises », l'IRE a organisé dans ses locaux une conférence de presse le mardi 6 novembre 2012. Le livre a été présenté en présence du coordinateur de la recherche, le Prof. Dr. Gerrit SARENS de l'UCL.

6 novembre 2012 – FMI

Le Président, M. DE WOLF, le Vice-Président, D. KROES, et le Secrétaire général, D. SZAFRAN, ont rencontré une délégation du Fonds Monétaire International (FMI) concernant le « *Relationship with NBB and FSMA, role of auditors in supervision, views on common issues in banks, insurers and intermediaries* ».

6 novembre 2012 – Rencontre régionale – Bruxelles

Le Président, M. DE WOLF, le Vice-Président, D. KROES, les confrères T. DUPONT, P. VAN IMPE, E. MATHAY, les consœurs P. LELEU, I. SAEYS, le Secrétaire général, D. SZAFRAN, et la Secrétaire générale adjointe, I. MEUNIER, ont participé à la rencontre régionale à Bruxelles, où ont été discutés les sujets suivants : contrôle de qualité ; projets de normes soumis à consultation publique et scission des ordres déontologiques.

8 novembre 2012 – Réunion avec la Banque Nationale de Belgique (BNB)

Le Président, le Vice-Président, le Président de la Commission Contrôle de qualité, le Président de la Commission Surveillance, le Secrétaire général et la Secrétaire générale adjointe ont rencontré, les représentants de la BNB, Messieurs M. DEWATRIPONT et M. PICKEUR, au sujet des résultats des contrôles de qualité et de surveillance en ce qui concerne les entités d'intérêt public (avec une attention particulière aux institutions financières).

12 novembre 2012 – Courrier du Conseil Central de l'Economie au Ministre J. VANDE LANOTTE

Le 12 novembre, le Conseil Central de l'Economie a adressé une lettre au Vice-premier Ministre et Ministre de l'Economie, des Consommateurs et de la Mer du Nord, J. VANDE LANOTTE, s'opposant à la scission des ordres des professions économiques.

14-15 novembre 2012 – Council of the International Federation of Accountants (IFAC) – Cape Town

Le Président, le Secrétaire général, la Déléguée générale aux Affaires européennes, S. VAN BELLINGHEN, ainsi que Madame A. CAUWE et Monsieur P. VAN GEYT ont participé au *Council* (assemblée générale) de l'IFAC et aux ateliers et séminaires connexes.



22 november 2012 – Studiedag “De performantie-audit in de openbare en de non-profitsector” – Brussel

De Voorzitter, de Ondervoorzitter, de confraters E. MATHAY en L. ACKE, de Secretaris-generaal en de Adjunct-Secretaris-generaal hebben deelgenomen aan de studiedag van 22 november omtrent de performantie-audit in de openbare en de non-profitsector, georganiseerd door de Commissie non-profit van het IBR. Onder de sprekers waren vertegenwoordigers van het Belgisch en Europees Rekenhof en van de Deense Rekenkamer, evenals externe bedrijfsrevisoren uit binnen- en buitenland.

26-28 november 2012 – Belgische delegatie van het IBR in Congo (Kinshasa)

Een Belgische delegatie van het IBR, bestaande uit de heren M. DE WOLF, P. VAN IMPE en D. VAN CUTSEM, alsook mevr. A. VAN DROOGENBROECK, bezocht van 26 tot en met 28 november Kinshasa in het kader van de samenwerkingsovereenkomst tussen het Instituut, de *Conseil Permanent de la Comptabilité au Congo* (CPCC) en het *Institut des Réviseurs Comptables* (IRC). De delegatie heeft deel genomen aan de bekwaamheidsexamens om het beroep in Congo uit te oefenen, heeft verscheidene autoriteiten ontmoet en heeft de selectie gedaan voor de lichting van de in België te ontvangen stagiairs.

28-29 november 2012 – 21ste Nationale Congres van de Audit (Zaragoza)

De Secretaris-generaal, D. SZAFRAN, heeft deelgenomen aan het 21^{ste} Nationale Congres van de Audit, georganiseerd door het Spaanse Instituut op 28 en 29 november 2012 in Zaragoza. Een van de belangrijkste thema's was de rol van auditors in de publieke sector.

30 november 2012 – Informatiesessie over de waardevermindering van goodwill (Brussel)

Confrater P. LELEU gaf op 30 november 2012 een tweetalige informatiesessie omtrent de “informatieverstrekking over goodwill met toepassing van IAS 36 in de geconsolideerde jaarrekeningen van de genoteerde vennootschappen”.



5 december 2012 – Gemeenschappelijke lunch FSMA & IBR

De Voorzitter, de Ondervoorzitter, de confraters E. MATHAY, R. VERMOESEN, L. ACKE en V. ETIENNE, de Secretaris-generaal en de Adjunct-Secretaris-generaal hebben deelgenomen aan de lunch, op uitnodiging van de Voorzitter en het Directiecomité van de FSMA op 5 december 2012.

22 novembre 2012 – Journée d'études « L'audit de performance dans les secteurs public et non marchand » – Bruxelles

Le Président, le Vice-Président, les confrères E. MATHAY et L. ACKE, le Secrétaire général et la Secrétaire général-adjoint ont participé à la journée d'études du 22 novembre concernant L'audit de performance dans les secteurs public et non marchand organisée par la Commission non marchand de l'IRE. Parmi les orateurs il y avait des représentants des Cours des comptes belge, danoise et européenne, ainsi que des réviseurs d'entreprises externes belges et étrangers.

26-28 novembre 2012 – Délégation belge de l'IRE au Congo (Kinshasa)

Une délégation belge de l'IRE, composée de Messieurs M. DE WOLF, P. VAN IMPE et D. VAN CUTSEM ainsi que Mme. A. VAN DROOGENBROECK, s'est rendue à Kinshasa du 26 au 28 novembre 2012 dans le cadre de la convention de collaboration entre l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE), le Conseil Permanent de la Comptabilité au Congo (CPCC) et l'Institut des Réviseurs Comptables (IRC). La délégation a participé au jury d'aptitude à exercer la profession au Congo, rencontré diverses autorités et sélectionné la prochaine promotion de stagiaires à accueillir en Belgique.

28-29 novembre 2012 – 21ème Congrès National de l'Audit (Zaragoza)

Le Secrétaire général, D. SZAFRAN, a participé au XXI^{ème} Congrès National de l'Audit organisé par l'Institut espagnol les 28 et 29 novembre 2012 à Zaragoza. Parmi les thèmes principaux, a été traité le rôle des auditeurs dans le secteur public.

30 novembre 2012 – Session d'information sur la dépréciation du goodwill (Bruxelles)

La consœur Patricia LELEU a animé, le 30 novembre 2012, une session d'information bilingue ayant pour thème : « La publication d'informations sur le goodwill conformément à la norme IAS 36 dans les comptes consolidés des sociétés cotées ».

5 décembre 2012 – Déjeuner commun FSMA – IRE

Le Président, le Vice-Président, les confrères E. MATHAY, R. VERMOESEN, L. ACKE, V. ETIENNE, le Secrétaire général et la Secrétaire générale adjointe ont participé au déjeuner accueilli par le Président et le Comité de direction de la FSMA le 5 décembre 2012.



6 december 2012 – Forum for the Future (Brussel)

De vierde editie van het Congres “*Forum For the Future*” heeft ongeveer 4.000 deelnemers samengebracht in Tour & Taxis, waaronder verschillende ministers (financiën, middenstand). Hoewel het aantal deelnemers fors is gestegen ten opzichte van vorige jaren, blijft het aantal bedrijfsrevisoren (te) beperkt.

6-7 december 2012 – 25ste congres van de CNCC

De Voorzitter, de Ondervoorzitter en de Secretaris-generaal van het IBR hebben deelgenomen aan het 25^{ste} congres van de CNCC (*Compagnie nationale des commissaires aux comptes*) in Montpellier op 6 en 7 december 2012.

12 december 2012 – Congress of professional accountants and auditors of Russia

De Voorzitter van het IBR en de heer P. VAN GEYT hebben op 12 december 2012 deelgenomen aan het Congres van de accountants en auditors van Rusland, waar ze een uiteenzetting gaven over de voor- en nadelen van een dubbel systeem van boekhoudnormen (IAS/IFRS en lokaal), alsook de Belgische ervaring met de publicatie van jaarrekeningen.

12 december 2012 – “diner van de Belgen”

De Voorzitter, de Ondervoorzitter en de Secretaris-generaal hebben samen met hun collega's van het IAB het “diner van de Belgen” voorgezeten, een diner dat het IBR en het IAB om de twee jaar organiseren ter gelegenheid van de algemene vergadering van de FEE. De 2012-editie bracht meer dan honderd mensen samen, waaronder drie leden van de IFAC *board*, een twintigtal voorzitters van Europese instituten en het merendeel van de raadsleden van het IBR en het IAB.



13 december 2012 – Algemene vergadering van de FEE (Brussel)

De Ondervoorzitter van het IBR, D. KROES, heeft op 13 december 2012 deelgenomen aan de algemene vergadering van de FEE in Brussel en werd daarin bijgestaan door de Secretaris-generaal, D. SZAFRAN. De Erevoorzitter van het IBR, A. KILESSE, werd verkozen als Voorzitter, voor een periode van twee jaar.

6 décembre 2012 – Forum for the Future (Bruxelles)

La quatrième édition du Congrès *Forum For the Future* a réuni quelque 4.000 participants à Tour et Taxis, y compris plusieurs ministres (finances, classes moyennes). Bien que le nombre de participants ait augmenté de façon significative par rapport aux années précédentes, le nombre de réviseurs d'entreprises reste (trop) limité.

6-7 décembre 2012 – 25èmes Assises de la CNCC

Le Président, le Vice-Président et le Secrétaire général de l'IRE ont participé aux 25^{èmes} Assises de la CNCC (*Compagnie nationale des commissaires aux comptes*) à Montpellier les 6 et 7 décembre 2012.

12 décembre 2012 – Congrès des experts-comptables et auditeurs de Russie

Le Président de l'IRE et Monsieur P. VAN GEYT ont participé au Congrès des experts-comptables et commissaires aux comptes de la Russie le 12 décembre, où ils ont présenté, l'un, un exposé sur les avantages et les inconvénients du maintien d'un double système de normes comptables (IAS/IFRS et locales) et l'autre, l'expérience belge en matière de publication des comptes annuels.

12 décembre 2012 – « Dîner des Belges »

Le Président, le Vice-Président et le Secrétaire général ont présidé avec leurs homologues de l'IEC le « Dîner des Belges », un dîner organisé par l'IRE et l'IEC tous les deux ans à l'occasion de l'assemblée générale de la FEE. L'édition 2012 a réuni plus d'une centaine de personnes, dont trois membres du *Board* de l'IFAC, une vingtaine de présidents d'instituts européens, et la plupart des membres du Conseil de l'IRE et de l'IEC.

13 décembre 2012 – Assemblée générale de la FEE (Bruxelles)

Le Vice-Président, D. KROES, assisté du Secrétaire général, D. SZAFRAN, a participé à l'assemblée générale de la FEE le 13 décembre 2012 à Bruxelles. Le Président honoraire de l'IRE, A. KILESSE, y a été élu Président pour deux ans.



Nieuws in het kort

België

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen publiceerde de volgende adviezen:

Advies 2012/13 van 10 oktober 2012 – Boekhoudkundige verwerking van immateriële vaste activa;

Advies 2012/14 van 5 september 2012 – Uitgewerkt voorbeeld bij het minimum genormaliseerd rekeningenstelsel voor verenigingen van mede-eigenaars zoals vastgesteld bij koninklijk besluit van 12 juli 2012.

***Award for Best Belgian Sustainability report:
Port of Antwerp, Bopro en Umicore
winnaars van de editie 2012***

De uitreiking van de *Award for Best Belgian Sustainability Report* georganiseerd door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, in partnerschap met *Business & Society Belgium* en KAURI, heeft ruim 260 personen verzameld op 4 december 2012 in Brussel.

58 in België actieve entiteiten hebben deelgenomen aan deze 14^{de} editie van de *Award*. Hun verslagen werden beoordeeld door een jury, samengesteld uit vertegenwoordigers van de academische, economische en sociale wereld, alsook uit bedrijfsrevisoren. Om de winnaars te bepalen, heeft de jury zich gebaseerd op de vijftien beoordelingscriteria geïnspireerd op het *Global Reporting Initiative* (GRI). De criteria en de lijst van de deelnemers kunnen worden geraadpleegd op de website www.bestbelgiansustainabilityreport.be en in de brochure "Verslag van de jury voor de *Award for Best Belgian Sustainability Report 2012*" (kopie beschikbaar op aanvraag bij het IBR).

De Antwerpse Havengemeenschap, Bopro en Umicore werden beloond voor hun duurzaamheidsverslagen in hun respectieve categorieën (andere organisaties, kleine en middelgrote ondernemingen en grote ondernemingen).

De jury heeft het verslag van de **Antwerpse Havengemeenschap** op prijs gesteld. Het is een goed voorbeeld voor de havensector en toont aan dat het mogelijk is om een samenwerking aan te gaan met talrijke actoren voor het opstellen van een verslag dat hun onderlinge duurzaamheidsuitdagingen weergeeft.

De jury feliciteert eveneens **Bopro**, die een duidelijk geïntegreerd verslag heeft ingediend, met een duidelijk verband tussen de strategische doelstellingen en de ambities op lange termijn, en die de GRI-criteria heeft gehanteerd.

Umicore werd speciale eer aangedaan, omdat, zoals is onderstreept door de jury, het gaat om één van de eerste Belgische ondernemingen die een echt geïntegreerd verslag heeft opgesteld. Het is een uitstekend voorbeeld van een duidelijk en solide verslag dat veel informatie bevat.

Actualités en bref

Belgique

La Commission des normes comptables a publié les avis suivants :

Avis 2012/13 du 10 octobre 2012 – Traitement comptable des immobilisations incorporelles ;

Avis 2012/14 du 5 septembre 2012 – Exemple chiffré relatif au plan comptable minimum normalisé pour les associations de copropriétaires fixé par l'arrêté royal du 12 juillet 2012.

***Award for Best Belgian Sustainability report :
Port of Antwerp, Bopro et Umicore
gagnants de l'édition 2012***

La remise de l'*Award for Best Belgian Sustainability Report* organisée par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, en partenariat avec *Business & Society Belgium* et KAURI, a rassemblé plus de deux cent soixante personnes le 4 décembre 2012 à Bruxelles.

58 entités actives en Belgique avaient participé à cette 14^{ème} édition de l'*Award*. Leurs rapports ont été examinés par un jury, composé de représentants du monde académique, économique et social ainsi que de réviseurs d'entreprises. Pour choisir les gagnants, le jury s'est basé sur les quinze critères d'appréciation inspirés du *Global Reporting Initiative* (GRI) qui sont disponibles, avec la liste des participants, sur le site internet www.bestbelgiansustainabilityreport.be et dans la brochure Rapport du jury pour l'*Award for Best Belgian Sustainability Report 2012* (copies disponibles sur demande à l'IRE).

Port d'Anvers, Bopro et Umicore ont été récompensées pour leurs rapports de développement durable dans leurs catégories respectives (autres organisations, PME et grandes entreprises).

Le jury a particulièrement apprécié le rapport du **Port d'Anvers** qui constitue un exemple pour le secteur portuaire, démontrant notamment qu'il est possible de s'engager dans une collaboration avec de nombreux acteurs tout en réalisant un rapport qui reflète leurs défis mutuels en matière de développement durable.

Le jury félicite également **Bopro** qui a fourni un rapport intégré et clair, avec un bon lien entre les objectifs stratégiques et les ambitions sur le long terme, tout en utilisant les critères du GRI.

Umicore a spécialement été mis à l'honneur car, comme l'a souligné le jury, il s'agit d'une des premières entreprises belges à réaliser un rapport réellement intégré. C'est un très bel exemple de rapport clair, consistant et plein d'informations.



De jaar na jaar stijgende deelname aan de *Award* is het levende bewijs dat duurzaamheid een volledig onderdeel van de strategie van een organisatie geworden is.

Via dit evenement wilt het Instituut van de Bedrijfsrevisoren verslaggeving over duurzame ontwikkeling en maatschappelijk verantwoord ondernemen (MVO) promoten en de entiteiten aanzetten om meer en meer niet-financiële informatie openbaar te maken.

Het IBR wenst eveneens het belang te benadrukken van de certificering van niet-financiële informatie door een onafhankelijke derde, bedrijfsrevisor of externe deskundige, hetgeen trouwens een sleutelement is van de gedragslijnen van het GRI, de internationale referentie op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving.

Er dient overigens op te worden gewezen dat de drie winnende verslagen werden bevestigd door bedrijfsrevisoren. Het is de eerste keer in de geschiedenis van de *Award* dat een dergelijke trend zichtbaar is!



Bopro



Port of Antwerp



Umicore

Platform voor onlinebeslechting van consumentengeschillen – bemiddeling

De FOD Economie heeft een onlineplatform voor de minnelijke schikking van handelsgeschillen tussen een consument en een onderneming door tussenkomst van een onpartijdige bemiddelaar, in het leven geroepen. De beoogde bemiddelaars zijn hetzij een door de FOD Economie bij de Europese Commissie aangemelde instelling, hetzij een door de FOD Justitie erkend bemiddelaar. Op Europees vlak zijn een ontwerp van richtlijn en een ontwerpverordening betreffende onlinebeslechting van consumentengeschillen in voorbereiding, hetgeen de noodzaak van dergelijke platforms in de Lidstaten zal bevestigen.

Meer info is beschikbaar op de website: <http://economie.fgov.be/nl/geschillen/Consumentengeschillen/Belmed/>.

Besluit van de Vlaamse Regering betreffende controle en single audit

Het Belgisch Staatsblad van 13 november 2012 publiceerde het Besluit van 7 september 2012 van de Vlaamse Regering betreffende controle en single audit. Dit Besluit geeft uitvoering aan het Vlaams Rekendecreet van 8 juli 2011 en beoogt zowel het verder optimaliseren van het risicomanagement binnen elke entiteit van de Vlaamse overheid als het stroomlijnen van de

La participation à l'*Award*, chaque année croissante, constitue la preuve vivante que le développement durable fait maintenant partie intégrante de la stratégie d'une organisation.

Par cet événement, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises entend promouvoir le *reporting* de développement durable et la responsabilité sociétale des entreprises (RSE), et encourager également les entités à publier de plus en plus d'informations non financières.

L'IRE souhaite également souligner l'importance de la certification de ces informations non financières par un tiers indépendant, réviseur d'entreprises ou expert externe, qui constitue d'ailleurs un élément-clé des lignes de conduite du GRI, l'autorité internationale de référence en matière de *reporting* de développement durable.

Soulignons d'ailleurs que les trois rapports gagnants de cette année sont tous des rapports attestés par un réviseur d'entreprises. C'est la première fois dans l'histoire de l'*Award* que l'on peut observer une telle tendance !

Plateforme en ligne du règlement des litiges de consommation – médiation

Le SPF économie a mis en place une plateforme en ligne pour résoudre à l'amiable les litiges commerciaux entre un consommateur et une entreprise par l'intermédiaire d'un médiateur neutre. Les médiateurs visés sont soit un organisme notifié par le SPF Economie à la Commission européenne, soit un médiateur agréé par le SPF Justice. Au niveau européen, un projet de directive et un projet de règlement relatifs au règlement en ligne des litiges de consommation sont en cours de préparation, ce qui renforcera la nécessité de telles plateformes dans les Etats membres.

Plus d'information est disponible sur le site internet : http://economie.fgov.be/fr/litiges/litiges_consommation/Belmed/.

Arrêté du Gouvernement flamand relatif au contrôle et au single audit

Le Moniteur belge du 13 novembre 2012 a publié l'arrêté du Gouvernement flamand du 7 septembre 2012 relatif au contrôle et au single audit. Cet arrêté porte exécution du décret flamand des comptes du 8 juillet 2011 et vise aussi bien à consolider l'optimisation de la gestion des risques au sein de chaque entité des autorités flamandes, qu'à rationaliser les travaux d'audit



controlewerkzaamheden die door de controleactoren worden uitgevoerd. Deze controleactoren zullen ook het Rekenhof nauw moeten betrekken bij hun werkzaamheden en rekening houden met de verplichtingen inzake audit die door Europa aan haar lidstaten worden opgelegd. Het besluit trad in werking op 14 november 2012.

Uitzonderingen op het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor in het kader van single audit

Het Belgisch Staatsblad van 26 november 2012 publiceerde het Vlaams decreet van 9 november 2012 houdende diverse bepalingen betreffende financiën en begroting. Het artikel 16 brengt een wijziging aan in het artikel 50 van het Vlaams rekendecreet van 8 juli 2011, meer bepaald het toevoegen van bijkomende uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht van de bedrijfsrevisor zoals bepaald in het artikel 79 van de wet van 22 juli 1953. De geheimhoudingsplicht geldt niet voor:

- a) de informatie-uitwisseling over de auditstrategie en -planning, de monitoring en risicoanalyse, de controle en rapportering en de controlemethodieken door de bedrijfsrevisor aan het Rekenhof en het agentschap Interne Audit van de Vlaamse administratie inzake entiteiten van de Vlaamse overheid die zij gemeenschappelijk hebben als controledomein;
- b) de overdracht aan het Rekenhof en het agentschap Interne Audit van de Vlaamse administratie van informatie uit werkdocumenten van de bedrijfsrevisor inzake entiteiten van de Vlaamse overheid die zij gemeenschappelijk hebben als controledomein.

Het Hof van Cassatie wijst een voorziening toe ingesteld door de Raad van het IBR

Het Hof van Cassatie heeft de voorziening ingesteld door de Raad van het IBR tegen de beslissing van de Franstalige Kamer van de Commissie van Beroep van 25 januari 2011 (nr. 0414/10-F), toegewezen. Deze laatste had vastgesteld dat de voorlopige ordemaatregel ophield gevolgen te hebben omdat het Uitvoerend Comité de oorspronkelijke beslissing genomen door de Voorzitter van het IBR overeenkomstig artikel 39 van de wet van 22 juli 1953, had aangepast (door deze te verlichten).

De Commissie van Beroep was van oordeel dat het Uitvoerend Comité de beslissing van de Voorzitter enkel eenvoudigweg kon bevestigen of hervormen zonder deze enigszins te kunnen wijzigen. De door de Raad van het IBR ingestelde voorziening bekritiseerde deze motivering alsook, als eerste middel, de uitspraak van de beslissing achter gesloten deuren.

Het Hof van Cassatie heeft de voorziening van de Raad van het Instituut, op grond van dit eerste middel, ontvankelijk verklaard en geoordeeld dat de Commissie van Beroep haar beslissing moest uitspreken in openbare zitting. Het dossier zal derhalve worden verwezen naar de anders samengestelde Commissie van Beroep die kennis zal moeten nemen van het geschil in zijn geheel, met naleving van de beoordeling van de kwestie door het Hooggerechtshof.

Hoewel feitelijk gezien de destijds vastgestelde maatregel overbodig is geworden, zal de Raad van het Instituut opnieuw

effectués par les acteurs de contrôle. L'arrêté d'exécution requiert que ces acteurs de contrôle associent étroitement la Cour des comptes aux travaux d'audit et tiennent compte des obligations d'audit que l'Europe impose à ses États-membres dans le cadre de l'établissement du rapport financier par les autorités. L'arrêté est entré en vigueur le 14 novembre 2012.

Exceptions à l'obligation du secret professionnel du réviseur d'entreprises dans le cadre du single audit

Le Moniteur belge du 26 novembre 2012 a publié le décret flamand du 9 novembre 2012 portant diverses mesures relatives aux finances et au budget. L'article 16 de ce décret apporte une modification à l'article 50 du décret flamand des comptes du 8 juillet 2011, à savoir l'ajout d'exceptions complémentaires à l'obligation de secret professionnel du réviseur d'entreprises prévues à l'article 79 de la loi du 22 juillet 1953. L'obligation de respect du secret professionnel ne s'applique pas :

- a) aux informations échangées sur la stratégie et le planning de l'audit, sur le monitoring et l'analyse des risques, sur le contrôle et le rapportage et sur les méthodes de contrôle, par le réviseur d'entreprises avec la Cour des Comptes et l'agence « Audit interne de l'administration flamande » au sujet d'entités de l'Autorité flamande relevant de leur domaine de contrôle commun ;
- b) à la transmission, à la Cour des Comptes et à l'agence « Audit interne de l'administration flamande », d'informations provenant de documents de travail du réviseur d'entreprises au sujet d'entités de l'autorité flamande relevant de leur domaine de contrôle commun.

La Cour de cassation accueille un pourvoi introduit par l'IRE

La Cour de cassation a accueilli le pourvoi introduit par le Conseil de l'IRE contre la décision de la Chambre francophone de la Commission d'appel du 25 janvier 2011 (N° 0414/10-F) laquelle avait constaté la fin des effets d'une mesure d'ordre provisoire au motif que le Comité exécutif avait modalisé (en l'allégeant) la décision initiale prise par le Président de l'IRE conformément à l'article 39 de la loi du 22 juillet 1953.

La Commission d'appel estimait que le Comité exécutif pouvait uniquement confirmer purement ou simplement ou réformer la décision du Président sans pouvoir en rien la modifier. Le pourvoi introduit par le Conseil de l'IRE critiquait cette motivation ainsi, comme premier moyen, que le prononcé de la décision à huis-clos.

La Cour de cassation a fait droit au pourvoi du Conseil de l'Institut sur la base de ce premier moyen et a considéré que la Commission d'appel devait prononcer sa décision en séance publique. Le dossier sera donc renvoyé devant la Commission d'appel autrement composée, laquelle aura à connaître de la totalité du litige, tout en devant se conformer au point tranché par la Cour suprême.

Bien que, factuellement, la mesure adoptée à l'époque n'a plus de raison d'être, le Conseil de l'Institut défendra à nouveau la thèse



de stelling staven dat het Uitvoerend Comité, dat, na een debat tussen de partijen, uitspraak doet in het kader van de bevestiging van een unilateraal door de Voorzitter vastgestelde voorlopige maatregel, het recht heeft om deze beslissing te wijzigen of aan te passen.

Europa

De Europese Commissie stelt quorum voor van 40 % vrouwen in raden van bestuur van beursgenoteerde ondernemingen

Het voorstel voor Richtlijn formuleert als doelstelling dat van de niet-uitvoerende bestuursleden van beursgenoteerde ondernemingen 40 % van het ondervertegenwoordigde geslacht moet zijn. Bedrijven die onder dit percentage van 40 % blijven, moeten de kwalificaties van alle kandidaten voor deze posities onderwerpen aan een vergelijkende analyse op grond van heldere, gender neutrale en ondubbelzinnige criteria. Bij gelijke kwalificaties dient voorrang te worden gegeven aan het ondervertegenwoordigde geslacht. Dit moet ertoe leiden dat beursgenoteerde ondernemingen de doelstelling van ten minste 40 % in 2020 hebben gehaald. Overheidsbedrijven – waarin de invloed van de overheid bepalend is – hebben twee jaar minder tijd en moeten er in 2018 aan voldoen. Het voorstel is naar verwachting van toepassing op ongeveer 5 000 beursgenoteerde ondernemingen in de Europese Unie. Het geldt niet voor kleine en middelgrote ondernemingen en niet-beursgenoteerde ondernemingen.

Meer actualiteit vindt u op onze website www.ibr-ire.be onder de rubriek "Het Instituut - Actualiteit".

selon laquelle, le Comité exécutif, statuant, au terme d'un débat contradictoire, dans le cadre de la confirmation d'une mesure provisoire adoptée unilatéralement par le Président, dispose de la faculté de modifier ou modaliser cette décision.

Europe

La Commission européenne propose un objectif de 40 % de femmes dans les conseils des sociétés cotées

La proposition de directive fixe un objectif de 40 % de femmes parmi les administrateurs non exécutifs des sociétés cotées en bourse. Les sociétés n'atteignant pas ce seuil de 40 % d'administrateurs non exécutifs appartenant au sexe sous-représenté seront tenues de pourvoir ces postes sur la base d'une analyse comparée des qualifications de chaque candidat, en appliquant des critères clairs, sans ambiguïté et n'établissant aucune distinction fondée sur le sexe. À niveau de qualification égal, la priorité doit être donnée au sexe sous-représenté. Cet objectif minimal de 40 % de membres du sexe sous-représenté parmi les administrateurs non exécutifs devrait être ainsi atteint par les sociétés cotées en 2020, et dès 2018, soit deux ans plus tôt, par les entreprises publiques, sur lesquelles les pouvoirs publics exercent une influence dominante. La proposition devrait s'appliquer à quelque 5 000 sociétés cotées de l'Union européenne. Elle ne s'appliquera ni aux petites et moyennes entreprises, ni aux entreprises non cotées en bourse.

Notre site web www.ibr-ire.be reprend plus d'actualités sous la rubrique « L'Institut - Actualités ».



I J E . I B J

INSTITUT
DES JURISTES
D'ENTREPRISE

INSTITUUT
VOOR
BEDRIJFSJURISTEN

FORUM POUR JURISTES D'ENTREPRISE

Fondé par la loi du 1er mars 2000, l'Institut des juristes d'entreprise (IJE) est une personne morale de droit public et le seul ordre professionnel des juristes d'entreprise de Belgique, qui veille sur l'indépendance intellectuelle des juristes d'entreprise.

Dans un environnement juridique et d'affaires globalisé, en évolution constante, l'IJE s'efforce d'être une balise pour ses membres, appelés à jouer un rôle essentiel de partenaires d'affaires et de conseillers juridiques pour leur employeur. L'Institut promeut également l'indépendance, l'intégrité et la qualité des juristes d'entreprise et veut servir de lien entre tous les intervenants.

C'est pourquoi l'IJE, en sa qualité d'ordre professionnel, est le forum belge pour la formation déontologique, professionnelle et le développement de ses membres ainsi que pour le rayonnement de la profession.

GESTION JURIDIQUE PRÉVENTIVE DES RISQUES

Par leurs connaissances et leur présence dans leur société, les juristes d'entreprise occupent une place particulière au sein des professions juridiques. Ils défendent les intérêts des entreprises et le respect de la loi. La relation de confiance avec leur employeur contribue à la gestion préventive des risques juridiques et de l'entrepreneuriat durable. Ils favorisent ainsi la sécurité juridique de la société qui les emploie et le respect de l'état de droit. L'IJE compte 1.700 membres (chiffre de 2012) issus de 650 sociétés, fédérations d'entreprises ou organismes dotés de la personnalité juridique, de tous les secteurs économiques, sociaux, administratifs et scientifiques, depuis les PME jusqu'aux multinationales. Seuls les Masters en droit dont les tâches principales consistent à dispenser des conseils juridiques à leur employeur peuvent adhérer à l'IJE. Ils ont de ce fait l'exclusivité de porter le titre légalement protégé de "juriste d'entreprise".

Contact
Institut des juristes d'entreprise
Rue des Sols 8, 1000 Bruxelles
02 512 74 33
Anne De Wolf
anne.dewolf@ije.be
www.ije.be

FORUM VOOR BEDRIJFSJURISTEN

Het Instituut voor bedrijfsjuristen (IBJ) is als rechtspersoon van publiek recht, opgericht bij wet van 1 maart 2000, de enige beroepsorde voor bedrijfsjuristen die waakt over de intellectuele onafhankelijkheid van de bedrijfsjuristen.

In een voortdurend evoluerende geglobaliseerde business en juridische omgeving wil het IBJ het baken zijn voor de bedrijfsjuristen in hun cruciale rol van business partner en juridisch raadgever van hun werkgever. Het Instituut wil tevens de bezieler zijn van de kwaliteit, integriteit en onafhankelijkheid van de bedrijfsjurist en bruggen slaan naar alle stakeholders.

Daarom is het IBJ als beroepsorde voor de bedrijfsjurist het Belgische forum voor de professionele en deontologische vorming en ontwikkeling van zijn leden en voor de uitstraling van het beroep.

PREVENTIEF JURIDISCH RISICOBEEHER

Bedrijfsjuristen bekleden door hun kennis van en aanwezigheid in hun onderneming een unieke plaats onder de juridische beroepen. Ze behartigen de bedrijfsdoelstellingen en de naleving van de wet. Hun vertrouwensrelatie met hun werkgever draagt bij tot het preventief beheer van juridische risico's en duurzaam ondernemen. Zo bevorderen ze de rechtszekerheid van hun bedrijf en de efficiëntie van de rechtsstaat. Het IBJ telt 1.700 leden (cijfers 2012) uit 650 ondernemingen, ondernemingsverbanden of instellingen met rechtspersoonlijkheid, uit alle economische, sociale, administratieve en wetenschappelijke sectoren, van KMO tot multinational. Enkel werknemers die master in de rechten zijn en hoofdzakelijk juridisch advies aan hun werkgever verlenen worden toegelaten tot het IBJ. Zij mogen exclusief de wettelijk beschermde titel van "bedrijfsjurist" voeren.

Contact
Instituut voor bedrijfsjuristen
Stuiversstraat 8, 1000 Brussel
02 512 74 33
Anne De Wolf
anne.dewolf@ibj.be
www.ibj.be