

Editoriaal / Editorial

2007-2010: Balans van drie jaar voorzitterschap van het IBR

Mevrouw, Mijnheer,
Geachte confrater,

Ik heb het genoegen u dit nieuwe nummer van "Tax, Audit & Accountancy" voor te stellen, in de hoedanigheid van nieuwe voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. De algemene vergadering die op 23 april laatstleden is bijeengekomen, heeft immers zijn nieuwe mandatarissen voor een periode van drie jaar verkozen. Samen met Daniel KROES, verkozen tot ondervoorzitter, zal ik er in deze periode van verandering op toe zien om de communicatie tussen het Instituut en de bedrijfsrevisoren te versterken en de diensten naar het beroep toe uit te breiden, in het bijzonder via de Stichting ICCL. In die zin werd er onlangs een tevredenheidsenquête gevoerd over de informatie, de communicatie en de vorming van het IBR; de conclusies hieromtrent zal u in de volgende editie kunnen lezen.

Bij wijze van editoriaal stel ik u voor om samen met mijn voorganger, Pierre P. BERGER, de grote lijnen van zijn voormalig voorzitterschap te schetsen.

Beste Peter, in drie jaar tijd werden zowel de Belgische en mondiale economische context als ons beroep onderworpen aan wijzigingen.

Inderdaad, de financiële en economische crisis heeft de maatschappij diep getroffen en ons land is daar niet aan kunnen ontsnappen. De gevolgen van deze crisis laten eveneens sporen na in de werkzaamheden die de bedrijfsrevisor uitvoert. In zijn dagelijkse praktijk wordt hij meer en meer geconfronteerd met herstructureringen en faillissementen; zijn taak als adviesverlener heeft aan belang gewonnen. De wet kent hem nieuwe functies toe zoals deze van ondernemingsbemiddelaar die tot stand gebracht door de wet betreffende de continuïteit van de ondernemingen (31 januari 2009).

Laten we voortgaan met het wetgevend plan: het revisoraat heeft een grote hervorming gekend in 2007 met de omzetting naar Belgisch recht van de Europese richtlijn 2006/43. De tenuitvoerlegging van deze hervorming, die plaatsvond onder het voorzitterschap van André KILLESSE, kwam in jouw handen. Wat zijn de resultaten hiervan drie jaar later?

Het gaat inderdaad over de grootste hervorming van ons beroep sinds 1984. Het koninklijk besluit van 21 april 2007, dat in werking trad op 31 augustus 2007, heeft het publiek toezicht op

2007-2010 : Bilan de trois années de présidence de l'IRE

Madame, Monsieur,
Chère consœur, cher confrère,

J'ai le plaisir d'introduire ce nouveau numéro du « Tax, Audit & Accountancy » en tant que nouveau président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. L'assemblée générale qui s'est réunie le 23 avril dernier a en effet élu ses nouveaux mandataires pour trois ans. Avec Daniel KROES, élu à la vice-présidence, je veillerai, en cette période de mutations, à renforcer la communication entre l'Institut et les réviseurs d'entreprises, et à développer les services à la profession, notamment par le biais de la Fondation ICCL. Une enquête de satisfaction sur l'information, la communication et la formation de l'IRE a récemment été menée dans ce sens ; vous pourrez en lire les conclusions dans la prochaine édition du TAA.

Je vous propose, en guise d'éditorial, de retracer les grands axes de la présidence de mon prédécesseur, Pierre P. BERGER, avec le principal intéressé.

Beste Peter, en trois ans, tant le contexte économique belge et mondial que notre profession ont subi de profonds changements.

En effet, la crise financière et économique a bouleversé la société et notre pays n'y a pas échappé. Les effets de la crise se marquent également dans le travail accompli par le réviseur d'entreprises. Son quotidien est davantage marqué par les restructurations et les faillites ; il est amené à accomplir un travail de conseiller plus important. La loi lui attribue de nouvelles fonctions, comme celle de médiateur d'entreprises, créé par la loi sur la continuité des entreprises (31 janvier 2009).

Poursuivons sur le plan législatif : le révisorat a connu une grande réforme en 2007, avec la transposition de la directive européenne 2006/43 en droit belge. Tu as été chargé de la mise en œuvre de cette réforme, intervenue sous la présidence d'André KILLESSE. Quel est le bilan, trois ans plus tard ?

Il s'agit en effet de la plus grande réforme de notre profession depuis 1984. L'arrêté royal du 21 avril 2007, entré en vigueur le 31 août 2007, a renforcé la supervision publique sur la profession, notamment par l'instauration de la Chambre de renvoi et

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

het beroep versterkt, meer bepaald door de Kamer van verwijzing en instaatstelling, uitsluitend samengesteld uit personen extern aan het beroep. Het was belangrijk dat een externe instantie de eindbeslissingen neemt teneinde de onafhankelijkheid van het beroep en derhalve het vertrouwen van derden ten opzichte van de financiële verslaggeving te versterken. De kwaliteitscontrole uitgevoerd door het Instituut vindt om de drie jaar plaats voor de bedrijfsrevisorenkantoren die "organisaties van openbaar belang" controleren en om de zes jaar voor de andere bedrijfsrevisoren. Het aantal controles heeft een opmerkelijke groei gekend met 226 dossiers in 2009 tegenover 150 in 2007. De minister die bevoegd is voor Economie is het bevoegde toezichtsorgaan geworden om, op eensluidend advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, de controlestandaarden alsmede de normen die voorzien in de toepassing van de ISA's in België goed te keuren. De normen inzake kwaliteitscontrole van 15 september 2008 hebben het volledige proces doorlopen. En recentelijk de uiteindelijke goedkeuringsbeslissing van de minister bevoegd voor Economie op 1 april 2010 (B.S., 16 april 2010).

Laten we het nu hebben over de internationale controlestandaarden. Deze hebben al veel pennen in beweging gebracht... Deze zijn bijgevolg op heden goedgekeurd.

Dat klopt. De Raad van het IBR is en blijft voorstander van de invoering van de ISA's. Gezien zijn open economie dient België de ISA's in de nabije toekomst aan te nemen. De ISA's zullen in twee fases worden ingevoerd, waarbij de eerste fase zal handelen over de boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2012 voor de organisaties van openbaar belang. De invoering kan evenwel worden vervroegd wanneer een Europese Verordening voorziet in een verplichte vervroegde toepassing. Ik ben overtuigd van de voordelen van deze normen die de kwaliteit van de uitgevoerde opdrachten nog zal versterken, en die overigens reeds worden toegepast door vele auditkantoren in België.

De Raad van het IBR is zich bewust van haar verantwoordelijkheden voor een goede uitvoering van haar politiek voorstel en heeft bijgevolg een begeleidingsplan opgesteld opdat alle confraters de inhoud van deze normen beheersen alvorens ze worden aangenomen. Naast de seminaries die sedert meerdere jaren worden georganiseerd, werd er vorig jaar eveneens een forum georganiseerd. Nog dit jaar op 15 november aanstaande wordt er een studiedag georganiseerd die gewijd is aan de voorstelling van de op de Belgische markt beschikbare auditsoftware met demonstraties op basis van praktijkgerichte toepassingen van controles van kleine en middelgrote entiteiten. De interne organisatie van de kantoren zal niet over het hoofd worden gezien en een nieuw handboek, gerealiseerd op initiatief van de Commissie SME/SMP, zal de toepassing van ISQC-1 in de auditkantoren voorstellen.

Gedurende jouw mandaat diende je het beroep voor te stellen en aan te prijzen bij de economische wereld.

Inderdaad. Naar mijn mening blijft de rol van de bedrijfsrevisor miskend. Het grote publiek weet niet wat zijn bijdrage is voor de economie. Bepaalde recente evenementen, waar de pers uitvoerig over heeft geschreven, hebben een zodanig positieve weerklank teweeggebracht dat zij terug de aandacht vestigen op de rol van ons beroep. Het was mijn taak om deze meerwaarde bij de economische actoren onder de aandacht te brengen. In die zin was het onderzoek van professor Marleen WILLEKENS (KU Leuven) doorslaggevend. Zij heeft immers op wetenschappelijke wijze aangetoond dat, op basis van een steekproef van 7000 ondernemingen die allen een beroep op een externe audit hebben gedaan, de controle van de jaarrekening een gunstige invloed heeft op de onderneming en derhalve op de economie in het algemeen. De externe audit dient dus niet te worden beschouwd als een last maar veeleer als een beheersinstrument voor de onderneming en een communicatiemiddel naar de *stakeholders* toe.

De sensibilisering ten aanzien van de rol van de economische beroepen heeft zich eveneens ontwikkeld door middel van nauwe contac-

de mise en état, composée exclusivement de personnes extérieures à la profession. Il était important qu'une instance extérieure statue en dernier ressort, afin de renforcer l'indépendance de la profession et dès lors, la confiance des tiers vis-à-vis de l'information financière. Le contrôle de qualité réalisé par l'Institut se déroule désormais tous les trois ans pour les cabinets contrôlant des 'entités d'intérêt public' et tous les six ans pour les autres réviseurs. Le nombre de contrôles a connu une croissance remarquable avec 226 dossiers en 2009 pour 150 en 2007. Le ministre en charge de l'Économie est devenu l'organe compétent pour approuver, sur avis conforme du Conseil supérieur des professions économiques, les normes d'audit, telle que celle prévoyant l'application des normes ISA en Belgique. Les normes relatives au contrôle de qualité du 15 septembre 2008 ont, quant à elles, accompli le parcours complet. Et, plus récemment, la décision finale d'approbation par le ministre en charge de l'Économie est intervenue le 1er avril 2010 (M.B., 16 avril 2010).

Les normes internationales d'audit, parlons-en. Celles-ci ont déjà fait couler beaucoup d'encre... Les voici donc à présent approuvées.

C'est exact. La position du Conseil de l'IRE est et demeure favorable à l'introduction des normes ISA. La Belgique, en raison de son économie ouverte, se devait d'adopter les normes ISA dans un avenir proche. Pour leur application, il a été prévu que les normes ISA soient introduites en deux phases, et la première portera, pour les entités d'intérêt public, sur les exercices comptables clôturés à partir du 15 décembre 2012. Leur introduction pourrait toutefois être avancée si un règlement européen prévoit une application obligatoire à partir d'une date antérieure. Je suis convaincu des bienfaits que ces normes, qui renforceront encore la qualité des missions réalisées, et qui sont, par ailleurs, déjà appliquées par de nombreux cabinets en Belgique. Conscient de ses responsabilités pour une bonne mise en œuvre de sa proposition politique, le Conseil de l'IRE a convenu d'un plan d'accompagnement afin que tous les confrères puissent maîtriser ces normes avant leur adoption. Outre les séminaires organisés depuis de nombreuses années, un forum a été organisé l'an dernier et, cette année encore, une journée d'études sera consacrée, le 15 novembre prochain, à la présentation des logiciels d'audit disponibles sur le marché belge, avec des démonstrations sur la base de cas concrets de contrôle de petites et moyennes entités. L'organisation interne des cabinets ne sera pas oubliée et un nouveau manuel, réalisé à l'initiative de la Commission SME/SMP, présentera l'application de la norme ISQC 1 dans les cabinets de révision.

Tout au long de ton mandat, il a fallu être attentif à faire connaître et à promouvoir la profession auprès des milieux économiques.

En effet, à mes yeux, le rôle du réviseur d'entreprises reste trop méconnu. Le grand public ignore quelle est sa contribution à l'économie. Certains événements récents, dont la presse a longuement fait état, ont eu ceci de positif qu'ils ont permis de rappeler le rôle de notre profession. Mon souci a été de mettre en évidence cette plus-value auprès des acteurs économiques. A ce titre, l'étude réalisée par le professeur Marleen WILLEKENS (K.U. Leuven) fut décisive. Elle a en effet prouvé de manière scientifique, sur la base d'un échantillon de 7.000 entreprises ayant fait appel au contrôle externe, que le contrôle des comptes a un impact favorable sur l'entreprise et, dès lors, sur l'économie en général. L'audit externe ne doit donc pas être considéré comme une charge mais comme un outil de gestion pour l'entreprise et de communication à l'égard des *stakeholders*.

La sensibilisation vis-à-vis du rôle des professions économiques s'est également développée par des contacts étroits avec les cabinets

ten met de ministeriële kabinetten.

Wij hebben ons uiterste best gedaan om de samenwerking met Vincent VAN QUICKENBORNE, minister voor Ondernemen en Vereenvoudigen, en voogdijminister sinds de laatste legislatuur, te versterken, meer bepaald voor de goedkeuring van de normen voor de beroepsuitoefening. Er zijn eveneens talrijke contacten met Sabine LARUELLE, minister van KMO's en Zelfstandigen, meer bepaald inzake gemeenschappelijke thema's voor de cijferberoepen, zoals de aansprakelijkheid van de economische beroepen (nieuwe wet van 18 januari 2010), de verplichte tussenkomst van een economische beroepsbeoefenaar in het kader van de financiering van ondernemingen (Participatiefonds – producten Casheo en Initio), en meer recent, de BVBA Starter.

Is het Europees niveau trouwens vandaag de dag niet essentieel?

Met de Raad van het IBR hebben wij het project van de "vereenvoudiging" van de boekhoudkundige verplichtingen, bevorderd door de Europese Commissie, van dichtbij opgevolgd. Wat me echter zorgen baart is de resolutie die op 10 maart laatstleden door het Europees Parlement werd gestemd. Deze resolutie geeft de Lidstaten de toelating om de verplichting dat de micro-entiteiten hun jaarrekeningen dienen openbaar te maken, te schrappen en vraagt een algemene herziening van de 4^{de} en 7^{de} Vennootschapsrichtlijnen.

Dit initiatief roept zeker de tegenstand op van de Belgische politieke en economische wereld. Gelukkig zou deze maatregel niet van dwingende aard zijn voor de Lidstaten. De Belgische overheid is niettemin ingegaan tegen het voorstel en is erin geslaagd een blokkeringsminderheid te vormen binnen de Raad van ministers van de Europese Unie, waar het voorstel nog moet worden gestemd. Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren steunt het standpunt dat de Belgische autoriteiten hebben aangenomen, omdat het overtuigd is van de kwaliteit van het transparant en doeltreffend Belgisch systeem van financiële verslaggeving.

Ons systeem van financiële verslaggeving wordt door alle stakeholders gewaardeerd, met inbegrip van de vertegenwoordigers van de werknemers in de ondernemingen. Je hebt jouw voorzitterschap beëindigd met een belangrijke publicatie omtrent dit thema...

Een kwaliteitsvolle financiële verslaggeving en de communicatie ervan aan de vertegenwoordigers van de werknemers is essentieel voor ons beroep. Dit is de reden waarom het Instituut, met het oog op een vruchtbare samenwerking met de sociale partners, in 2007 een studiedag en verscheidene seminars omtrent dit thema heeft georganiseerd. Deze samenwerking met de werkgevers- en vakbondsvertegenwoordigers heeft de verwezenlijking van een universitaire studie mogelijk gemaakt die in de vorm van een ICCI-publicatie werd gepubliceerd.

Ander stokpaardje van jouw voorzitterschap: de ontwikkelingen van de opdrachten van de bedrijfsrevisor doorheen de attestering van niet-financiële informatie.

Inderdaad, dit thema ligt mij nauw aan het hart. Momenteel lijkt het mij onmogelijk om een alomvattende visie te hebben over de activiteit van een onderneming of een vereniging zonder niet-financiële informatie op te nemen. Het is een trage maar reële voortgang van de onderneming die zich inzet. Dit wordt meer bepaald bevestigd door de prijs voor het beste rapport duurzame ontwikkeling die door het IBR wordt georganiseerd en vandaag al aan haar 12^{de} editie toe is, en door het groeiend succes, met 43 deelnemende ondernemingen in 2009. De belangstelling voor de attestatie van niet-financiële informatie heeft geleid tot de oprichting van een werkgroep binnen het IBR, tot de organisatie van een studiedag in 2009 en een ICCI-publicatie die in 2010 wordt voorzien.

Hoe staat het met de beperking van de aansprakelijkheid van de economische beroepen die onlangs bepaalde evoluties heeft gekend?

ministériels.

Nous nous sommes efforcés d'approfondir la collaboration avec Vincent VAN QUICKENBORNE, ministre pour l'Entreprise et la Simplification, et ministre de tutelle depuis la dernière législature, notamment pour l'approbation des normes d'exercice professionnel. Les contacts sont également très nombreux avec Sabine LARUELLE, ministre des PME et des Indépendants, notamment sur les sujets communs aux professions du chiffre, tels que la responsabilité des professions économiques (nouvelle loi du 18 janvier 2010), l'intervention obligatoire d'un professionnel du chiffre dans le cadre du financement des entreprises (Fonds de Participation – produits Casheo et Initio) et, plus récemment, les SPRL starter.

Le niveau européen n'est-il par ailleurs pas essentiel aujourd'hui ?

Avec le Conseil de l'IRE, nous avons suivi de très près le projet de « simplification » des obligations comptables promu par la Commission européenne. Je suis très inquiet quant à la résolution votée par le Parlement européen, le 10 mars dernier, visant à autoriser les Etats membres à supprimer l'obligation pour les micro-entreprises de publier leurs comptes annuels et appelant à une révision générale, en 2010, des 4^e et 7^e directives de droit des sociétés.

Cette initiative suscite certes l'opposition des milieux politiques et économiques belges. Heureusement, la mesure ne serait pas contraignante pour les Etats membres, et le gouvernement belge s'est néanmoins opposé à la proposition en parvenant à réunir une minorité de blocage au sein du Conseil des ministres de l'Union européenne, où la proposition doit encore être votée. L'Institut des Réviseurs d'Entreprises soutiendra avec force la position adoptée par les autorités belges car il est convaincu de la qualité du système belge d'information financière, transparent et efficace.

Notre système d'information financière est apprécié par toutes les parties prenantes, en ce compris les représentants des travailleurs dans les entreprises. Tu as terminé ta présidence avec une importante publication sur ce sujet...

Une information financière de qualité et sa communication aux représentants des travailleurs sont essentielles aux yeux de notre profession. C'est pourquoi, dans un souci d'une collaboration fructueuse avec les partenaires sociaux, l'Institut a organisé une journée d'études, en 2007, et plusieurs séminaires sur le sujet. Cette collaboration avec les représentants patronaux et syndicaux a permis la réalisation d'une étude universitaire, qui a abouti sous la forme d'une publication de l'ICCI.

Autre cheval de bataille de ta présidence : le développement des missions du réviseur à travers l'attestation d'informations non financières.

En effet, ce sujet me tient personnellement à cœur. Il me semble impossible, à l'heure actuelle, d'avoir une vision globale de l'activité d'une entreprise ou d'une organisation sans intégrer l'information non financière. C'est un mouvement de société lent mais réel qui s'initie. Ceci se confirme notamment à travers le prix du meilleur rapport de développement durable organisé par l'IRE, qui en est aujourd'hui à sa 12^e édition, et par son succès croissant, avec 43 organisations participantes en 2009. L'intérêt pour l'attestation d'informations non financières s'est traduit par la création d'un groupe de travail à l'IRE, par l'organisation d'une journée d'études en décembre 2009 et par une publication de l'ICCI prévue en 2010.

Qu'en est-il de la limitation de la responsabilité des professions économiques, qui a récemment connu certaines évolutions ?

La responsabilité du réviseur d'entreprises, en personne morale et

De aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor, rechtspersoon en natuurlijke persoon, werd reeds in 2005 beperkt tot 12 of 3 miljoen euro, naargelang het al dan niet een genoteerde vennootschap betreft. De nieuwe wet van 18 januari 2010 (B.S. 17 maart 2010) breidt de beperking van de aansprakelijkheid van de natuurlijke persoon uit naar andere economische beroepen. Voor ons, bedrijfsrevisoren, voorziet de wijziging van de wetgeving nog in een verschuiving van de aansprakelijkheid van de natuurlijke persoon naar de rechtspersoon. Dit thema zal worden behandeld tijdens de gezamenlijke studiedag met het IAB, BIBF en het kabinet van de minister van KMO's en Zelfstandigen op 30 september 2010.

Ander actueel thema en andere studiedag op 28 oktober aanstaande: de selectie van de bedrijfsrevisor in het kader van overheidsopdrachten.

Dat is juist. Actuele thema's hebben aangetoond in welke mate de instellingen, onderworpen aan de wetgeving betreffende de overheidsopdrachten, dienen te worden verduidelijkt. Om die reden is er een werkgroep binnen het IBR opgericht die tot doel heeft een model van lastenboek op te stellen die duidelijke, samenhangende en objectieve criteria bevat voor de toekenning van commissarismandaten of andere opdrachten aan bedrijfsrevisoren.

Tot slot: heb ik je overtuigd van het belang van het verband tussen het IBR en de non-profitsector?

Het is zeker een thema dat het Instituut de voorbije drie jaar niet heeft verwaarloosd. In 2007 vond er een studiedag plaats betreffende de boekhoudkundige aspecten met als doelstelling de rationalisering van de boekhoudkundige sectorale regelgeving te ondersteunen. De dialoog met de ontwikkelings-NGO's werd versterkt, hetgeen werd verhaald in een studiedag en een mededeling. In 2008 werden het deugdelijk bestuur en de interne controle bestudeerd en onlangs, in januari 2010, werd er een studiedag georganiseerd gewijd aan meerdere sectoren en thema's. Hier zijn verscheidene publicaties uit voortgevloeid. Maar ik laat de zorg om de ingezette dialoog met de non-profitsector met evenveel enthousiasme voort te zetten, over aan mijn opvolger, voorzitter van de Commissie Non-profitsector!

Michel DE WOLF, voorzitter van het IBR,
en **Pierre P. BERGER**, erevoorzitter van het IBR.

physique, avait déjà été plafonnée, en 2005, à 12 ou 3 millions d'euros, selon qu'il s'agit de sociétés cotées ou non. La nouvelle loi du 18 janvier 2010 (M.B. 17 mars 2010) étend la limitation de la responsabilité de la personne physique aux autres professions économiques. Pour nous, réviseurs d'entreprises, la modification de la législation prévoit encore un déplacement de la responsabilité de la personne physique à la personne morale. Ce thème fera l'objet d'une journée d'études commune avec l'IEC, l'IPCF et le cabinet de la ministre des PME et des Indépendants, le 30 septembre prochain.

Autre actualité et autre journée d'études : la sélection du réviseur d'entreprises dans le cadre de marchés publics, le 28 octobre prochain.

En effet, l'actualité récente a encore montré à quel point les institutions soumises à la législation sur les marchés publics ont besoin d'être éclairées. C'est la raison pour laquelle un groupe de travail au sein de l'IRE s'est chargé de rédiger un modèle-type de cahier des charges contenant des critères précis, cohérents et objectifs pour l'attribution de mandats de commissaire ou autres missions aux réviseurs d'entreprises.

Pour terminer, t'ai-je convaincu de l'importance des liens entre l'IRE et le secteur non-marchand ?

C'est assurément un domaine que l'Institut n'a pas négligé ces trois dernières années ! Une journée d'études relative aux aspects comptables a eu lieu en 2007, avec pour objectif de soutenir la rationalisation des législations comptables sectorielles. Le dialogue avec les ONG de développement s'est renforcé, concrétisé par une journée d'études et une communication. La bonne gouvernance et le contrôle interne ont été étudiés en 2008 et plus récemment, une journée multisectorielle et multithématique fut organisée en janvier 2010. Différentes publications s'en sont suivies. Mais je laisse à mon successeur, président de la Commission Non-marchand, le soin de poursuivre avec autant d'enthousiasme le dialogue initié avec le secteur non marchand !

Michel DE WOLF, président de l'IRE,
et **Pierre P. BERGER**, président honoraire de l'IRE.



Entretien avec la ministre Sabine Laruelle Gesprek met de minister Sabine Laruelle



« Le passage obligé par un de vos membres est une forme de garde-fou ! »

Sabine LARUELLE, ministre des PME, des Indépendants, de l'Agriculture et de la Politique scientifique, a récemment reçu à son cabinet Pierre BERGER, André BERT et Étienne VERBRAEKEN, les trois présidents des instituts des professions du chiffre. Entretien convivial au sommet du 87 de l'avenue de la Toison d'Or à Bruxelles, là même où la ministre occupe depuis maintenant six ans le superbe bureau jadis occupé par le patron d'Axa Belgium, avant que cette compagnie ne reprenne la Royale belge et déménage vers Watermael-Boitsfort. En entrant dans son bureau « penthouse », les yeux des visiteurs sont naturellement aspirés par un panorama dégagé sur Bruxelles et par une vue plongeante sur... le siège du MR. « Il ne vous resterait plus qu'à faire installer une passerelle reliant votre bureau au building du siège du parti, comme chez Belgacom », lui susurre-t-on avec humour. « Un toboggan ferait tout aussi bien l'affaire pour me rendre aux réunions du MR ! », rétorque-t-elle dans un style qui, d'emblée, met des plus à l'aise les interlocuteurs en préambule à une discussion à bâtons rompus sur différentes thématiques intéressantes les professionnels du chiffre...

En imposant à tout demandeur d'un crédit « Initio » le recours préalable à un professionnel du chiffre, vous mettez là en avant la plus-value qui peut être apportée au dossier du porteur de projet.

Sabine LARUELLE : Laissez-moi d'emblée souligner que j'ai beaucoup de respect pour les professions du chiffre. Il s'agit là de professions protégées, avec derrière chacune d'entre elles un institut, un code de déontologie, une formation continuée, une responsabilité des acteurs, etc. Bref, de quoi permettre aux « consommateurs » – et aux tiers – d'avoir des garanties par rapport aux prestations des membres et à l'esprit dans lequel ils travaillent. Depuis que je suis entrée en fonction, j'ai eu le souci constant de travailler en concertation avec les différents instituts, et je souhaite continuer à les impliquer dans le développement de certains projets. Le fait, par exemple, qu'un dossier *Initio* soit analysé par un professionnel du chiffre avant d'être rentré au Fonds de participation est bien le genre d'initiative que je souhaitais développer. Concrètement, comme les dossiers passent d'abord par les mains d'un professionnel du chiffre, on voit par conséquent arriver à l'échelon du Fonds de participation des projets beaucoup plus réfléchis et élaborés de façon plus pertinente. Je m'en réjouis.

“De verplichte tussenkomst van één van uw leden is een vorm van bescherming!”

Sabine LARUELLE, minister van Kmo's, Zelfstandigen, Landbouw en Wetenschapsbeleid, ontving onlangs op haar kabinet de heren Pierre BERGER, André BERT en Étienne VERBRAEKEN, de voorzitters van de drie instituten van de cijferberoepen. Het was een gezellig onderhoud in het penthouse van de Guldenvlieslaan 87, hetzelfde waar de minister nu al zes jaar het magnifiek kantoor betreft dat vroeger bezet werd door de baas van Axa Belgium, tot de verzekeraar Royale Belge overnam en naar Watermaal-Bosvoorde verhuisde. Bij het betreden van het penthousekantoor, valt het oog natuurlijk meteen op het wijds uitzicht over Brussel en beneden... op de zetel van de MR. “U moet nog enkel een loopbrug laten installeren die uw kantoor met de building van de partijzetel verbindt, zoals bij Belgacom”, wordt er gelachen. “Een glijgoot zou ook al volstaan om mij naar de vergaderingen van de MR te begeven!” repliceert ze snedig, in een stijl die de gesprekspartners meteen meer op hun gemak stelt, vóór het gesprek van de hak op de tak over verschillende thema's die de cijferbeoefenaars aanbelangen begint.

Door iedereen die een INITIO-lening aanvraagt te verplichten vooraf een cijferbeoefenaar in de arm te nemen, stelt u de meerwaarde voorop die aan het dossier van de projecthouder kan worden toegevoegd.

Sabine LARUELLE: Mag ik meteen onderstrepen dat ik veel respect heb voor de cijferberoepen. En er de nadruk op leggen dat het om beschermde beroepen gaat, en dat achter elk beroep een instituut staat, een plichtenleer, voortdurende opleiding, aansprakelijkheid van de actoren, enz. Kortom, redenen te over om de “consumenten” – en de derden – in staat te stellen over waarborgen te beschikken die voortvloeien uit de prestaties van de leden en de geest waarin ze werken. Sinds ik in functie ben, heb ik er steeds voor gezorgd in overleg met de verschillende instituten te werken, en ik wens ze te blijven betrekken bij de ontwikkeling van bepaalde projecten. Het feit, bijvoorbeeld, dat een INITIO-dossier door een cijferbeoefenaar moet worden goedgekeurd, vooraleer het bij het Participatiefonds kan worden ingediend, is inderdaad het soort initiatief dat ik wou nemen. Omdat de dossiers eerst door een cijferbeoefenaar worden behandeld, zijn de projecten die bij het Participatiefonds worden ingediend veel doordachter en degelijker uitgewerkt. En daarover verheug ik mij.



Sabine LARUELLE

Ministre des PME et des Indépendants : « J'ai beaucoup de respect pour les professions du chiffre ». Minister van KMO's en Zelfstandigen: “Ik heb veel respect voor de cijferberoepen”.

Propos reçuillis par / Teksten verzameld door

Jean-Marc DAMRY

Rédacteur au Trends-Tendances
Redacteur bij Trends-Tendances

Pour la SPRL « starter » aussi, vous avez imposé le recours à un professionnel du chiffre.

Sabine LARUELLE : Nous avons remarqué que de plus en plus de Belges allaient au Royaume-Uni pour y créer une structure sociétaire sans capital et ensuite exercer l'essentiel de leur activité dans notre pays. Partant de ce constat, nous n'avons pas voulu pour autant créer en Belgique « la société à 1 euro », même si, malheureusement, c'est l'interprétation que certains en ont faite.

Nous étions aussi conscients du fait que certains ne parviennent pas à créer leur propre affaire au motif du capital minimum à réunir. Or, dans certains domaines d'activités, il n'y a objectivement pas nécessairement besoin de réunir 18 550 euros (ou 6 200 euros, pour ce qui concerne le capital libéré) pour se lancer. La SPRL-S est donc la déclinaison d'un système classique, uniquement dédié aux personnes physiques qui commencent une activité d'indépendant, leur permettant ainsi – et aussi – de protéger leur patrimoine privé. Le passage obligé par un de vos membres pour fixer le capital de départ est pour moi une forme de garde-fou. C'est là aussi un gage de confiance que nous vous portons. Cela étant, je préviens d'emblée : pas question d'accepter de voir des plans financiers sortir « comme ça » d'un tableau Excel et d'accepter de voir ainsi ces documents simplement revêtus « comme ça » du tampon d'un professionnel du chiffre ! Si faillite du starter il devait y avoir en raison d'une sous-capitalisation, les dispositions sur la responsabilité des fondateurs s'appliqueront et la responsabilité du professionnel du chiffre pourrait aussi être engagée ! Vous m'avez comprise, autant nous estimons que certaines activités peuvent être exercées sous le couvert d'une société sans pour autant devoir réunir beaucoup de moyens, autant il faut aussi un minimum de garanties pour les cocontractants de ces SPRL-S ! Voilà pourquoi nous avons aussi prévu des dispositions particulières de mise en réserve des bénéficiaires. Bref, tout cela pour vous dire que, contrairement à certaines idées reçues, on va ici bien plus loin dans les obligations imposées aux SPRL classiques que ce que certains peuvent en dire...

Il y a aussi du neuf du côté de l'actionariat des sociétés de réviseurs, d'experts-comptables ou de comptables-fiscalistes agréés. Comment percevez-vous cette évolution ?

Sabine LARUELLE : Les nouveaux textes permettent de clarifier un certain nombre de choses, à commencer par le fait d'avoir une approche commune pour les trois types de membres que vous représentez. On peut à présent envisager le fait d'avoir des structures « interprofessionnelles », bref, un seul bureau, un « package » global. Vous savez, au fond, je ne suis pas sûre que les gens fassent une si grande différence que ça – en supposant même qu'ils en fassent une – entre expert-comptable/conseil fiscal et comptable-fiscaliste agréé. C'est peut être plus clair pour le réviseur, encore que... Je veux en tout cas que la concurrence entre les professionnels du chiffre soit la plus correcte possible. Le fait d'avoir le plus de règles communes possible est pour moi une bonne approche. En tout cas, s'il y a bien un point sur lequel il ne peut être question de revenir, c'est celui de la qualité du travail de vos membres et de la garantie de celui-ci vis-à-vis des « consommateurs » !

L'actionariat des bureaux est à présent aussi ouvert aux tiers.

Sabine LARUELLE : C'est là une possibilité de risque que les instituts doivent ab-so-lu-ment prendre en compte. À eux d'analyser et d'intégrer cette dimension à l'intérieur des codes de déontologie ! Pour moi, quel que soit l'actionnaire du bureau, la façon dont on travaille à l'intérieur de celui-ci doit ab-so-lu-ment rester la même et, en tout état de cause, le code de déontologie doit primer. Bref, si un tiers investisseur rentre dans le capital d'une société de professionnels du chiffre, il doit savoir qu'il n'entre pas là dans une structure comme

Ook voor de BVBA "Starter" hebt u de tussenkomst van een cijferbeoefenaar verplicht gemaakt.

Sabine LARUELLE : We hadden gemerkt dat steeds meer Belgen naar het Verenigd Koninkrijk trokken om daar een vennootschapsstructuur zonder kapitaal op te richten om vervolgens hun activiteit in hoofdzaak uit te oefenen in ons land. Vanuit die vaststelling was het niet de bedoeling om ook in België een "1 euro-vennootschap" in te voeren, zelfs als dat de interpretatie is die sommigen er jammer genoeg aan geven.

Wij waren er ons wel van bewust dat sommigen er niet toe kwamen om hun eigen zaak op te richten, wegens het minimumkapitaal dat ze moesten bijeenbrengen. In sommige activiteitssectoren is er feitelijk toch niet noodzakelijk de behoefte om 18 550 euro (of 6 200 euro, wat betreft het vrijgemaakte kapitaal) bijeen te brengen. De BVBA-Starter is dus een afwijking van het klassieke systeem, uitsluitend bestemd voor natuurlijke personen die een zelfstandige activiteit opstarten, die hun aldus – en ook – in staat stelt om hun privévermogen te vrijwaren. De verplichte tussenkomst van één van uw leden om het startkapitaal vast te stellen, is volgens mij een vorm van bescherming. Het geeft ook blijk van het vertrouwen dat wij in u stellen. Dit gezegd zijnde, zij men nu al gewaarschuwd: het zal niet worden aanvaard dat financiële plannen zo uit een Excel-tabel worden gelicht en het zal niet worden aanvaard dat dergelijke stukken met de stempel van een cijferbeoefenaar worden bekleed! Als de starter in dergelijke omstandigheden failliet gaat, zal dat te wijten zijn aan onderkapitalisatie. De bepalingen in verband met de aansprakelijkheid van de oprichter zullen worden toegepast en de aansprakelijkheid van de cijferbeoefenaar kan worden ingeroepen! U hebt mij begrepen, hoewel wij menen dat sommige activiteiten onder vennootschap kunnen worden uitgeoefend zonder alsdanig veel middelen bijeen te brengen, moet aan de medecontractanten van de starter-BVBA's niettemin een minimumaantal waarborgen worden geboden. Vandaar dat wij bijzondere bepalingen hebben voorzien voor de reservering van de winst. Kortom, om u maar te zeggen dat, in tegenstelling tot wat sommigen ervan maken, we hier veel verder gaan qua verplichtingen dan aan de klassieke BVBA's worden opgelegd dan wat sommigen erover zeggen...

Er is ook nieuws op het stuk van het aandeelhouderschap van de bedrijfsrevisoren-, accountants- en erkende boekhouders-fiscalisten-vennootschappen. Hoe ziet u die evolutie?

Sabine LARUELLE : De nieuwe teksten kunnen een aantal zaken opklaren, te beginnen met een gemeenschappelijke benadering voor de drie soorten leden die u vertegenwoordigt. Nu kunnen we beginnen te denken aan "interprofessionele" structuren, kortom, één enkel kantoor, één globaal pakket.

Eigenlijk ben ik er niet van overtuigd dat de mensen een groot onderscheid maken – als ze er al één maken – tussen accountant/belastingconsulent en erkend boekhouder-fiscalist. Voor de bedrijfsrevisor is het misschien duidelijker, en dan nog... Ik zou alleszins willen dat de concurrentie tussen de cijferbeoefenaars zo correct mogelijk verloopt. Het feit zo veel mogelijk gemeenschappelijke regels te hebben, is volgens mij een goede benadering. En als er één punt is waarvan niet kan worden teruggekomen, is het alleszins dit van de kwaliteit van het werk van uw leden en van de waarborg ervan jegens de "consumenten"!

Het aandeelhouderschap van de kantoren is nu ook toegankelijk voor derden.

Sabine LARUELLE : Dat is een mogelijk risico waarmee de instituten ab-so-luut rekening moeten houden. Het is hun taak om die dimensie te analyseren en in hun deontologie in te passen! Volgens mij moet, ongeacht het aandeelhouderschap van het kantoor, de werkwijze binnen het kantoor ab-so-luut dezelfde blijven, en alleszins, moet de plichtenleer primeren. Kortom, als een derde-investeerder tot het kapitaal van een professionele accountancyvennootschap toetreedt,

les autres : il n'y a pas de but commercial, il y a des règles de déontologie, une responsabilité vis-à-vis de la clientèle, etc. Et si jamais les instituts n'arrivent pas à maintenir ces règles de déontologie, je préviens d'avance qu'il risque d'y avoir de gros problèmes. Il reviendra donc aux instituts de resserrer les contrôles.

Vous travaillez aussi à la question de la responsabilité civile professionnelle.

Sabine LARUELLE : Effectivement. Nous travaillons sur ce point au départ de l'expérience vécue avec la profession d'architecte. En ce qui les concerne, ils pouvaient déjà exercer sous le couvert d'une société mais le risque restait sur eux « en personne physique » pour une durée de dix ans. Je rappelle que le risque sur le patrimoine privé est un des principaux freins à l'entrepreneuriat. Second problème, en cas de décès de l'architecte, la responsabilité civile professionnelle tombait – parfois bien des années plus tard – sur les héritiers, se demandant alors ce qui leur tombait sur la tête, les ruinant parfois littéralement. Troisième problème, en cas de remise du bureau d'architecture, le cédant restait responsable sur ses biens propres pendant parfois encore dix ans. Pour les architectes, comme pour vous d'ailleurs, il me faut tout de même rappeler que nous vivons aujourd'hui au 21^e siècle, que l'exercice de la profession sous le couvert d'une société s'est fortement généralisé. Et je n'ai pas à vous rappeler qu'une société peut perdurer bien au-delà des personnes physiques et que, dès lors, la permanence des garanties peut être ici plus grande qu'en personne physique. Régler la question des responsabilités est de nature à susciter des vocations entrepreneuriales – chez vous aussi ! – et à faciliter la transmission des affaires – chez vous aussi ! –. Nous avons démontré, au travers du cas des architectes, qu'il était possible de trouver des solutions aux problèmes posés sans pour autant altérer les garanties offertes aux consommateurs. Partant de l'expérience vécue avec cette profession, nous l'avons étendue fin décembre dernier aux professionnels du chiffre. Nous y travaillons à présent pour les géomètres-experts et les agents immobiliers. Le chantier est aussi lancé avec mon collègue de la Justice pour les professions juridiques et avec ma collègue de la Santé pour toutes les professions médicales. Cela étant, dans tous les cas de figure, nous mettons à chaque fois des garde-fous : la société doit par exemple être reconnue par un institut, c'est là la moindre des choses...

Au niveau de la simplification administrative ?

Sabine LARUELLE : Nous avançons bien sur cette question. Voyez déjà la question des guichets uniques... Nous travaillons aussi au développement de « formulaires intelligents », bref, à la préparation de documents préremplis sur la base d'informations déjà en possession des pouvoirs publics. Je pense ainsi aux déclarations fiscales... C'est une matière transversale impliquant aussi, notamment, mes collègues Didier REYNDERS et Vincent VAN QUICKENBORNE.

La voie est à présent ouverte pour permettre aux professionnels du chiffre d'exercer un mandat d'administrateur indépendant.

Sabine LARUELLE : Autant je m'en réjouis, autant je préviens d'emblée : il incombe aux instituts de faire en sorte que leurs membres ne se mettent pas en situation de conflit d'intérêts ! Voilà une des raisons qui font que je réfléchis au fait de mettre en ligne bien plus d'informations détenues par la Banque-Carrefour des entreprises. Je pense non seulement aux mandats d'administrateurs, mais aussi à l'implication de vos membres au sein des sociétés desquelles ils opèrent. Mon idée consiste donc bien à mettre ce genre d'information à la disposition de tout un chacun. Vous l'aurez compris, au travers de cette réflexion sur la transparence, mon objectif est de jouer la carte de la garantie des « consommateurs ». Je suis convaincue que les situations de conflits d'intérêts ne sont saines pour personne, cela crée

moet hij weten dat hij niet toetreedt tot een structuur als een andere: er is geen handelsoogmerk, er zijn deontologische regels, aansprakelijkheid jegens het cliënteel, enz. En als de instituten er niet in zouden slagen die deontologische regels te handhaven, waarschuwt ik er nu al voor dat zulks tot zware problemen zou kunnen leiden. De instituten moeten dus hun toezicht verstrakken.

U werkt ook aan de kwestie van de burgerlijke beroepsaansprakelijkheid.

Sabine LARUELLE : Inderdaad. Aan dat punt werken we vanuit de ervaring opgedaan met het beroep van architect. De architecten konden hun beroep reeds uitoefenen onder vennootschap, maar het risico bleef voor een duur van tien jaar op de natuurlijke persoon wegen. Ik wijs erop dat het risico op het privévermogen één van de voornaamste belemmeringen vormt van het ondernemerschap. Tweede probleem, bij het overlijden van de architect ging de burgerlijke beroepsaansprakelijkheid – soms jaren later – over op de erfgenamen, die zich dan afvroegen wat hun overkwam, en soms letterlijk geruïneerd werden. Derde probleem, bij de overlating van het architectenbureau, bleef de overlater aansprakelijk met zijn eigen goederen, soms nog tien jaar lang. Wat de architecten aangaat, net als uw leden trouwens, moet ik er toch op wijzen dat wij in de 21^{ste} eeuw leven en dat de uitoefening van een beroep onder vennootschap zo goed als veralgemeend is. En ik moet u niet uitleggen dat een vennootschap veel langer kan bestaan dan de natuurlijke personen erachter en dat het doorlopen van de garanties daardoor beter kan worden verzekerd dan door een natuurlijke persoon. De kwestie van de aansprakelijkheid regelen kan het ondernemerschap aanmoedigen – ook bij jullie! – en de overdracht van de ondernemingen vergemakkelijken – ook bij jullie! Wij hebben, via het geval van de architecten, aangetoond dat het mogelijk was om oplossingen te vinden voor de gestelde problemen, zonder iets af te doen aan de waarborgen die aan de consumenten worden geboden. Uitgaande van de ervaring opgedaan met het beroep van architect, hebben we die eind december doorgetrokken tot de cijferberoepen. Momenteel werken we eraan voor de landmeters-experten en de vastgoedmakelaars. De “werf” werd ook opgestart samen met mijn collega van Justitie, voor de juridische beroepen, en mijn collega van Gezondheid, voor de medische beroepen. Dit gezegd zijnde, bouwen we voor elk beroep een veiligheid in: de vennootschap moet bijvoorbeeld erkend zijn door een instituut, dat is toch een minimumvereiste...

Hoe staat het met de administratieve vereenvoudiging?

Sabine LARUELLE : Daarmee schieten we goed op. Kijk bijvoorbeeld naar de eengemaakte loketten... Er wordt nu gewerkt rond formulieren die op voorhand worden ingevuld op basis van de informatie die de overheid in handen heeft. Ik denk ook aan de belastingaangiften... Dat is een transversale materie waarbij onder andere ook mijn collega's Didier REYNDERS en Vincent VAN QUICKENBORNE betrokken zijn.

De weg is gebaad om de cijferbeoefenaars toe te staan een mandaat van onafhankelijk bestuurder uit te oefenen.

Sabine LARUELLE : Hoewel ik er blij voor ben, laat ik meteen een waarschuwing horen: de instituten moeten ervoor zorgen dat hun leden niet in een belangenconflict verwickeld raken! Dat is één van de redenen waarom ik erover denk om meer informatie die in het bezit is van de Kruispuntbank van Ondernemingen online te plaatsen. Ik denk niet alleen aan bestuursmandaten, maar ook aan de betrokkenheid van uw leden bij de vennootschappen waarvoor ze werken. Het is dus mijn bedoeling dat dergelijke informatie tot eenieders beschikking staat. U hebt het al begrepen, met deze reflectie over de transparantie, heb ik de bedoeling de kaart van de bescherming van de “consumenten” te trekken. Ik ben ervan overtuigd dat belangenconflicten niemand ten goede komen. Het veroorzaakt problemen

des problèmes et, quand il y en a, cela sème le doute dans le public et c'est *in fine* l'ensemble de la profession qui en souffre. Bref, dans le cadre de professions protégées comme les vôtres, et dans lesquelles le grand public a confiance, j'insiste donc fortement sur le grand souci de transparence et de positionnement dont vos instituts et vos membres respectifs doivent ici faire preuve. Chaque code de déontologie doit être on ne peut plus clair quant à la nécessité absolue de vos membres de travailler en toute indépendance et s'interdire – en tout état de cause ! – d'aller siéger comme administrateur indépendant, non seulement au sein de la société cliente (celle dans laquelle il opère) mais aussi dans toute la sphère qui l'entoure !

Et demain ?

Sabine LARUELLE : Nombre de nos initiatives découlent du *Small Business Act* européen. Nous avons un plan PME en 5 axes et 40 propositions. Nous avons déjà pris beaucoup de mesures et nous ne comptons évidemment pas en rester là. La présidence belge de l'Union européenne sera pour nous l'occasion de mettre l'accent sur ce qui a été fait et donner une nouvelle impulsion à certaines initiatives. Je pense notamment à toute la question de l'entrepreneuriat féminin.

De gauche à droite : Pierre P. BERGER, alors président de l'IRE, Sabine LARUELLE, Ministre des PME, des Indépendants, de l'Agriculture et de la Politique scientifique, Etienne VERBRAEKEN, président de l'IPCF, et André BERT, président de l'IEC.

en als er problemen zijn, zaait dat twijfel bij het publiek en is het uiteindelijk het hele beroep dat eronder lijdt. Kortom, in verband met beschermde beroepen zoals het uwe en waarin het publiek vertrouwen heeft, leg ik dus stevig de nadruk op de nood aan transparantie en aan positionering waarvan uw respectieve instituten en leden blij moeten geven. De deontologie kan niet duidelijk genoeg zijn over de absolute vereiste dat uw leden moeten werken in volledige onafhankelijkheid en – in elk geval! – terughoudend moeten zijn om een mandaat als onafhankelijk bestuurder op te nemen, niet alleen in de cliënt-vennootschap (degene waarvoor hij optreedt) maar ook in de omgeving.

En morgen?

Sabine LARUELLE: Heel wat initiatieven vloeien voort uit de Europese *Small Business Act*. Wij hebben een kmo-plan met 5 pijlers en 40 voorstellen. Wij hebben al veel maatregelen genomen en wij zijn uiteraard niet van plan om het daarbij te laten. Het Belgisch voorzitterschap van de Europese Unie biedt ons de gelegenheid om duidelijk te maken wat al gebeurd is en om aan bepaalde initiatieven een nieuwe drive te geven. Ik denk onder meer aan het vrouwelijk ondernemerschap.

Van links naar rechts: Pierre P. BERGER, toenmalig voorzitter van het IBR, Sabine LARUELLE, Minister van KMO's, Zelfstandigen, Landbouw en Wetenschapsbeleid, Etienne VERBRAEKEN, voorzitter van het BIBF, en André BERT, voorzitter van het IAB.



L'automobile et l'impôt direct ou pourquoi faire simple quand on peut faire (très) compliqué ?



Depuis la loi de décembre 1988, qui a décumulé partiellement les revenus des conjoints, le régime des frais professionnels afférents aux frais de voitures était simple. Au titre de mesure compensatoire au décumul, ils n'étaient, à l'exception des frais de carburant, de mobilophonie et des intérêts, plus déductibles qu'à concurrence de 75%. En ce qui concerne l'avantage de toute nature résultant de la mise à disposition d'un véhicule, il suffisait de multiplier le nombre de kilomètres parcourus à titre privé par un coefficient qui était fonction du nombre de chevaux fiscaux du véhicule. Le régime a commencé à se compliquer à partir du 1^{er} avril 2007, le pourcentage de la déductibilité des frais afférents aux voitures, hors frais de carburant devenant, mais uniquement pour l'impôt des sociétés, fonction du taux d'émission CO₂. Parallèlement, des mesures incitatives pour l'achat par des personnes physiques de voitures « propres » ont été prises. Depuis le 1^{er} janvier 2010, dans un souci louable d'écologie, le législateur a singulièrement compliqué les choses tout en prenant une pure mesure budgétaire : la non déductibilité à concurrence de 25% des frais de carburant (loi portant des dispositions fiscales et diverses du 22 décembre 2009 et loi-programme du 23 décembre 2009).



Paul BELLEN

Avocat au Barreau de Bruxelles, Assistant en droit fiscal à l'Université libre de Bruxelles

Pour les personnes physiques : la carotte : mesures incitatives à l'acquisition d'un véhicule « propre »

A De la réduction d'impôt à la réduction sur facture

La loi du 9 juillet 2004 avait inséré un nouvel article 145²⁸ qui octroyait, aux personnes physiques, une réduction d'impôt pour les dépenses effectivement payées pendant la période imposable en vue d'acquérir à l'état neuf une voiture émettant au maximum 115 grammes de CO₂ au kilomètre et dont la conduite nécessite la possession d'un permis de conduire belge valable pour des véhicules de catégorie B ou d'un permis de conduire européen ou étranger équivalent.

Cette réduction d'impôt était égale à 15% de la valeur d'acquisition avec un maximum de 3.280 € (montant de base) lorsque le CO₂ émis est inférieur à 105 grammes par kilomètre et de 3% de la valeur d'acquisition avec un maximum de 615 € (montant de base) lorsque le taux de CO₂ émis est de 105 grammes jusqu'à 115 grammes.

Une réduction d'impôt est toujours agréable mais elle présente un inconvénient : celui du préfinancement.

En effet, l'avantage fiscal ne sera souvent perceptible qu'à la fin du mois d'août de la deuxième année qui suit l'année d'acquisition du véhicule (délai d'imposition : 18 mois à dater du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition + 2 mois).

C'est vraisemblablement la raison pour laquelle la loi-programme du 27 avril 2007 a supprimé, à partir du 1^{er} juillet 2007, la réduction d'impôt, l'article 145²⁸ étant abrogé, pour y substituer une réduction sur facture.

A partir du 1^{er} juillet 2007, aux mêmes conditions que celles régissant l'ex-réduction d'impôt et pour les mêmes montants, le fournisseur consentira à l'acquéreur personne physique une réduction directe sur la facture de vente TVA comprise.

Cette mesure s'est révélée plus efficace que la réduction d'impôt.

Certes le préfinancement est reporté sur le fournisseur, mais à voir les publicités qui ont fleuri durant le récent Salon de l'Auto, manifestement, il ne s'en plaint pas. Le constructeur de la voiture de l'année ne s'en est, du reste, pas privé.

Le succès de cette réduction directe sur facture est indéniable puisque, en 2009, plus de 70.000 acquéreurs de voiture « propre » en ont bénéficié.

B Réduction d'impôt à l'acquisition à l'état neuf d'un véhicule propulsé exclusivement par un moteur électrique

Le praticien de la fiscalité a l'habitude de la façon surréaliste et lamentable dont les lois fiscales sont élaborées mais, en l'espèce, le législateur, peut-être pressé d'aller réveiller, a battu tous les records puisqu'il en est arrivé, c'est du jamais vu, à modifier un article d'une loi du 22 décembre 2009 publiée

La loi du 9 juillet 2004 avait inséré un nouvel article 145²⁸ qui octroyait, aux personnes physiques, une réduction d'impôt pour les dépenses effectivement payées pendant la période imposable en vue d'acquérir à l'état neuf une voiture émettant au maximum 115 grammes de CO₂ au kilomètre.

Cette réduction d'impôt est accordée pour les dépenses effectivement payées pendant la période imposable en vue d'acquérir à l'état neuf une motocyclette, un tricycle ou un quadricycle.

au Moniteur du 31 décembre 2009 par un article d'une loi du lendemain, soit du 23 décembre 2009, publiée au Moniteur de la.....veille soit au Moniteur du 30 décembre 2009.

Un record digne du Guinness Book !

1 – De la réduction d'impôt à l'acquisition d'une motocyclette, tricycle ou quadricycle propulsé exclusivement par un moteur électrique

Très perspicace, le législateur s'est rendu compte qu'« *Aujourd'hui, on a de plus en plus conscience que la circulation est en grande partie responsable de l'augmentation de la pollution atmosphérique dans nos villes, avec des conséquences néfastes aussi bien au niveau local, où les gaz d'échappement toxiques ont des effets nuisibles pour notre santé et notre environnement, qu'au niveau mondial où l'effet de serre influence défavorablement notre climat. Malgré les efforts réalisés pour diminuer les gaz d'échappement, la circulation porte tous les jours préjudice à notre milieu... À côté des véhicules conventionnels améliorés (les véhicules à propulsion hybride), les véhicules propulsés au moyen de technologies alternatives (véhicules électriques avec batteries) constituent une solution attractive pour réaliser un parc automobile belge plus respectueux de l'environnement. Les véhicules électriques ont l'avantage d'être pratiquement silencieux et de n'émettre que peu de gaz d'échappement. L'acquisition de véhicules électriques doit dès lors être davantage encouragée.* »⁽¹⁾

L'article 20 de la loi portant des dispositions fiscales et diverses du 22 décembre 2009 (Moniteur du 31 décembre 2009, p. 82.825) a donc rétabli l'article 145²⁸ CIR 92 qui octroie, cette fois, une réduction d'impôt à l'acquisition d'un véhicule propulsé exclusivement par un moteur électrique.

Cette réduction d'impôt est accordée pour les dépenses effectivement payées pendant la période imposable en vue d'acquérir à l'état neuf une motocyclette, un tricycle ou un quadricycle tels que ces véhicules sont définis par la réglementation relative à l'immatriculation des véhicules à moteur, à condition :

- qu'ils soient propulsés exclusivement par un moteur électrique;
- qu'ils soient aptes à transporter au minimum deux personnes;
- que leur conduite nécessite la possession d'un permis de conduire belge valable pour des véhicules de catégories A ou B ou d'un permis de conduire européen ou étranger équivalent.

La réduction d'impôt est égale à 15 % de la valeur d'acquisition, avec un maximum de :

- 3.280 € (montant de base, 4.540 € pour l'exercice d'imposition 2011) en cas d'acquisition d'un quadricycle;
- 2.000 € (montant de base, 2.770 € pour l'exercice d'imposition 2011) en cas d'acquisition d'une motocyclette ou d'un tricycle.

La réduction d'impôt n'est pas applicable aux dépenses qui entrent en considération pour l'application de la réduction directe sur facture.

2 – A la réduction d'impôt majorée à l'acquisition d'une voiture, voiture mixte ou minibus propulsé exclusivement par un moteur électrique

L'encre du Moniteur publiant la nouvelle mouture de l'article 145²⁸ instaurant cette nouvelle réduction d'impôt n'était pas sèche (pour ne pas encore être parue) que le Moniteur de la veille (Moniteur du 30 décembre 2009, 1ère édition, page 82.310) publie l'article 123 de la loi-programme du 23 décembre 2009 qui étend la mesure de la réduction d'impôt pour l'acquisition d'une voiture, voiture mixte ou minibus propulsé **exclusivement** par un moteur électrique (les voitures à propulsion hybride sont donc exclus) et ce aux mêmes conditions que celles prévues pour l'acquisition d'une motocyclette, d'un tricycle ou d'un quadricycle par une loi publiée le lendemain.

La réduction d'impôt est même portée à 30 % de la valeur d'acquisition, avec un maximum de 6.500 € (9.000 € pour l'exercice d'imposition 2011) pour les dépenses faites en 2010, 2011 et 2012, le Roi étant habilité à prolonger la mesure.

Pour une fois, on ne pourra reprocher au législateur un manque de prévoyance puisque, du moins à notre connaissance (n'étant pas lecteur assidu de magazines spécialisés en automobiles et autres engins), des véhicules propulsés uniquement par un moteur électrique (hormis, peut-être, un vélomoteur) n'existent pas encore. Un des principaux constructeurs de voitures de marque allemande a annoncé la mise sur le marché d'un véhicule propulsé exclusivement par un moteur électrique pour 2013.

Par ailleurs chacun sait que, au stade actuel de la technique ce type de véhicule se caractérise par un manque d'autonomie et que les stations de rechargement des batteries font cruellement défaut.

On louera donc la prévoyance du législateur qui, dans la même loi-programme, a prévu un amortissement accéléré des stations de rechargement couplé avec une déduction pour investissement.

L'article 116 de la loi-programme modifie l'article 63 CIR 92 en y insérant que « les stations de rechargement des véhicules électriques peuvent, en ce qui concerne les investissements des années 2010 à 2012, être amorties en deux annuités fixes ».

D'autre part, l'article 118 de la même loi insère un petit e à l'article 69, § 1^{er}, 2^o, CIR 92, octroyant une déduction pour investissement majorée (taux de base majoré de 10 points) pour les investissements des années 2010 à 2012 consistant en stations de rechargement des véhicules électriques.

Et en ce qui concerne les particuliers, l'article 145²⁸ est complété par un paragraphe 3 rédigé comme suit : « Il est accordé une réduction d'impôt pour les dépenses effectivement payées pendant les périodes imposables 2010 à 2012 en vue de l'installation à l'extérieur d'une habitation d'une borne de rechargement électrique.

La réduction d'impôt est égale à 40% des dépenses réellement faites visées à l'alinéa 1^{er} avec un maximum de 180 €. La réduction d'impôt n'est pas applicable aux dépenses qui :

1 Projet de loi portant des dispositions fiscales et diverses du 23 septembre 2009, *Doc. parl.*, Ch. repr., 20092010, n° 2170/001, pp. 12 et 13.

- a) sont prises en considération à titre de frais professionnels réels;
- b) donnent droit à la déduction pour investissement visée à l'article 69;
- c) entrent en considération pour l'application des articles 104, 8°, (2) 145²⁴, (3) 145²⁵, (4) 145³⁰, (5) et 145³¹ (6). »

3 – Considérations critiques

Sans revenir sur la manière de légiférer en deux temps dont le second précède en fait le premier, la première réflexion est de savoir pourquoi légiférer en octroyant une réduction d'impôt majorée pour l'acquisition de voitures en 2010, 2011 et 2012 qui n'existeront, au mieux, qu'en 2013 et pourquoi limiter cela aux dépenses effectuées de 2010 à 2012 et ne pas en faire une mesure permanente quitte à revoir la mesure lorsque la voiture électrique « aura fait son nid » ?

Est-ce faire œuvre utile ou est-ce de la poudre aux yeux ?

La deuxième est de savoir pourquoi priver les particuliers qui bénéficient d'une réduction d'impôt pour d'autres raisons de la réduction d'impôt (180 € !) pour les dépenses effectivement payées pendant les périodes imposables 2010 à 2012 en vue de l'installation à l'extérieur d'une habitation d'une borne de rechargement électrique.

Par ailleurs, s'il est exact que les véhicules à propulsion électrique sont silencieux et émettent peu ou pas de gaz d'échappement, il n'en reste pas moins qu'il faut bien produire l'électricité et que cette production est loin d'être neutre du point de vue environnemental.

La production de l'électricité par le nucléaire génère de dangereux déchets qui empoisonneront nos enfants jusqu'à la quatrième (voire au-delà) génération et celle produite par le gaz rend la Belgique dépendante de pays aux humeurs parfois imprévisibles.

Pour les personnes physiques : le baton : mesures aggravant la charge fiscale en cas d'utilisation de voitures peu respectueuses de l'environnement

A Liaison du calcul de l'avantage de toute nature au taux d'émission de CO₂

Jusqu'au 1^{er} janvier 2010, la détermination de l'avantage de toute nature résultant de l'utilisation privée d'un véhicule de société se faisait sur la base 5.000 km/an, pour ceux qui habitent à moins de 25 kilomètres de leur lieu de travail, ou sur la base de 7.500 km/an, pour ceux qui habitent à plus de 25 kilomètres de leur lieu de travail (7), multiplié par un coefficient qui était fonction de la puissance fiscale du véhicule (8):

La loi-programme du 23 décembre 2009 a introduit un § 2 à l'article 36 CIR 92 rédigé comme

suit : « Toutefois, pour la détermination de l'avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition, le Roi tient compte du nombre de kilomètres parcourus à des fins personnelles, du type d'alimentation du moteur et de l'émission de CO₂ du véhicule. »

L'arrêté royal du 10 janvier 2010 (9) lie l'évaluation de l'avantage non plus à la puissance fiscale du véhicule mais au taux d'émission de CO₂ et au type d'alimentation du moteur, la distance parcourue (5000 km/an ou 7500 km/an) restant, on le présume, toujours régie par la circulaire en vigueur sous l'ancien régime.

Pour 2010, le coefficient lié à l'émission de CO₂ est de 0,00210 € par gramme de CO₂ pour les véhicules à essence, LPG ou au gaz naturel et de 0,00230 € par gramme de CO₂ pour les véhicules à moteur diesel.

En aucun cas l'avantage par kilomètre ne peut être inférieur à 0,10 €/km.

Le commun des mortels, ou ceux, dont l'auteur de ces lignes, qui s'intéressent autant à l'automobile qu'au football ou à la physique appliquée, ignore le taux d'émission de grammes de CO₂ émis par leur chère (dans les deux sens du terme) voiture.

Ce taux peut être connu en allant sur le site www.health.fgov.be. (10)

Pour les véhicules non repris, et donc dont les données relatives à l'émission de CO₂ est inconnue, le taux d'émission est de 205 grammes pour les véhicules à moteur essence, LPG ou gaz naturel et à 195 grammes pour les véhicules à moteur diesel (ce qui est curieux dans la mesure où il est connu que les véhicules à moteur diesel sont plus polluants que les véhicules équipés d'un moteur essence ou LPG).

Ce nouveau régime sera plus avantageux que l'ancien pour certains et plus onéreux pour d'autres en fonction du taux d'émission de CO₂. Le taux d'émission de CO₂ devient déterminant dans le choix d'une voiture de société : à vos calculettes!

Le système ne facilite pas le travail de ceux qui doivent calculer le montant des avantages de toute nature « voiture », ni de ceux qui devront en vérifier l'exactitude, surtout lorsque le parc de véhicules de l'employeur est divers et varié. Mais la lutte contre le réchauffement climatique est à ce prix.

B Limitation de la déduction au titre de charges professionnelles des frais de voiture : extension aux frais carburant

La limitation de la déductibilité des frais de voiture, hors les déplacements entre le domicile et le lieu de travail qui sont, depuis plus de dix ans (!) limités à 0,15 €/km, est connue depuis une loi de décembre 1988.

A l'exception des frais de carburant, les frais professionnels, quels qu'ils soient (11), afférents à

- 2 Déduction des dépenses faites par le propriétaire d'un immeuble classé.
- 3 Réduction d'impôt pour les dépenses faites en vue d'économiser l'énergie.
- 4 Réduction d'impôt pour les dépenses de rénovation d'habitations situées dans une zone d'action positive des grandes villes.
- 5 Réduction d'impôt pour les dépenses de rénovation d'habitations données en location à un loyer modéré.
- 6 Réduction d'impôt pour les dépenses de sécurisation.
- 7 Circulaire n° Ci.RH.241/561.634 du 5 février 2004.
- 8 A.R. du 20 janvier 2009, M.B., 26 janvier 2009.
- 9 M.B., 15 janvier 2010.
- 10 Par contre, n'essayez pas de consulter les dispositions commentées sur Ficonet Plus : la version du CIR 92 et de l'A.R./J.I.R. s'arrête à l'exercice 2009 (situation au 21 mars 2010).
- 11 À l'exception, des frais de « mobiphonie » (à l'époque où chacun a un GSM !) et des intérêts afférents à l'emprunt contracté en vue de l'acquisition du véhicule.

l'utilisation des véhicules visés à l'article 65 et les moins-values sur ces véhicules ne sont déductibles qu'à concurrence de 75 %.

Les frais de carburant professionnels restaient donc déductibles à 100%.

La loi-programme du 23 décembre 2009 a changé la donne : l'intégralité des frais professionnels afférents aux voitures, voitures mixtes et minibus autres que ceux utilisés exclusivement pour le transport de personnes, ne sont plus déductibles qu'à concurrence de 75%.

L'article 66, § 1^{er}, al. 1^{er}, CIR 92, a été réécrit comme suit : « *Les frais professionnels afférents à l'utilisation des véhicules visés à l'article 65 ne sont déductibles qu'à concurrence de 75 %.*

Les frais professionnels visés à l'alinéa 1^{er} comprennent également les moins-values sur ces véhicules. »

Les impératifs budgétaires sont clairs : quelle que soit la consommation du véhicule ou son taux d'émission de CO₂, les frais de carburant afférents à ce véhicule voient leur déductibilité limitée à 75%, que le véhicule utilisé soit un véhicule « drague minettes à la place » ou « M'as-tu vu au Zoute », du style 4X4 version véhicule militaire utilisé en Irak, gros consommateurs de carburant, ou une voiture moins gourmande et plus conforme au respect de l'environnement auquel le législateur semble tant attacher d'importance ! Comprenez qui pourra !

On notera, par ailleurs, une certaine incohérence.

Le législateur instaure une réduction d'impôt pour promouvoir l'acquisition de quadricycle propulsé exclusivement par un moteur électrique mais si ce quadricycle répond à la notion de voiture les frais de recharge des batteries ne sont déductibles qu'à concurrence de 75%.

Pour les sociétés : limitation de la déductibilité des frais afférents aux voitures

A Jusqu'en avril 2007

La loi de décembre 1988, à la recherche de compensations budgétaires suite au décumal des revenus professionnels des époux, a instauré une limitation de la déductibilité des frais de voitures professionnels.

Les sociétés étaient soumises au même régime que les personnes physiques à savoir que, à l'exception des frais de carburant, de « mobilophonie » et des intérêts afférents à l'acquisition, les frais afférents aux voitures, voitures mixtes et minibus (à l'exception des véhicules visés à l'article 66, § 2, CIR 92), quels qu'ils soient, n'étaient déductibles qu'à concurrence de 75%.

B Pour toutes les nouvelles voitures d'entreprise à partir du 1^{er} avril 2007 et pour toutes les voitures d'entreprise à partir du 31 mars 2008

L'article 198bis nouveau a limité la déductibilité des frais de voitures des sociétés, à l'exception des frais de carburant, en fonction du taux d'émission de CO₂ pour les immobilisations acquises ou constituées entre le 1^{er} avril 2007 et le 31 mars 2008 et pour toutes les voitures d'entreprises à dater du 1^{er} avril 2008.

Durant cette période transitoire, calculer le pourcentage des frais professionnels afférents aux véhicules d'entreprise était fastidieux puisque les frais afférents aux véhicules « anciens » restaient déductibles à concurrence de 75%, alors que les frais afférents aux véhicules nouveaux l'étaient selon des pourcentages variant entre 60 à 90%, selon le taux d'émission de CO₂ par kilomètre.

C A partir du 1^{er} janvier 2010

La loi-programme du 23 décembre 2009 a, à nouveau, changé la donne à deux niveaux.

D'une part, les pourcentages de déduction des frais autres que les frais de carburant sont modifiés.

Ils seront de :

- a) 120 % pour les véhicules qui émettent 0 gramme de CO₂ par kilomètre;
- b) pour les véhicules à moteur alimenté au diesel:
 - 100 % s'ils émettent au maximum 60 grammes de CO₂ par kilomètre;
 - 90 % s'ils émettent plus de 60 grammes de CO₂ par kilomètre à 105 grammes de CO₂ au maximum par kilomètre;
 - 80 % s'ils émettent plus de 105 grammes de CO₂ par kilomètre à 115 grammes de CO₂ au maximum par kilomètre;
 - 75 % s'ils émettent plus de 115 grammes de CO₂ par kilomètre à 145 grammes de CO₂ au maximum par kilomètre;
 - 70 % s'ils émettent plus de 145 grammes de CO₂ par kilomètre à 170 grammes de CO₂ au maximum par kilomètre;
 - 60 % s'ils émettent plus de 170 grammes de CO₂ par kilomètre à 195 grammes de CO₂ au maximum par kilomètre;
 - 50 % s'ils émettent plus de 195 grammes de CO₂ par kilomètre ou si aucune donnée relative à l'émission de CO₂ n'est disponible au sein de la Direction de l'immatriculation des véhicules;
- c) pour les véhicules à moteur alimenté à l'essence :
 - 100 % s'ils émettent au maximum 60 grammes de CO₂ par kilomètre;
 - 90 % s'ils émettent plus de 60 grammes de CO₂ par kilomètre à 105 grammes de CO₂ au maximum par kilomètre;
 - 80 % s'ils émettent plus de 105 grammes de CO₂ par kilomètre à 125 grammes de CO₂ au maximum par kilomètre;

- 75 % s'ils émettent plus de 125 grammes de CO₂ par kilomètre à 155 grammes de CO₂ au maximum par kilomètre;
- 70 % s'ils émettent plus de 155 grammes de CO₂ par kilomètre à 180 grammes de CO₂ au maximum par kilomètre;
- 60 % s'ils émettent plus de 180 grammes de CO₂ par kilomètre à 205 grammes de CO₂ au maximum par kilomètre;
- 50 % s'ils émettent plus de 205 grammes de CO₂ par kilomètre ou si aucune donnée relative à l'émission de CO₂ n'est disponible au sein de la Direction de l'immatriculation des véhicules.

Lorsque les frais sont déductibles à 120%, en raison de l'article 191 bis CIR 92⁽¹²⁾, la quotité de 20% qui excède les frais réellement supportés est exonérée à la condition qu'elle soit portée à un compte indisponible du passif (condition d'intangibilité).

En pratique, du point de vue comptable, on agira de la même façon que pour la quotité de 20% qui excède les frais réellement supportés lorsque l'employeur organise le transport collectif de ses travailleurs (cf. *infra* D).

Les mêmes amortissements qui sont pris en considération au-delà de la valeur d'investissement ou de revient des véhicules concernés n'entrent pas en compte pour la détermination des plus-values ou moins-values ultérieures afférentes à ces véhicules.

D'autre part le nouvel article 198bis débute par les mots « *exception faite des frais de carburant, le pourcentage prévu à l'article 66, § 1^{er}* ». Tout comme pour les personnes physiques les frais de carburant sont donc rejetés à concurrence de 25%.

En résumé donc : les frais de carburant sont des dépenses non admises pour 25%, les autres frais sont déductibles en fonction du taux d'émission de CO₂.

Quid des frais de recharge de batterie pour les véhicules hybrides ou tout électriques : sont-ce des frais de carburant ou des autres frais ?

Voici, plus que jamais, venu le temps où il faudra tenir un compte distinct par véhicule d'entreprise pour calculer les dépenses non admises voitures ! Une adaptation en ce sens du plan comptable de l'entreprise facilite en tout cas l'établissement ultérieur de la déclaration fiscale, le calcul de l'impôt à enregistrer en comptabilité et l'audit du commissaire.

D L'exception introduite par la loi du 10 août 2001 en faveur du transport collectif par l'employeur subsiste

La loi du 10 août 2001 (art. 62 à 63) a voulu inciter les employeurs à organiser le transport collectif des membres du personnel entre le domicile et le lieu de travail en prévoyant que les frais y relatifs sont déductibles à 100%.

C'était déjà le cas pour les frais afférents aux autocars et autobus, non soumis à la limitation mais pas pour les frais de minibus.

Les frais directement relatifs au transport collectif, mais pas les frais de financement ou de salaire des chauffeurs, sont déductibles, selon l'article 63 de la loi, à concurrence de 120%, y compris les amortissements.

En cas de réalisation ou disparition du véhicule, il ne doit pas être tenu compte de l'amortissement complémentaire de 20% pour le calcul de la moins-value ou plus-value fiscale, ce qui est tout avantage pour le contribuable.

Pour les employeurs sociétés, l'article 63, § 2, de la loi prévoit que l'article 190 CIR 92 (condition d'intangibilité) est applicable à la quotité de 20% qui a été admise au delà du montant des frais réellement supportés.

La majoration de 20 % des frais doit être inscrite à la rubrique I.B, « Autres éléments exonérés », de la déclaration à l'ISoc. ou à l'INR/Soc.

Du point de vue comptable, cela signifie que :

- le montant proprement dit des amortissements (non compris la majoration de 20 % précitée) est débité du compte de résultat 63 « Amortissements et réductions de valeurs sur frais d'établissement, sur immobilisations incorporelles et corporelles » et le montant effectif des frais (non compris la majoration de 20 % précitée) est essentiellement⁽¹³⁾ débité du compte 61 « Services et biens divers »;
- un montant identique à la majoration de 20 % est débité du compte de résultat 689 « Transferts aux réserves immunisées »;
- le même montant (c'est-à-dire identique à la majoration de 20 %) doit être comptabilisé et maintenu à un compte distinct du passif, à savoir le compte 132 « Réserves immunisées ».

Conclusions

« *La critique est aisée mais l'art est difficile* » (Philippe Néricault Destouches 1680-1754).

On ne peut critiquer le législateur qui se soucie de l'écologie et qui, par le biais de mesures à la fois incitatives et dissuasives, veut changer les mentalités et (mauvaises) habitudes en matière de véhicules de sociétés.

Cela étant, dire que ces nouvelles dispositions, notamment celles concernant le calcul de l'avantage de toute nature et le calcul de la quotité déductible des frais de voiture (à l'exception des frais de carburant) faciliteront la tâche de ceux qui devront les calculer (et de ceux qui devront vérifier le calcul) sera chose aisée, serait faire preuve d'optimisme surtout dans un premier temps.

Les entreprises ayant un important et varié parc de véhicules devront, en lieu et place de tenir un compte de DNA « dépenses de voitures », en tenir un par véhicule.

Par ailleurs comment faire, en pratique, lorsque des frais de voitures non attribuables à tel ou tel véhicule (frais de location d'emplacements de parking par exemple) sont exposés ?

Tout comme pour les personnes physiques les frais de carburant sont donc rejetés à concurrence de 25%. En résumé donc : les frais de carburant sont des dépenses non admises pour 25%, les autres frais sont déductibles en fonction du taux d'émission de CO₂.

12 La déduction de 20 % des frais visés aux articles 64ter et 198bis, alinéa 1^{er}, 1^o, a, qui a été admise au-delà du montant des coûts réellement faits ou supportés et son maintien sont subordonnés à la condition visée à l'article 190, alinéa 2.

13 On peut également retrouver des éléments en 64 ou en 66.

Enfin, pourquoi, si ce n'est pour des raisons budgétaires, ne pas avoir également lié la quotité déductible des frais de carburant au taux d'émission de CO₂ puisque, sauf erreur de notre part, ce sont les véhicules émettant le minimum de CO₂ qui consomment le moins ?

De auto en de directe belasting of waarom het eenvoudig houden wanneer het ingewikkeld(er) kan?

Samenvatting

Uit de lovenswaardige bekommernis om de belastingplichtige aan te zetten tot de aankoop van milieuvriendelijke voertuigen heeft de wetgever een aantal stimulerende maatregelen getroffen. Voor natuurlijke personen gaat het om de maatregel van onmiddellijke korting op factuur bij aankoop van een wagen met een CO₂-uitstoot van minder dan 115 gram per km. De programmawet van 23 december 2009 beoogde, via de toekenning van een belastingvermindering, de belastingplichtige te stimuleren tot de aankoop van een motorfiets, een driewieler of een vierwieler uitsluitend aangedreven door een elektrische motor. Dezelfde wet heeft gelijktijdig het stelsel van de aftrekbaarheid van bedrijfskosten met betrekking tot voertuigen herzien en heeft het de Koning mogelijk gemaakt om de methode van berekening van het voordeel alle aard dat voortvloeit uit het persoonlijk gebruik van een bedrijfsvoertuig te wijzigen. Thans zijn brandstofkosten enkel nog aftrekbaar ten belope van 75 % en dit geldt zowel voor natuurlijke personen als voor vennootschappen. Wat de andere autokosten betreft, kunnen natuurlijke personen deze blijven aftrekken ten belope van 75 % terwijl vennootschappen deze dienen af te trekken op basis van het CO₂-uitstootgehalte per km waarbij de percentages die van kracht waren in 2009 werden herzien. De voordelen alle aard die voortvloeien uit het persoonlijk gebruik van een bedrijfsvoertuig worden vanaf 1 januari 2010 niet meer berekend op basis van het aantal afgelegde kilometers en van het fiscaal vermogen van het voertuig maar op basis van het aantal afgelegde kilometers en van het CO₂-uitstootgehalte.

Vehicles and direct taxes. Why do things the easy way if we can make it (really) complicated?

Summary

In a praiseworthy attempt to stimulate the taxpayer to buy environmentally friendly vehicles, the legislator has taken some encouraging measures. For natural persons, these measures consist of a direct discount on the invoice when purchasing a car with a CO₂ emission rate of less than 115 grams per kilometre. The Programme Law of 23 December 2009 aims to encourage taxpayers to purchase a motorcycle, three-wheeler or four-wheeler driven by an electric motor only by giving them the right to a tax reduction. At the same time, this law has reviewed the system of deductibility of professional expenses related to cars and has enabled the King to modify the calculation method of advantages of any kind resulting from the private use of company vehicles. Fuel expenses are only deductible up to 75 % for natural persons as well as legal persons. Other car-related expenses remain deductible up to 75 % for natural persons whereas for companies, these other expenses are deductible depending on the CO₂ emission rate per kilometre. The percentages have been reviewed compared to those in 2009. As from 1 January 2010, the advantages of any kind resulting from the private use of company vehicles are no longer calculated on the basis of the number of kilometres done and the fiscal power of the vehicle, but on the basis of the number of kilometres done and the CO₂ emission rates.

Een interessante uitspraak uit Nederland in het kader van de jaarrekeningprocedure inzake voorwaartse verliescompensatie (IAS 12)



De Hoge Raad der Nederlanden (Hoge Raad) heeft in april vorig jaar een arrest gewezen in de procedure tussen de Nederlandse toezichthouder, de Stichting Autoriteit Financiële Markten (AFM), en Spyker Cars N.V. (Spyker) betreffende de herziening van de jaarrekening 2006 van Spyker⁽¹⁾. De geconsolideerde jaarrekening van Spyker is opgesteld conform de *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

In deze bijdrage bespreek ik allereerst de bevoegdheden van de AFM in het kader van haar toezicht op de toepassing van de jaarrekeningvoorschriften door beursgenoteerde ondernemingen (effectenuitgevende instellingen). Vervolgens sta ik stil bij de regels met betrekking tot de opname van een latente belastingvordering in verband met voorwaartse verliescompensatie in IAS 12 (Winstbelastingen). Daarna bespreek ik de overwegingen van de Ondernemingskamer (OK) en de Hoge Raad ten aanzien van dit onderwerp in de Spyker zaak.

Procedure en bevoegdheden AFM

De onderhavige procedure betrof een jaarrekeningprocedure zoals bedoeld in artikel 2:447 en volgende van het Burgerlijk Wetboek (BW). De AFM is bevoegd om een dergelijke procedure aanhangig te maken voor zover het de financiële verslaggeving betreft van effectenuitgevende instellingen, zoals nader omschreven in de Wet toezicht financiële verslaggeving (Wtffv). Effectenuitgevende instellingen zijn – kort gezegd – ondernemingen waarvan de aandelen, obligaties of certificaten aan een beurs zijn genoteerd. De aandelen van Spyker zijn genoteerd op de officiële markt van Euronext Amsterdam. Alvorens een jaarrekeningprocedure te kunnen aanspannen, zal de AFM een aantal andere maatregelen moeten treffen.

De eerste maatregel is een verzoek om nadere toelichting. Indien de AFM op grond van openbare feiten of omstandigheden redenen heeft tot twijfel of de financiële verslaggeving (of een onderdeel daarvan) van een effectenuitgevende instelling voldoet aan de van toepassing zijnde jaarrekeningvoorschriften, kan zij deze uitgevende instelling om een nadere toelichting met betrekking tot de toepassing van die voorschriften verzoeken. Indien de nadere toelichting de twijfel van de AFM niet wegneemt, of indien onvoldoende gevolg wordt gegeven aan het verzoek tot nadere toelichting, kan de AFM een schriftelijke mededeling doen dat haar twijfel niet is weggenomen. Deze schriftelijke mededeling kan vergezeld gaan van een aanbeveling aan de uitgevende instelling om een persbericht te publiceren, waarin de uitgevende instelling uitlegt op welke wijze de voorschriften in de toekomst zullen worden toegepast, of op welke onderdelen de financiële verslaggeving niet voldoet aan de van toepassing zijnde voorschriften, onder opgave van de gevolgen voor de financiële verslaggeving.

De AFM kan in twee gevallen een procedure bij de OK starten tot herziening van de jaarrekening:

1. indien de uitgevende instelling onvoldoende gevolg geeft aan de gedane aanbeveling; of
2. indien de AFM een schriftelijke mededeling heeft gedaan zonder aanbeveling, en de uitspraak van de rechter in het belang van een adequate functionering van de effectenmarkten of de positie van de beleggers op die markten is.

In de zaak tegen Spyker heeft de AFM gebruik gemaakt van deze tweede route.

Opname latente belastingvordering – IAS 12

A IAS 12

IAS 12 heeft betrekking op de verwerking van uitgestelde belastingvorderingen en -verplichtingen. Dergelijke posten ontstaan indien de commerciële boekwaarde van activa en passiva, op basis waarvan de belastinglast (belastingbaat) wordt berekend, afwijkt van de fiscale boekwaarde, die de omvang van de te betalen belasting bepaalt. Daarnaast behandelt deze standaard de opname van uitgestelde (latente) belastingvorderingen die voortvloeien uit niet-gecompenseerde (compensabele) fiscale verliezen of ongebruikte fiscaal verrekenbare tegoeden. In de Spyker zaak kwam de opname van een latente belastingvordering wegens compensabele fiscale verliezen aan de orde. IAS 12 bepaalt daarover het volgende.

IAS 12.34 schrijft voor dat een uitgestelde belastingvordering voor voorwaartse compensatie van niet-gecompenseerde fiscale verliezen moet



mr. drs. A.N. KROL
Loyens & Loeff N.V.

Indien de AFM op grond van openbare feiten of omstandigheden redenen heeft tot twijfel of de financiële verslaggeving (of een onderdeel daarvan) van een effectenuitgevende instelling voldoet aan de van toepassing zijnde jaarrekeningvoorschriften, kan zij deze uitgevende instelling om een nadere toelichting met betrekking tot de toepassing van die voorschriften verzoeken.

¹ HR 24 april 2009, JOR 2009/188, noot VAN DER ZANDEN en NJ 2009, 345, noot VAN SCHILFGAARDE. De Hoge Raad heeft de beschikking van de Ondernemingskamer van 28 december 2007, JOR 2008/38, noot VAN DER ZANDEN, waarin het herzieningsverzoek van de AFM werd afgewezen, bekrachtigd. De advocaat-generaal kwam tot dezelfde conclusie. Ik verwijs tevens naar mijn annotaties in *Ondernemingsrecht* 2008-6, p. 241 e.v. en 2009-10/11, p. 461 e.v.

IAS 12.34 schrijft voor dat een uitgestelde belastingvordering voor voorwaartse compensatie van niet-gecompenseerde fiscale verliezen moet worden opgenomen, in zoverre het waarschijnlijk is dat er toekomstige fiscale winst beschikbaar zal zijn waarmee de niet-gecompenseerde verliezen kunnen worden verrekend.

worden opgenomen, in zoverre het waarschijnlijk is dat er toekomstige fiscale winst beschikbaar zal zijn waarmee de niet-gecompenseerde verliezen kunnen worden verrekend. In deze standaard wordt niet vermeld wat moet worden verstaan onder “waarschijnlijk”. Dit begrip wordt in the IFRS Glossary omschreven als *more likely than not*, hetgeen betekent ten minste 50 %. Dit begrip wordt onder meer gebruikt in IAS 37 (Voorzieningen). Dit begrip wordt evenwel niet nader toegelicht in het kader van IAS 12⁽²⁾.

IAS 12.35 bepaalt voorts – voor zover relevant – dat een onderneming die in het recente verleden vaak verliezen heeft geleden een uitgestelde belastingvordering die voortvloeit uit gecompenseerde fiscale verliezen alleen mag opnemen, in zoverre zij over voldoende belastbare tijdelijke verschillen beschikt of als er overtuigende aanwijzingen zijn dat er voldoende fiscale winst beschikbaar zal zijn die de onderneming kan aanwenden voor de niet-gecompenseerde fiscale verliezen. In dergelijke omstandigheden moet op grond van IAS 12.82 in de toelichting het bedrag van de uitgestelde belastingvordering en de aard van de aanwijzingen worden vermeld.

IAS 12.36 geeft bepaalde criteria die in beschouwing moeten worden genomen bij de beoordeling van de waarschijnlijkheid dat er fiscale winst beschikbaar zal zijn. Een van deze criteria is of de compensabele fiscale verliezen het gevolg zijn van aanwijsbare oorzaken die zich waarschijnlijk niet zullen herhalen. Een ander criterium is de mogelijkheid van fiscale planning waardoor voldoende winst kan worden gegenereerd.

In de Spyker zaak kwam aan de orde of er overtuigende aanwijzingen waren voor de opname van een latente belastingvordering. Spyker beschikte niet over voldoende belastbare tijdelijke verschillen waarmee de compensabele verliezen konden worden verrekend. Voornoemde criteria die een aanwijzing geven om aan te nemen dat in de toekomst waarschijnlijk voldoende fiscale winst beschikbaar zal zijn, deden zich in de Spyker zaak niet voor.

Alvorens dit verder te bespreken, sta ik hierna kort stil bij het voorstel tot aanpassing van IAS 12. Alhoewel dit voorstel waarschijnlijk niet zal worden gefinaliseerd⁽³⁾, sta ik hier toch kort bij stil omdat daarin het begrip “waarschijnlijk” nader wordt toegelicht.

B Voorstellen tot aanpassing van IAS 12

In maart 2009 heeft de *International Accounting Standards Board* (IASB) een voorstel tot aanpassing van IAS 12 gepubliceerd, bestaande uit een *Exposure Draft, Basis for Conclusions* en een *Draft flow chart and illustrative examples*. De belangrijkste punten ten aanzien van voorwaartse verliescompensatie zijn de volgende.

In de *Basis for Conclusions* wordt geconstateerd dat in sommige rechtsgebieden het begrip “waarschijnlijk” (*probable*) wordt opgevat als een hogere

kans dan *more likely than not*. De IASB stelt voor de term *probable* op dezelfde wijze uit te leggen als in IFRS 3 en IAS 37. In de *Exposure Draft* worden de criteria die in beschouwing moeten worden genomen bij de beoordeling van de waarschijnlijkheid dat fiscale winst beschikbaar zal zijn, vervangen door voorbeelden die een negatieve indicatie geven en voorbeelden die een positieve indicatie geven. Een van de positieve indicaties betreft bestaande contracten of opdrachten waardoor meer dan voldoende winst wordt gegenereerd. Daarnaast wordt aangegeven dat het gewicht dat moet worden toegekend aan het potentiële effect van negatieve en positieve aanwijzingen evenredig moet zijn aan de mate waarin deze aanwijzingen op objectieve wijze kunnen worden geverifieerd.

Opname latente belastingvordering – Ondernemingskamer en Hoge Raad

Spyker had in haar jaarrekening 2006 een latente belastingvordering opgenomen van 4,8 miljoen EUR, terwijl de vennootschap sinds haar oprichting verliesgevend was geweest. Spyker had in de toelichting bij deze post alleen melding gemaakt van de omvang, maar niet van de aard van de aanwijzingen die de activering ondersteunen. Spyker heeft de activering in haar halfjaarcijfers 2007 ongedaan gemaakt op grond van omstandigheden die zich in het tweede kwartaal van 2007 – na vaststelling van de jaarrekening – hadden voorgedaan en door Spyker voordien niet waren te voorzien.

De AFM was van mening dat Spyker op dit punt niet had voldaan aan de van toepassing zijnde voorschriften. Spyker baseerde haar standpunt dat er wel degelijk overtuigende aanwijzingen waren op een marktonderzoek van een Duits onderzoeksinstituut waaruit bleek dat de vraag naar sportauto's (de markt waarin Spyker actief is) zou blijven groeien, en een sterke toename van de orderportefeuille in 2006. Spyker wees ook op interne prognoses.

De OK constateert dat de AFM heeft nagelaten concreet uiteen te zetten waarom de door Spyker genoemde aanwijzingen als onvoldoende overtuigend beschouwd moeten worden, terwijl Spyker gemotiveerd heeft gesteld waarom deze aanwijzingen wel als zodanig te typeren zijn. De OK neemt ook in beschouwing dat de onafhankelijke accountant de opname van de latente belastingvordering aanvaardbaar vond⁽⁴⁾.

De OK oordeelt op grond hiervan dat de jaarrekening 2006 in dit opzicht conform de voorschriften is opgemaakt. De enkele omstandigheid dat de aard van de overtuigende aanwijzingen niet in de toelichting bij de betreffende post in de jaarrekening 2006 was opgenomen, leidt er naar het oordeel van de OK in dit geval niet toe dat geen verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent het vermogen en het resultaat van Spyker.

De OK ziet dan ook geen reden om de jaarrekening op dit punt te herzien. De OK acht voorts het feitelijke betoog van Spyker ten aanzien van de afboe-

2 KPMG geeft als zienswijze dat elk percentage tussen 50 % en 95 % kan worden toegepast, mits dit consistent voor de hele groep gebeurt (zie KPMG, *Insights into IFRS, 4th Edition*, 2007/8, par. 3.13.170).

3 Zie *Staff Paper* voor de *International Accounting Standards Board* (IASB) Meeting voor het *Income Tax* project van november 2009.

4 In Nederland wordt de jaarrekening gecontroleerd door registeraccountants. In België worden jaarrekeningen gecontroleerd door commissarissen en niet door accountants.

king van de belastinglatentie in de halfjaarcijfers 2007 aannemelijk en overtuigend.

In cassatie voert de AFM aan dat Spyker bepaalde documenten pas tijdens de procedure ter inzage heeft gegeven, en niet tijdens het daaraan voorafgaande onderzoek door de AFM, en de OK om die reden nader had moeten motiveren waarom deze documenten mee bijdragen aan haar oordeel waarin sprake is van overtuigende aanwijzingen. Daarnaast stelt de AFM dat de OK ten onrechte (belangrijk) gewicht heeft toegekend aan het oordeel van de onafhankelijke accountant.

De AFM wijst op de toelichtende paragraaf in de accountantsverklaring waarin de onafhankelijke accountant twijfels uit over de continuïteit van Spyker vanwege de negatieve resultaten en negatieve *cash flows* uit operationele activiteiten van Spyker sinds haar oprichting. De OK heeft volgens de AFM miskend dat het oordeel van de onafhankelijke accountant in het licht van deze paragraaf niet (zonder meer) kan leiden tot een bevestigend antwoord op de vraag of sprake is van overtuigende aanwijzingen.

De Hoge Raad overweegt dat het oordeel van de OK vanwege de verwevenheid met waarderingen van feitelijke aard niet in cassatie op juistheid worden onderzocht. Hij acht de beslissing van de OK niet onbegrijpelijk en voldoende gemotiveerd.

Beschouwing

In mijn annotatie bij de beschikking van de OK en het arrest van de Hoge Raad gaf ik aan dit een onbevredigende uitspraak te vinden, omdat de OK geen inhoudelijk oordeel velt over de vraag wanneer sprake is van overtuigende aanwijzingen als bedoeld in IAS 12.35. De OK baseert haar oordeel louter op de stellingen van partijen en sluit zich aan bij de stellingen van Spyker en haar onafhankelijke accountant.

De OK had in mijn optiek echter moeten onderzoeken of de door Spyker genoemde aanwijzingen voldeden aan de criteria in IAS 12.35 en IAS 12.36. In dit geval betreft het immers de uitleg van een rechtsnorm, namelijk het begrip overtuigende aanwijzingen, en niet een inschatting van verwachtingen door het bestuur van de onderneming, zoals de vraag of het op grond van deze aanwijzingen waarschijnlijk is dat er toekomstige fiscale winst beschikbaar zal zijn waarmee de niet-gecompenseerde verliezen kunnen worden verrekend. Posten die zijn gebaseerd op inschattingen van het bestuur, zullen door de OK daarentegen marginaal moeten worden getoetst.

Bij een beoordeling van de aard van de door Spyker verstrekte aanwijzingen, had de OK mijns inziens tot de conclusie moeten komen dat deze *niet* voldeden aan het criterium overtuigende aanwijzingen. Gelet op de gekozen bewoordingen en het doel van de regeling in IAS 12 kan worden beargumenteerd dat deze aanwijzingen concreet en objectieverbaar moeten zijn, zoals een significante toename in ondertekende contracten of getroffen

saneringsmaatregelen waarvan vaststaat dat deze tot significante kostenreductie zullen leiden⁵. Interne prognoses en marktanalyses kunnen naar mijn mening slechts als overtuigende aanwijzingen worden aangemerkt, indien deze worden ondersteund door andere concrete en objectieve aanwijzingen.

De enige objectieve en concrete aanwijzing waarop Spyker zich beriep was een sterke ordertoename in 2006. Tegelijkertijd werd in het bestuursverslag echter melding gemaakt van beperkingen in de productiecapaciteit, zodat Spyker mogelijk niet alle orders op tijd kan uitvoeren. Voorts bleek Spyker een grote betalingsachterstand te hebben ten opzichte van een van haar belangrijkste leveranciers ten belope van ruim 3 miljoen EUR. Deze betalingsachterstand werd algemeen bekend op 24 april 2007 door een bericht in de pers en resulteerde vervolgens in een annulering van een deel van de orders. Dit bericht verscheen een paar dagen na de vaststelling van de jaarrekening door de algemene vergadering van aandeelhouders op 19 april 2007.

Aangenomen kan worden dat de genoemde betalingsachterstand ook al bestond vóór de beschikbaarstelling van de jaarrekening eind maart en dat de onafhankelijke accountant hiervan op de hoogte was. In dit verband wees ik tevens op de accountantsverklaring waarin een kanttekening stond over de continuïteit van Spyker: vanwege de negatieve resultaten en negatieve *cash flows* uit operationele activiteiten in de voorgaande jaren was het volgen van de onafhankelijke accountant uiterst twijfelachtig of Spyker als *going concern* kon voortbestaan. Deze kanttekening stond ook al in de financiële verslagen over voorgaande jaren.

Ook om deze reden kan mijns inziens beargumenteerd worden dat de latente belastingvordering had moeten worden afgeboekt wegens onzekerheid met betrekking tot de realisatie van deze vordering⁶.

Tot slot valt nog een opmerking te maken bij het ontbreken van een beschrijving van de aard van de overtuigende aanwijzingen in de toelichting, zoals voorgeschreven in IAS 12.82. De OK vond deze tekortkoming onvoldoende om de jaarrekening te herzien, omdat op grond van de in het bestuursverslag opgenomen informatie een verantwoord oordeel kon worden gevormd omtrent het vermogen en het resultaat van Spyker. Deze overweging lijkt mij niet juist. De maatstaf die moet worden toegepast is of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de financiële positie, de financiële prestaties en de kasstromen van een onderneming (zie IAS 1.10). Het bestuursverslag maakt geen deel uit van de jaarrekening. Bovendien betreft het *in casu* dusdanig essentiële informatie, dat in mijn optiek vermelding in de toelichting bij de jaarrekening had moeten plaatsvinden om tot het oordeel te kunnen komen dat deze een getrouw beeld gaf.

Afsluiting

In deze bijdrage over de voorwaartse verliescompensatie komt in het bijzonder de rol van de Neder-

In mijn annotatie bij de beschikking van de OK en het arrest van de Hoge Raad gaf ik aan dit een onbevredigende uitspraak te vinden, omdat de OK geen inhoudelijk oordeel velt over de vraag wanneer sprake is van overtuigende aanwijzingen als bedoeld in IAS 12.35.

5 Deze zienswijze vindt steun in standpunten van de grootste accountantskantoren. Zie bijvoorbeeld KPMG, *ibid.*, paragraaf 3.13.210.80: “we believe that it is not appropriate to forecast profits when a business is in a start-up phase, unless there is convincing evidence that future taxable profits will be available (e.g. signed contracts are in place and it is clear that the business can operate at a cost level that will result in taxable profits)” en PricewaterhouseCoopers, *The IFRS Manual of Accounting 2007*, paragraaf 13.148: “More specifically, in the case of unrelieved trading losses, it is particularly important to consider if the loss resulted from identifiable causes that are unlikely to recur. Where the losses are likely to recur, it is unlikely that a deferred tax asset can be recognised [...]” De voorbeelden in de *Exposure Draft* wijzen ook in deze richting.

6 Zo ook PricewaterhouseCoopers, *ibid.*, paragraaf 13.153.

landse toezichthouder, AFM aan bod. Anders dan de Belgische Commissie voor het Bank, Financien en Assurantiewezen (CBFA), houdt de AFM immers ook toezicht op de (inhoudelijke) toepassing van de jaarrekeningvoorschriften door beursgenoteerde vennootschappen, een rol die de AFM actief invult. De AFM treedt in een groot aantal gevallen met uitgevende instellingen in debat over de toepassing van het jaarrekeningenrecht. In het overgrote deel van de gevallen lossen de onderneming en de AFM een meningsverschil intern op.

De AFM beschikt evenwel ook over de mogelijkheid tot het uitvaardigen van een mededeling, al dan niet met inbegrip van een aanbeveling. Deze aanbeveling kan de emittent dwingen de verkeerde toepassing van de jaarrekeningvoorschriften publiek te melden. Wanneer een meningsverschil blijft bestaan tussen de emittent en de AFM en

deze laatste van oordeel is dat de jaarrekening onvoldoende adequaat de financiële positie van de vennootschap weergeeft, kan de toezichthouder naar de OK stappen. Dit geschiedde in de Spyker zaak.

De taak, rol en bevoegdheden van de toezichthouder staan hierbij los van de taken van de controle-rende onafhankelijke accountant, in België aangeduid als commissaris. De AFM is niet bevoegd in het kader van haar toezicht op de toepassing van de jaarrekeningvoorschriften de taakuitoefening van de onafhankelijke accountant te betrekken. Het toezicht op accountantskantoren en accountants die controleopdrachten uitvoeren, berust ook bij de AFM, maar is geregeld in een andere wet (Wet toezicht accountantsorganisaties). Beide toezichtstaken worden strikt gescheiden van elkaar uitgevoerd.

Un intéressant jugement rendu aux Pays-Bas dans le cadre du contrôle des comptes à propos du report des pertes (Norme IAS 12)

Résumé

En avril 2009, le *Hoge Raad der Nederlanden* a rendu un arrêt dans la procédure qui opposait l'autorité néerlandaise de surveillance, *Autoriteit Financiële Markten* (Autorité des marchés financiers), à Spyker Cars SA (Spyker) concernant la révision des comptes annuels 2006 de Spyker. Les comptes annuels consolidés de Spyker avaient été établis conformément aux normes IFRS.

Dans cette contribution, l'auteur donne un aperçu des compétences de l'autorité néerlandaise de surveillance concernant l'application de la réglementation sur les comptes annuels par les entreprises cotées. Ensuite elle analyse les règles relatives à la comptabilisation d'un actif d'impôt différé dans le cadre du report des pertes conformément à la norme IAS 12 (impôts sur le résultat), ainsi que les considérations de la *Ondernemingskamer* (Chambre des entreprises) et du *Hoge Raad* à l'égard de cette matière dans l'affaire Spyker.

Dans cette affaire, la question se posait de savoir s'il y avait des indications convaincantes pour la comptabilisation d'un actif d'impôt différé. La *Ondernemingskamer* et le *Hoge Raad* ne se prononcent pas à propos du contenu de cette notion. L'auteur défend le point de vue que les indications à la base d'une telle comptabilisation doivent être concrètes et objectivables. Elle conclut que les indications invoquées par Spyker ne répondaient pas à ce critère.

An interesting Dutch case law on the annual account audit regarding loss carry forward (IAS 12)

Summary

In April last year, the Supreme Court of the Netherlands has ruled in a case opposing the Dutch financial supervision authorities (*Autoriteit Financiële Markten*) and Spyker Cars NV (Spyker) regarding the revision of Spyker's 2006 accounts. Spyker's consolidated annual account was drawn up in compliance with the IFRS.

In this contribution, the author gives an overview of the powers of the Dutch authorities with respect to the application of prescriptions regarding the annual accounts by listed companies. She goes on discussing the rules on the recognition of a deferred tax asset with respect to the loss carry forward in IAS 12 (income tax) and the considerations of the Dutch Court of Undertakings and the Dutch Supreme Court regarding this issue in the Spyker case.

The subject matter in this case law was whether there was convincing evidences for the recognition of a deferred tax asset. The Court of Undertakings and the Supreme Court did not rule with respect to this concept. The author argues that the evidences of such recognition must be concrete and open to objectivity. She comes to the conclusion that evidence submitted by Spyker did not meet these criteria.

Nouvelles obligations de mention dans les annexes aux comptes annuels de certaines transactions avec les parties liées introduites par l'arrêté royal du 10 août 2009 ⁽¹⁾

La directive 2006/46/CE s'inscrit dans le cadre du plan d'action adopté par la Commission en mai 2003 et visant à moderniser le droit des sociétés et à renforcer le gouvernement d'entreprise dans la Communauté ⁽²⁾. Conformément à l'article 5 de la directive, les États membres devaient mettre en vigueur les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la directive au plus tard le 5 septembre 2008.

La transposition de la directive impliquait dès lors de modifier le Code des sociétés afin :

- d'une part de confirmer ⁽³⁾, de manière formelle, la **responsabilité collective** des membres des organes d'administration dans l'établissement et la publication des comptes annuels et des rapports de gestion – statutaires et consolidés – ; et
- d'autre part de prévoir pour les sociétés cotées l'obligation de fournir aux actionnaires une information de base aisément accessible sur les **pratiques de gouvernement d'entreprise effectivement appliquées**, y compris une description des principales caractéristiques des systèmes de gestion des risques et de contrôle interne existants en relation avec le processus d'établissement de l'information financière.

Ces modifications n'ont pas encore été apportées au droit des sociétés. Toutefois un projet de loi a été adopté au Sénat le 18 mars 2010.

Par ailleurs, la transposition de la directive impliquait d'adapter l'arrêté royal d'exécution du Code des sociétés afin que les entreprises ou seulement certaines d'entre elles aient à mentionner des informations relatives aux **transactions avec des parties liées et des transactions hors bilan** dans l'annexe de leurs comptes statutaires et le cas échéant de leurs comptes consolidés établis conformément aux dispositions du droit national issu de la transposition des Quatrième et Septième directives. Ces adaptations ont été effectuées par l'arrêté royal du 10 août 2009 portant modification de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés et de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé.

Il est important de noter que l'arrêté est entré en vigueur le dixième jour qui a suivi sa publication au *Moniteur belge*, à l'exception des articles 4, 5 et 6 qui sont d'application aux exercices qui débutent à partir du **1^{er} septembre 2008**. Les articles 4, 5 et 6 sont relatifs aux informations à fournir dans les

annexes des comptes statutaires (schéma complet et schéma abrégé) et des comptes consolidés. En d'autres termes, c'est – pour l'immense majorité des entreprises – dès l'établissement des **comptes relatifs à l'exercice 2009 que les nouvelles dispositions ont trouvé à s'appliquer**.

L'annonce de nouveaux modèles normalisés de comptes annuels statutaires (complet et abrégé) a d'ailleurs déjà été publiée au *Moniteur belge* du 5 novembre 2009 à l'initiative de la Banque Nationale de Belgique (BNB) ⁽⁴⁾.

Une nouvelle catégorie d'entreprises sans augmenter les critères de taille ?

Ainsi que mentionné précédemment, l'arrêté royal procède, en partie, à la transposition des articles 1^{er}, 6 et 2.1 de la Directive 2006/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 14 juin 2006 ⁽⁵⁾. Avant de passer en revue les modifications introduites, une petite mise au point s'impose.

Jusqu'à présent et afin de déterminer l'importance des obligations comptables en matière de comptes annuels statutaires, le droit comptable belge distinguait trois grandes catégories d'entreprises :

- les grandes entreprises dépassant au cours de deux exercices consécutifs deux des trois critères de l'article 15 du Code des sociétés ⁽⁶⁾ ;
- les petites entreprises ne dépassant pas les critères susvisés de l'article 15 du Code des sociétés ;
- les très petites entreprises répondant aux critères de l'article 5 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises et à l'article 1^{er} de l'arrêté royal du 12 septembre 1983. A savoir, les commerçants personnes physiques, les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 500.000 EUR (ou 620.000 EUR pour les vendeurs d'hydrocarbures).



C. BALESTRA
Senior Manager KPMG
Réviseurs d'entreprises



N. HOUYOUX
Conseiller - adjoint IRE

- 1 A.R. du 10 août 2009 portant modification de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés et de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé, *Moniteur belge*, 24 août 2009.
- 2 La directive contient d'autres dispositions qu'il appartenait le cas échéant aux États membres de transposer (ex. évaluation des instruments financiers à la juste valeur conformément aux normes IAS/IFRS). Celles-ci sont aussi commentées dans la présente contribution.
- 3 Cf. notamment à ce sujet, Y. STERNIERSKI, in *Commentaire Systématique du Code des sociétés* (art. 92 à 96 et 108 à 121), Bruxelles, Kluwer.
- 4 Les nouveaux modèles sont accessibles sur le site de la centrale des bilans.
- 5 http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/fr/oj/2006/l_224/l_22420060816fr00010007.pdf.
- 6 Total de bilan : 3.650.000 EUR; total de chiffre d'affaires : 7.300.000 EUR; 50 personnes occupées en équivalent temps-plein.

Or l'arrêté royal faisant l'objet du présent commentaire se réfère encore à de nouveaux critères! En effet, usant à cet égard de la faculté offerte par la directive à transposer (art. 1, 6, 7bis et 7ter), le Gouvernement se réfère aux critères de taille de l'article 27 de la Quatrième directive jusqu'à présent utilisés en droit belge exclusivement pour déterminer le concept de « petit groupe » (art. 16 du C. Soc.) pour déterminer le champ d'application de nouvelles obligations comptables en matière de comptes annuels statutaires. **Il est à noter toutefois que l'arrêté royal du 10 août 2009 innove car cette fois les critères s'apprécient individuellement et pas au niveau du groupe.** Dans le rapport au Roi, le législateur annonce qu'il n'est pas dans ses intentions de créer une nouvelle catégorie (les « moyennes entreprises » pouvant être définies comme étant les sociétés qui, parmi les « grandes entreprises » actuelles, sont celles qui ne répondent pas au critère ci-dessus), sa seule intention dans cette circonstance étant de limiter la charge administrative des entreprises en utilisant les options prévues dans la directive européenne (Rapport au Roi, M.B., p. 56388).

Il est aussi intéressant de relever que le Gouvernement belge n'a pas fait usage de la faculté prévue par la directive de procéder à une augmentation des critères de taille figurant aux articles 15 et 16 du Code des sociétés.

La Quatrième directive prévoit en ses articles 11 et 27 des critères de taille sur la base desquels les Etats membres peuvent dispenser les entreprises

de certaines obligations comptables. Les critères prévus à l'article 11 sont ceux que l'on retrouve à l'article 15 du Code des sociétés déjà mentionné tandis que les critères de l'article 27 sont ceux que l'on retrouve à l'article 16 du Code des sociétés.

Il est aisé de constater que l'augmentation des critères prévus aux articles 11 et 27 de la Quatrième directive est particulièrement élevée et ne s'explique évidemment pas ou pas seulement par l'évolution de l'indice des prix à la consommation. Cette augmentation de 20 % s'explique en fait par une volonté marquée de réduction drastique des obligations comptables. La directive le mentionne en termes diplomatiques : « *En sus de ces révisions quinquennales, une augmentation supplémentaire unique de ces seuils relatifs au bilan et au montant net du chiffre d'affaires peut également se révéler opportune* ».

L'arrêté royal du 10 août 2009 prévoit la diffusion d'informations complémentaires pour une nouvelle catégorie, composée par :

- les sociétés cotées ;
- les sociétés dont les titres sont négociés dans un système multilatéral de négociation (p. ex. en Belgique : Alternext, Easynext,...) ;
- des sociétés qui dépassent individuellement plus d'un des critères de l'article 16 du Code des sociétés (chiffre d'affaires 29.200.000 EUR, bilan 14.600.000 EUR et 250 personnes occupées).

7 La mention des sociétés cotées dans le nouvel article 94 pourrait sembler erronée, (voir article 93 du Code) sauf si on envisage uniquement les petites sociétés cotées sur le marché libre, non visées à l'article 4 du Code. De plus on notera la différence de rédaction des dispositions de l'article 94 par rapport à l'article 91 : les paragraphes sont inversés et on précise la forme "société anonyme" à chaque paragraphe, sans raison apparente, l'interprétation n'en est pas ainsi facilitée.

8 Les sociétés cotées sont définies à l'article 4 du Code des sociétés comme les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé au sens de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers qui a été modifiée par l'arrêté royal du 27 avril 2007 visant à transposer la direc-

tive concernant les marchés financiers. Cet arrêté royal transpose, entre autres, la directive 2004/39/CE, et en particulier la définition de « marché réglementé » prévue par cette directive. La loi du 2 août 2002 définit un « marché réglementé » comme tout marché réglementé belge ou étranger. Par « marché réglementé étranger », l'article 2, 6° de la loi du 2 août 2002 vise « tout marché d'instruments financiers qui est organisé par une entreprise de marché dont l'Etat d'origine est un Etat membre de l'Espace économique européen autre que la Belgique et qui a été agréé dans cet Etat membre en qualité de marché réglementé en application du titre III de la directive 2004/39/CE ». Donc l'article 4 du Code des sociétés vise les sociétés cotées au sein de l'EEE mais pas en dehors de l'EEE.

9 Les informations sur les différentes transactions peuvent être agrégées en fonction de leur nature SAUF lorsque des informations distinctes sont nécessaires pour comprendre les effets des transactions avec les parties liées sur la situation financière de la société.

10 L'on entend par « partie liée » la même chose que dans les normes comptables internationales adoptées conformément au règlement (CE) 1606/2002.

11 L'avis du Conseil de l'IRE prévoit cette exception basée sur l'appartenance également pour les autres SA. Notre lecture est différente : l'article 43 §7ter de la quatrième directive 78/660/CEE consolidé au 16 juillet 2009 exclut explicitement à notre avis les SA de l'exception.

Présentation synoptique des nouvelles dispositions

Synoptique des nouvelles dispositions prévues aux articles 91 et 94 ⁽⁷⁾ de l'A.R. du 30 janvier 2001 (comptes annuels statutaires complets et abrégés)

XVIIIbis. Transactions avec des parties liées effectuées dans des conditions autres que celles du marché			XVIIbis. Nature et objectif commercial des opérations non inscrites au bilan	
Qui	Quoi	Exclusion	Mention générale	Mention supplémentaire
les sociétés cotées ⁽⁸⁾	Mentionner les transactions ⁽⁹⁾ contractées par la société avec des parties liées ⁽¹⁰⁾ <ul style="list-style-type: none"> - le montant de telles transactions ; - la nature des rapports avec la partie liée ; - toute autre information sur les transactions qui serait nécessaire pour obtenir une meilleure compréhension de la position financière de la société à condition que ces transactions soient significatives ; et qu'elles soient effectuées dans des conditions autres que celles du marché. 	Cette information n'est pas requise pour les transactions qui ont lieu entre deux ou plusieurs membres d'un groupe, à condition que les filiales concernées par la transaction soient entièrement la propriété d'un tel membre ⁽¹¹⁾ .	La nature et l'objectif commercial des opérations non inscrites au bilan, à condition que les risques ou les avantages découlant de ces opérations soient significatifs et dans la mesure où la divulcation des risques ou avantages soit nécessaire pour l'appréciation de la situation financière de la société.	Les conséquences financières de ces opérations sur la société.
les sociétés dont les titres sont admis pour négociation dans un système multilatéral de négociation (MTF - <i>Multi-lateral Trading Facility</i>) ⁽¹²⁾				
les sociétés qui dépassent plus d'une limite visée à l'article 16, § 1 ^{er} , alinéa premier du Code des sociétés ⁽¹³⁾				
les autres sociétés anonymes	<ul style="list-style-type: none"> • mentionner uniquement les transactions ⁽¹⁴⁾ contractées directement ou indirectement • entre la société et ses actionnaires principaux et • entre la société et les membres des organes de direction, de surveillance ou d'administration 			

Synoptique des nouvelles dispositions prévues à l'article 165 de l'A.R. du 30 janvier 2001 (comptes consolidés)

XVIIbis. Transactions avec des parties liées effectuées dans des conditions autres que celles du marché		XVbis. Nature et objectif commercial des opérations non inscrites au bilan
Quoi	Exception	Mention générale
Mentionner <ul style="list-style-type: none"> • les transactions ⁽¹⁵⁾ contractées par la société avec des parties liées ⁽¹⁶⁾ • le montant de telles transactions • la nature des rapports avec la partie liée • toute autre information sur les transactions qui serait nécessaire pour obtenir une meilleure compréhension de la position financière des entreprises qui sont intégrées dans la consolidation en tant qu'un ensemble ⁽¹⁷⁾ si ces transactions sont <ul style="list-style-type: none"> • significatives et • qu'elles sont effectuées dans des conditions autres que celles du marché. 	Les transactions au sein d'un groupe contractées <ul style="list-style-type: none"> • par la société mère • ou par d'autres entreprises qui sont intégrées dans la consolidation avec des parties liées. LE TEXTE FRANCAIS REPREND ERRONEMENT : « cette information n'est pas requise pour les transactions qui ont lieu entre deux ou plusieurs membres d'un groupe, à condition que les filiales concernées par la transaction soient entièrement la propriété d'un tel membre ».	La nature et l'objectif commercial des opérations non inscrites au bilan consolidé, ainsi que l'impact financier de ces opérations à condition que les risques ou les avantages découlant de ces opérations soient significatifs et dans la mesure où la divulcation des risques ou avantages soit nécessaire pour l'appréciation de la situation financière des entreprises incluses ⁽¹⁸⁾ dans le périmètre de consolidation.

12 Tel que visé à l'article 2, 4^e de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers.

13 On vise ici les sociétés qui individuellement dépassent les critères de "grand" groupe.

14 La condition de matérialité semble avoir été omise erronément. Le fait est qu'elle n'est pas reprise dans le texte de l'AR alors que la notion est bien reprise dans le rapport au Roi (M.B. 24 août 2009, p. 56388, § 4). L'avis de l'IRE et l'interprétation de

la CNC prévoient opportunément de tenir compte d'une matérialité.

15 Les informations sur les différentes transactions peuvent être agrégées en fonction de leur nature SAUF lorsque des informations distinctes sont nécessaires pour comprendre les effets des transactions avec les parties liées sur la situation financière des entreprises incluses dans le périmètre de consolidation [Le texte néerlandais ajoute "*als één geheel*", en tant qu'un ensemble (repris en français uniquement plus haut dans le même paragraphe)].

16 L'on entend par « partie liée » la même chose que dans les normes comptables internationales adoptées conformément au règlement (CE) n° 1606/2002.

17 A la lecture du texte anglais de la directive il est (plus) clair que l'on vise à apprécier la situation de l'ensemble consolidé.

18 *Ibidem*.

Toutes les entreprises, quelle que soit leur taille et leur statut, devront donc désormais mentionner, dans l'annexe de leurs comptes statutaires et consolidés, la nature et l'objectif commercial des opérations non inscrites au bilan, à condition que les risques ou les avantages découlant de ces opérations soient significatifs et dans la mesure où la divulgation des risques ou avantages soit nécessaire pour l'appréciation de la situation financière de la société/ des entreprises comprises dans le périmètre de la consolidation.

Nature et objectif commercial des opérations non inscrites au bilan

De nouveaux états (XVIIbis dans les comptes statutaires - schéma complet, VIIIbis dans les comptes statutaires - schéma abrégé et XVbis dans les comptes consolidés) sont prévus dans les annexes des comptes du fait de la modification respective des articles 91, 94 et 165 de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés.

Toutes les entreprises, quelle que soit leur taille et leur statut, devront donc désormais mentionner, dans l'annexe de leurs comptes statutaires et consolidés, **la nature et l'objectif commercial** des opérations non inscrites au bilan, à condition que **les risques ou les avantages** découlant de ces opérations soient **significatifs et dans la mesure où la divulgation des risques ou avantages soit nécessaire** pour l'appréciation de la situation financière de la société/ des entreprises comprises dans le périmètre de la consolidation.

Il y a lieu, par analogie avec l'article 109 du Code des sociétés, de comprendre par « *entreprises comprises dans le périmètre de la consolidation* » la société mère et ses filiales, belges et étrangères. Pour autant que de besoin, il y a lieu de préciser qu'une entreprise associée par exemple n'est pas comprise dans le périmètre de la consolidation.

Faisant usage des dispositions de la directive, le Gouvernement n'a exigé que des sociétés cotées, des sociétés dont les titres sont admis pour négociation dans un système multilatéral de négociation (MTF - *Multilateral Trading Facility*) tel que visé à l'article 2, 4° de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers et des sociétés qui dépassent plus d'une limite visée à l'article 16, § 1er, alinéa premier du Code des sociétés de **mentionner également les conséquences financières** de ces opérations sur la société. Sont visés ici les MTF qui fonctionnent sur la base d'une négociation quotidienne et d'un carnet d'ordres central. En Belgique sont donc notamment visés *Alternext* et *Marché libre* ⁽¹⁹⁾ (cf. Rapport au Roi, M.B., 24 août 2009, p. 56387).

Cette information sur l'impact financier de ces opérations est aussi exigée dans les annexes des comptes consolidés.

L'obligation d'information vise les opérations dont il découle des **risques ou des avantages significatifs** et dont la divulgation est **nécessaire pour apprécier la situation financière** de la société.

Nous notons que, dans le Rapport au Roi, le terme « significatif » est simplement défini par rapport aux lecteurs des comptes annuels : il s'agit d'une information d'une importance telle que l'utilisateur changerait d'avis s'il en avait connaissance.

A l'instar de la directive ⁽²⁰⁾ dont l'arrêté vise à assurer la transposition, le rapport au Roi relève qu'« **une opération hors bilan** » peut être toute transaction ou tout accord entre une société et une ou plusieurs entités, même dépourvue de personnalité

juridique, qui n'est pas inscrite au bilan. Elle peut être associée à la création ou à l'utilisation d'une ou plusieurs structures spécifiques (*Special Purpose Entities* - *SPE's*) et à des activités offshore ayant, entre autres, une finalité économique, juridique, fiscale ou comptable. Parmi les exemples d'opérations hors bilan figurent les arrangements de partage des risques et des avantages ou les obligations découlant d'un contrat tel que l'affacturage, les opérations combinées de mise en pension, les arrangements de stocks en consignation, les contrats d'achat ferme, la titrisation assurée par le biais de sociétés séparées et d'entités non constituées en sociétés, les actifs gagés, les contrats de crédit-bail, l'externalisation et les opérations similaires. Des informations appropriées concernant les risques et avantages significatifs de telles opérations non inscrites au bilan devraient être fournies dans l'annexe aux comptes annuels » (Rapport au Roi, M.B., 24 août 2009, p. 56386-56387).

Le rapport au Roi ajoute qu'« il peut être renvoyé au *Standing Interpretations Committee* (SIC) 12 du *International Accounting Standards Board* pour définir une SPE (SIC 12 détermine dans quelles conditions une entité doit consolider une SPE). Une entité (sic) peut être fondée dans le but de réaliser un objectif clair et bien défini (par exemple dans le but d'effectuer un leasing, des activités de recherche et de développement ou une titrisation des actifs financiers). Il peut s'agir d'une personnalité juridique, d'un trust, d'une participation ou d'une entité dépourvue de personnalité juridique. Les SPE sont souvent constituées avec des dispositions juridiques qui imposent des limitations strictes et parfois permanentes pour ce qui est des compétences décisionnelles de leur conseil d'administration, administrateur ou management sur les activités de la SPE. Ces dispositions précisent souvent que la politique sur les activités en cours de la SPE ne peut être modifiée, sauf peut-être par le fondateur ou sponsor de la SPE (cela signifie que la SPE fonctionne sur « pilote automatique »). Souvent, le sponsor (ou l'entité au nom de laquelle la SPE a été fondée) cède des actifs à la SPE, obtient le droit d'utiliser les actifs détenus par la SPE ou livre des services à la SPE, alors que les autres parties (« les bailleurs de fonds ») peuvent fournir un financement à la SPE. Une entité qui entreprend des transactions avec une SPE (souvent le fondateur ou sponsor) peut en fait avoir voix au chapitre dans la SPE. Un intérêt économique dans une SPE peut par exemple prendre la forme d'une reconnaissance de dettes, d'instruments de capitaux propres, un droit de participation aux bénéfices, un intérêt restant ou un leasing. Certains intérêts économiques donnent au détenteur du droit un rendement fixe ou nominal, alors que d'autres donnent au détenteur des droits sur ou accès à d'autres futures avantages économiques des activités de la SPE. Dans la plupart des cas, le fondateur ou sponsor (ou l'entité au nom de laquelle la SPE a été fondée) maintient un intérêt économique considérable dans les activités de la SPE, bien qu'il ne possède qu'une petite partie ou rien des biens de la SPE » (Rapport au Roi, M.B., 24 août 2009, p. 56387).

On peut raisonnablement considérer que c'est de cette manière, de même que par la pratique de la Commission des Normes Comptables (CNC) ⁽²¹⁾, que le droit comptable belge évoluera progressive-

19 Le site internet de la CBFA reprend à l'heure actuelle comme MTF d'actions : Euronext, Alternext, Marché Libre, Ventes publiques, *Trading Facility* et Easynext. Cf. http://www.cbfa.be/fr/fm/gm/li/html/mtf_moli.asp.

20 Cf. considérant 9 de la directive.

21 Cf. TAA l'interview du président de la CNC dans le numéro 19 d'août 2009.

ment dans le sens d'une plus grande convergence avec le référentiel comptable international et ce en dépit du fait que le Gouvernement affirme dans le rapport au Roi que « le Gouvernement tient à souligner ici que le renvoie (sic) à IAS 24, § 9 est uniquement fait parce que la directive y contraint. Le Gouvernement n'introduira pas le cadre IAS/IFRS dans le droit comptable belge » (Rapport au Roi, M.B., 24 août 2009, p. 56389).

Transactions avec des parties liées effectuées dans des conditions autres que celles du marché

De nouveaux états (XVIIIbis dans les comptes statutaires - schéma complet, XI dans les comptes statutaires - schéma abrégé et XVIIbis dans les comptes consolidés) sont prévus dans les annexes des comptes du fait de la modification respective des articles 91, 94 et 165 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (cf. tableau *supra*).

Pour la notion de « parties liées », l'arrêté indique que ce terme « possède la même signification que celle utilisée dans les normes comptables internationales adoptées conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 ». Le Rapport au Roi indique de manière plus explicite que, ce faisant, l'arrêté fait référence à la définition – singulièrement plus étendue que la notion d'entreprise liée – de ce concept telle que donnée par la norme IAS 24 – telle qu'adoptée par l'UE – en son paragraphe 9.

Aux termes de la norme IAS 24, § 9 (traduction officielle en français), une partie est liée à une entité dans les cas suivants

- (a) *directement ou indirectement par le biais d'un ou de plusieurs intermédiaires, la partie :*
 - (i) *contrôle l'entité, est contrôlée par elle, ou est soumise à un contrôle commun au même titre que l'entité (ceci couvre les sociétés mères, les filiales et les filiales apparentées) ;*
 - (ii) *détient dans l'entité une participation qui lui permet d'exercer une influence notable sur elle ; ou*
 - (iii) *exerce le contrôle commun sur l'entité ;*
- (b) *la partie est une entreprise associée (selon la définition dans IAS 28 Participations dans des entreprises associées) de l'entité ;*
- (c) *la partie est une coentreprise dans laquelle l'entité est un coentrepreneur (voir IAS 31 Participations dans des coentreprises) ;*
- (d) *la partie fait partie des principaux dirigeants de l'entité ou de sa société mère ;*
- (e) *la partie est un des membres proches de la famille de toute personne visée par (a) ou (d) ;*
- (f) *la partie est une entité sur laquelle une des personnes visées sous (d) ou (e) exerce le contrôle, un contrôle conjoint, une influence notable, ou encore détient un droit de vote significatif ; ou*
- (g) *la partie est un régime d'avantages postérieur à l'emploi au profit des employés de l'entité, ou de toute entité qui est une partie liée à cette entité.*

Selon le même paragraphe d'IAS 24 :

- *Les membres de la famille proche d'une per-*

sonne sont les membres de la famille dont on peut s'attendre à ce qu'elles influencent cette personne, ou soient influencées par elle, dans leurs relations avec l'entité. Ces personnes peuvent inclure :

- (a) *le partenaire familial et les enfants de la personne ;*
 - (b) *les enfants du partenaire familial de la personne ; et*
 - (c) *les personnes à la charge de la personne ou du partenaire familial de celle-ci.*
- *Le contrôle est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin d'obtenir des avantages de ses activités.*
 - *Le contrôle conjoint est le partage en vertu d'un accord contractuel du contrôle d'une activité économique.*
 - *Les principaux dirigeants sont les personnes ayant l'autorité et la responsabilité de la planification, de la direction et du contrôle des activités de l'entité, directement ou indirectement, y compris les administrateurs (dirigeants ou non) de cette entité.*
 - *L'influence notable est le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle de l'entité détenue, sans toutefois exercer un contrôle sur ces politiques. Une influence notable peut être acquise par la détermination d'actions, par les statuts ou un accord.*

Faisant encore référence à la norme IAS 24, le Rapport au Roi (p. 56389) indique qu'une **transaction** est définie comme un transfert de ressources, de services ou d'obligations entre parties liées, qu'il soit facturé ou non.

Ce renvoi à la définition de la norme IAS 24 est tout d'abord susceptible de provoquer des difficultés d'interprétation car les notions de contrôle dans le référentiel IFRS diffèrent des notions de contrôle dans le Code des sociétés.

Une autre difficulté peut résulter, du moins pour les groupes tenus ou contraints d'établir leurs comptes consolidés conformément aux normes IAS/IFRS, du fait que depuis la publication de l'arrêté royal, l'IASB a publié en novembre 2009 une version révisée de la norme IAS 24 en vue de simplifier les définitions, de clarifier sa signification et d'éliminer ses incohérences en ce qui concerne les informations à fournir pour les entités liées au Gouvernement, sans pour autant remettre en question les fondements mêmes de la norme IAS 24.

Dans la mesure où il est possible, tant en vertu de la norme IAS 24 révisée elle-même (IAS 24R, § 28) qu'en vertu du règlement européen, qu'une norme soit appliquée par une société ressortissant au droit d'un Etat membre et ayant choisi ou étant tenue d'appliquer les normes IFRS pour l'établissement de ses comptes consolidés, avant que la norme ne soit adoptée conformément à la procédure visée à l'article 4 du règlement (CE) n° 1606/2002, il est parfaitement envisageable qu'une société applique, pour l'établissement de ses comptes statutaires, la définition de « partie liée » prévue dans la norme IAS 24 telle qu'adoptée au niveau européen

tandis qu'elle mettrait en œuvre, de manière anticipée certes, la norme IAS 24 révisée, pour l'établissement de ses comptes consolidés conformément aux normes IAS/IFRS.

Il reste à espérer que cette difficulté ne sera que temporaire. Il y sera en effet mis fin une fois que la version révisée de la norme IAS 24 aura été adoptée au niveau européen conformément au règlement (CE) n° 1606/2002.

Avant cette modification, seules certaines transactions avec les entreprises liées et avec les administrateurs étaient renseignées dans les comptes annuels (cf. pages C5 14 et C 5 15 du schéma complet et page A 5, 8 du schéma abrégé).

Ne sont toutefois visées que les transactions présentant une importance significative effectuées dans des conditions autres que celles du marché.

En outre, cette information n'est pas requise pour les transactions qui ont lieu entre deux ou plusieurs membres d'un groupe, à condition que les « filiales concernées par la transaction soient entièrement la propriété d'un tel membre » (cf. *infra*).

Etant donné que l'obligation ne porte que sur les opérations qui sont conclues dans des conditions autres que celles de marché, une attention particulière devra être également portée aux conséquences fiscales des opérations et de leur publication. Une documentation appropriée devrait être recueillie vis-à-vis des opérations avec des parties liées de manière à pouvoir démontrer qu'elles sont conclues à des conditions de marché (*at arm's length*) et qu'elles n'ont donc pas été publiées dans les comptes (cf. *infra*).

Le Rapport au Roi incite d'ailleurs les commissaires à être particulièrement vigilants par rapport à cette annexe.

Désormais le commissaire devra, selon les situations rencontrées, faire une mention dans la seconde partie de son rapport et parfois émettre une réserve sur les comptes en raison du fait qu'une opération d'une importance significative avec une partie liée effectuée dans des conditions autres que celles du marché n'a pas été dûment reprise dans l'annexe (cf. les points 3.2 et 3.3 notamment de l'avis de l'IRE ainsi que l'arbre décisionnel y annexé).

A Difficultés d'interprétation

Outre les difficultés d'interprétation inhérentes à la référence faite à la norme IAS 24, l'alinéa permettant de déroger à l'obligation de fournir l'information prévue est rédigé comme suit : « Cette information n'est pas requise pour les transactions qui ont lieu entre deux ou plusieurs membres d'un groupe, à condition que les filiales concernées par la transaction soient entièrement la propriété d'un tel membre ⁽²²⁾ » pose de délicates questions d'interprétation.

Avant d'aborder celles-ci, il convient de noter

- d'une part que la disposition de la directive permettant une telle exemption est libellée de manière plus précise en ce qu'elle prévoit que « Les États membres peuvent exempter les transactions effectuées entre deux ou plusieurs membres d'un groupe sous réserve que les filiales qui sont parties à la transaction soient détenues en totalité par un tel membre » et
- d'autre part qu'une telle disposition n'est pas prévue par la directive pour ce qui concerne les comptes consolidés (cf. art. 2, 1) contrairement à ce que prévoit, selon nous erronément, désormais l'article 165 (en français) (état XVIIbis) de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés. Une telle exemption n'est en effet pas nécessaire s'agissant des comptes consolidés dans la mesure où les transactions au sein du groupe ne doivent pas être mentionnées puisque conformément aux principes de base en matière de consolidation, les transactions intra-groupes sont éliminées, ce que confirme d'ailleurs le considérant n° 6 : « Les transactions intragroupe entre parties liées devraient être supprimées lors de l'élaboration des états financiers consolidés ». L'alinéa est donc, à cet égard, inutile.

B Notion de « groupe »

Il y a lieu, à notre estime, de donner au terme « groupe », son sens commun, à savoir celui donné par l'article 16 du Code de sociétés selon lequel un groupe est soit, dans le cas d'un *groupe vertical* ⁽²³⁾ constitué par la société mère et les sociétés qu'elle contrôle, à savoir ses filiales (belges et étrangères) soit, en cas de *groupe horizontal* ou *consortium*, constitué par les sociétés qui constituent ensemble le consortium (sociétés qui ne sont ni filiales les unes des autres, ni filiales d'une autre société et qui sont placées sous direction unique) ainsi que leurs filiales.

Cette définition du « groupe » correspond à la définition de « l'ensemble consolidé » au sens de l'article 109 du Code des sociétés, à savoir l'ensemble constitué par les sociétés comprises dans la consolidation, c'est-à-dire la société consolidante ainsi que ses sociétés filiales et ses entreprises filiales consolidées par intégration globale ou par intégration proportionnelle; ne sont pas considérées comme sociétés comprises dans la consolidation, les sociétés et entreprises filiales dont la quote-part des capitaux propres et du résultat est incluse dans les comptes consolidés par la méthode de mise en équivalence.

De ce qui précède, nous croyons pouvoir déduire que lors de l'établissement des comptes statutaires de sociétés faisant partie d'un groupe, l'exemption ne peut porter, pour ce qui concerne un groupe vertical, que sur les transactions entre une société mère et ses filiales détenues à 100 % directement ou indirectement (à l'intermédiaire d'une filiale) et sur les transactions entre filiales pour autant que celles-ci soient détenues à 100 % par le groupe et

22 L'article 1, 6), de la directive 2006/46/CE prévoit que : « Les États membres peuvent exempter les transactions effectuées entre deux ou plusieurs membres d'un groupe sous réserve que les filiales qui sont parties à la transaction soient détenues en totalité par un tel membre ».

23 C'est la seule notion qui semble visée par l'arrêté royal.

donc directement ou indirectement par la société mère. En effet, l'analyse textuelle des dispositions de l'arrêté semble également permettre une lecture libérale qui aboutirait à considérer que la condition d'appartenance (détenue des 100 %) n'est pas réservée à la mère (qui garde le contrôle indirect) et l'exception pourra s'appliquer dès lors qu'un membre du groupe réunit la condition d'appartenance sans obligatoirement qu'il soit d'ailleurs partie à la transaction (voir infra également les difficultés possibles induites par la notion de filiale et d'actionnaire).

Le 28 janvier 2010, la CNC a publié son avis 2010/1 du 13 janvier, relatif à l'«interprétation de l'obligation de publication des transactions significatives avec des parties liées, effectuées en dehors des conditions du marché, telle que prévue par l'arrêté royal du 10 août 2009»⁽²⁴⁾. Il nous semble que la position de la CNC est bienvenue car elle aidera le praticien à s'y retrouver et de plus la CNC prend une position conforme à l'analyse textuelle des dispositions de l'arrêté royal en précisant que la condition d'appartenance s'apprécie au niveau du groupe sans toutefois approfondir certaines zones d'ombre qui demeurent. La CNC, et l'avis de l'IRE précisent par ailleurs que le terme « intégralement » n'exclut pas l'existence d'actionnaires minoritaires dont la participation est négligeable (par ex. 1 %).

S'agissant d'un groupe horizontal que le libellé de la directive n'a, à l'évidence, pas envisagé, il nous paraît que, d'une lecture stricte des dispositions en cause, seules les transactions entre sociétés constituant ensemble le consortium et les filiales à 100 % peuvent bénéficier de l'exemption, ce qui n'est pas le cas des transactions entre les sociétés constituant ensemble le consortium. Il serait sans doute judicieux d'interroger la Commission européenne à ce sujet, à l'occasion d'une réunion du Comité de contact.

C Notion de « entièrement la propriété d'un membre »

Soumettre l'exception à une condition d'appartenance prévoyant que les « filiales concernées » soient à 100 % « la propriété » d'un membre du groupe soulève plusieurs ambiguïtés :

- **soit on considère** que, lorsqu'on désigne « un tel membre » et les « filiales concernées », on vise les filiales d'une mère qui est nécessairement le membre impliqué dans la transaction ;
- **soit on considère** qu'il suffit que les filiales concernées soient détenues complètement dans le groupe par n'importe quel membre même non concerné dans la transaction.

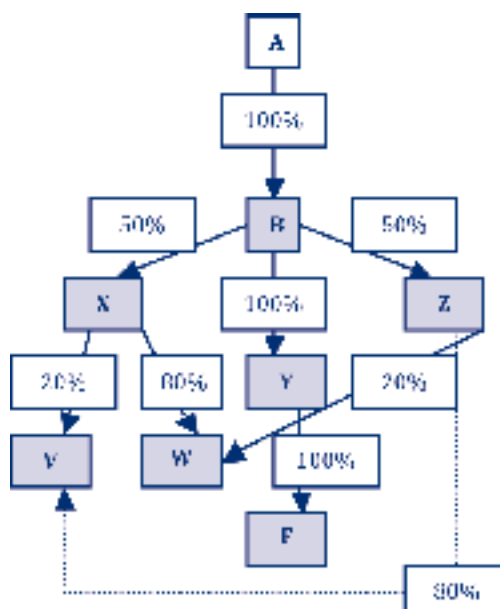
A titre subsidiaire, on peut s'interroger sur l'exactitude juridique la notion de « propriété » dans ce contexte alors que sans doute le terme « détention » eût été plus heureux.

Nous sommes d'avis qu'une interprétation raisonnable des textes conduit à comprendre les mots « entièrement la propriété d'un tel membre »

comme visant un membre du groupe et non un membre du groupe qui serait nécessairement partie à la transaction. En conséquence pourraient être omises les informations relatives aux transactions effectuées avec une société détenue entièrement par n'importe quel membre du groupe auquel appartient la société déclarante. Il est à noter que cette approche n'a pas été clairement envisagée par la CNC dans son avis. Il faut, à notre avis, parallèlement considérer que les termes « filiales concernées » ne définissent pas le champ d'application, déjà défini par le fait que les transactions sont effectuées entre « deux ou plusieurs membres du groupe ». Le périmètre doit donc s'entendre au sens de « groupe incluant » la mère ultime (cf. IAS 24) qui serait exclue si on restreignait le périmètre aux seules « filiales ».

Rendre impossible l'exception de la mention des transactions avec une société mère (ultime) pour les filiales détenues à 100 % au sein du groupe sous prétexte que la société mère est un actionnaire et qu'une lecture restrictive du texte restreint l'exception aux seules transactions « entre filiales » irait totalement contre les objectifs affirmés de simplification administrative poursuivis par la directive introduite en droit belge. Nous pensons qu'il faut donc admettre que la société mère ultime est visée par les dispositions et que les exceptions à la mention des transactions s'appliquent pour les transactions avec la société mère ultime (même étrangère). Fort heureusement, la CNC n'a pas retenu cette lecture restrictive, son avis est donc une confirmation de la lecture libérale du texte (ambigu) de l'arrêté royal.

Illustrons notre propos: voici un groupe vertical avec les relations et les pourcentages de participations. Les sociétés A/B/X/Y/Z/W/F constituent un groupe avec deux sociétés mères cotées : une tête de groupe et une société mère ultime. La société V n'est pas contrôlée directement par les sociétés mères mais ne sort pas de la notion de groupe en raison du contrôle indirect exercé par B par le biais de X et Z.



Nous sommes d'avis qu'une interprétation raisonnable des textes conduit à comprendre les mots « entièrement la propriété d'un tel membre » comme visant un membre du groupe et non un membre du groupe qui serait nécessairement partie à la transaction.

24 http://www.cnc-cbn.be/FR/News/2010/FR_New28-01-2010%202010-1%20fr.pdf.

Le Conseil de l'IRE y attire opportunément l'attention sur le fait que l'arrêté royal ne prévoit pas les critères permettant de définir la notion de « conditions autres que celles du marché » et qu'entre parties liées il est difficile d'introduire la notion de marché en sachant par ailleurs que les transactions entre de telles parties sont souvent conclues « hors normes » en comparaison avec celles conclues sur un marché actif avec des tiers.

Si on envisage les **comptes annuels de B**,

- concernant les **transactions avec A**, B pourrait invoquer l'exception de l'article 91 ⁽²⁵⁾.
- concernant les **transactions avec X, Y, Z, V, W et F** une distinction s'impose:
 - les transactions significatives entre B et Y ne devraient pas être mentionnées des lors qu'on se situe dans le cas de **transactions effectuées dans des conditions autres que celles du marché entre membres d'un groupe, la filiale concernée étant entièrement la propriété d'un membre du groupe** (ici B la tête du groupe). On serait donc dans la possibilité d'invoquer l'exception prévue.
- les transactions entre B et X, Z, V, W et F doivent faire l'objet d'une distinction :
 - concernant les transactions entre B et X, Z, V, W à condition qu'elles soient significatives et dans des conditions autres que celles du marché; B devra mentionner (1) les montants, (2) la nature des rapports avec B et (3) toute autre information sur les transactions qui serait nécessaire pour obtenir une meilleure compréhension de la position financière de la société B, car on se situe dans le cas de **transactions effectuées entre membres d'un groupe, les filiales concernées n'étant PAS entièrement la propriété d'un membre du groupe** (notion d'appartenance appréciée individuellement)
 - concernant les transactions entre B et F, elles ne devraient pas être mentionnées car on se situe dans le cas de **transactions effectuées dans des conditions autres que celles du marché entre membres d'un groupe, la filiale concernée étant entièrement la propriété d'un membre du groupe** (ici Y). On se trouverait donc dans l'exception prévue.

Si on envisage les **comptes de B**, les dispositions réglementaires trouveront à s'appliquer différemment selon les différentes hypothèses supplémentaires suivantes:

- **B est cotée** (sur le marché libre ou réglementé) ou **dépasse individuellement les critères de l'art. 16, § 1^{er}** auquel cas
 - pour les transactions significatives et dans des conditions autres que celles du marché avec A, X, V, Z et W, on devra mentionner (1) les montants, (2) la nature des rapports avec A, X, V, Z et W et (3) toute autre information sur les transactions qui serait nécessaire pour obtenir une meilleure compréhension de la position financière de la société B ;
 - pour les transactions dans des conditions autres que celles du marché avec Y et F on pourra faire appel à l'exception et ne rien mentionner.
- **B est une SPRL non cotée** (sur le marché libre ou réglementé) et **ne dépasse pas individuellement les critères de l'article 16, § 1^{er}** : rien ne devra être mentionné concernant les transactions avec les parties liées.
- **B est une SA non cotée** (sur le marché libre ou réglementé) et **ne dépasse individuellement pas les critères de l'article 16, § 1^{er}** : on devra mentionner uniquement les transactions dans

des conditions autres que celles du marché contractées directement ou indirectement entre B et ses actionnaires principaux (ici A) et entre B et les membres (personnes physiques ou morales) des organes de direction, de surveillance ou d'administration.

Par contre s'agissant des **comptes de A** rien ne devra être mentionné concernant les transactions avec B (si A est cotée par exemple) car B tombe sous le coup de l'exception.

D L'avis du Conseil de l'IRE du 5 mars 2010 et le rapport du commissaire

Le Conseil de l'IRE a voulu, par son avis du 5 mars 2010, attirer l'attention sur certains points importants de l'arrêté royal du 10 août 2009 et de l'avis 2010-1 de la CNC.

Le Conseil de l'IRE y attire opportunément l'attention sur le fait que l'arrêté royal ne prévoit pas les critères permettant de définir la notion de « conditions autres que celles du marché » et qu'entre parties liées il est difficile d'introduire la notion de marché en sachant par ailleurs que les transactions entre de telles parties sont souvent conclues « hors normes » en comparaison avec celles conclues sur un marché actif avec des tiers. Cette situation trouve exception toutefois lorsque la transaction porte sur des produits négociés sur des marchés réglementés et liquides ou lorsque la société réalise des transactions analogues avec des parties non liées.

On retiendra que le Conseil de l'IRE propose une approche qui se veut compatible avec la pratique et les normes internationales (US GAAP et IFRS). Le Conseil de l'IRE souhaite attirer également l'attention sur le fait que le contenu de l'état XVIIIbis n'a pas été coordonné avec le contenu de l'état XIX relatif aux « *Relations financières avec les administrateurs, les gérants et les commissaires* ». Il faudra donc compléter, le cas échéant, les deux états sans pouvoir exciper de leur redondance.

En ce qui concerne la définition des membres des organes de direction, de surveillance ou d'administration, le Conseil de l'IRE considère que l'arrêté royal vise, dans le cas des sociétés à structure moniste ⁽²⁶⁾, de manière restrictive, les membres du conseil d'administration (art. 517 e. s. C. Soc.) et le cas échéant, les membres du comité de direction (art. 524bis C. Soc.).

Nous reproduisons ci-après l'arbre décisionnel annexé à l'avis de l'IRE concernant l'état XVIIIbis du schéma complet applicable aux situations les plus courantes ⁽²⁷⁾.

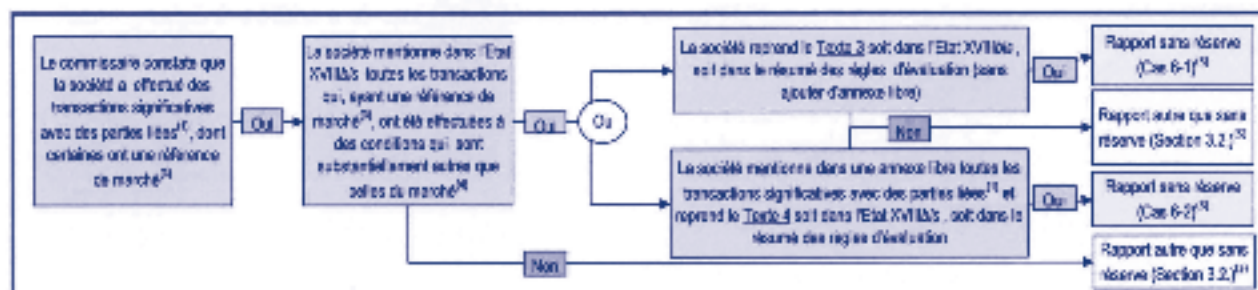
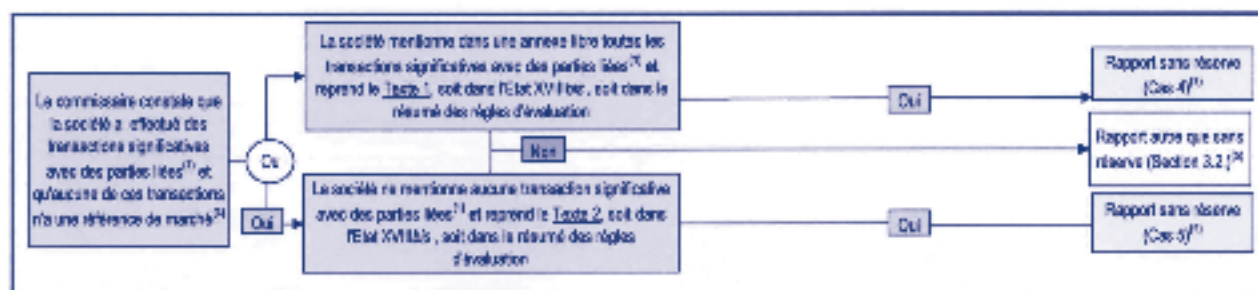
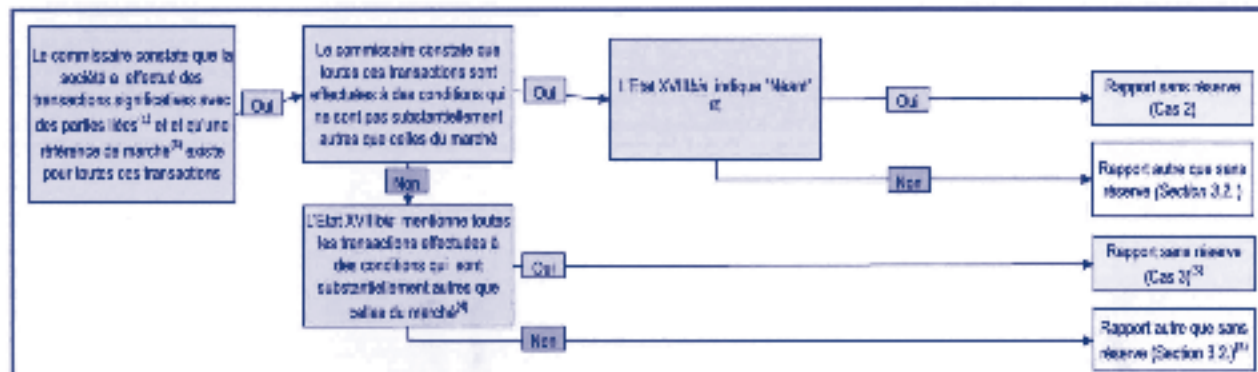
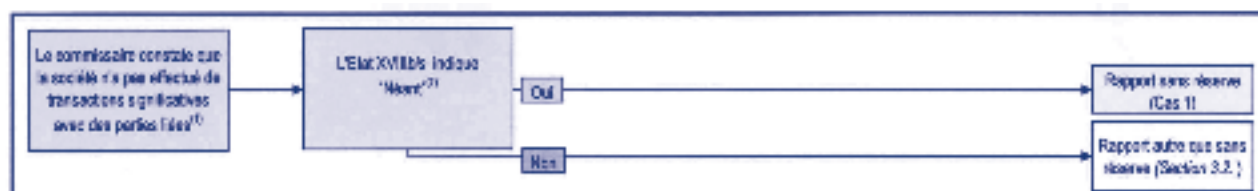
Les A(I)SBL oubliées ?

Les grandes et très grandes ASBL, AISBL et fondations sont contraintes, pour la tenue de leur comptabilité et l'établissement de leurs comptes annuels, d'appliquer les dispositions de l'arrêté

25 Toutefois si on devait considérer que l'exception ne trouve pas à s'appliquer (A étant actionnaire et pas filiale) - à condition qu'elles soient significatives et dans des conditions autres que celles du marché - B devra mentionner (1) les montants, (2) la nature des rapports avec A et (3) toute autre information sur les transactions qui serait nécessaire pour obtenir une meilleure compréhension de la position financière de la société B. Cette lecture restrictive est à rejeter.

26 Pour une définition de la notion de « structure moniste », il est fait référence au titre VI du Code des sociétés, et plus spécifiquement la section 2.

27 Cf. <https://www.ibr-ire.be/fra/download.spx?type=1&id=4352&file=3758>.



(1) **Parties liées** : pour les sociétés de la deuxième catégorie, les parties liées sont limitées de manière restrictive aux actionnaires principaux et aux membres des organes de direction de surveillance ou d'administration; dans tous les cas, les parties liées qui font (quasi) intégralement partie du groupe ne sont pas à prendre en considération.

(2) Il est demandé de mentionner "Non" plutôt que de laisser l'Etat vide, afin clairement faire la différence avec le cas 4.

(3) **Référence de marché** : le notion de référence de marché a visé l'existence d'un marché réglementé et liquide, ou de transactions similaires avec des parties non liées.

(4) Pour les sociétés de la première catégorie, cette mention comprendra, outre le montant de la transaction, le montant, la nature des rapports avec la partie liée, ainsi que toute autre information sur les transactions qui sera nécessaire pour obtenir une meilleure compréhension de la position financière de la société; pour les sociétés de la deuxième catégorie, la simple mention de la transaction suffit.

(5) Toutefois, si ces transactions avec des parties liées ont été effectuées dans des conditions manifestement anormales ou déséquilibrées, le commissaire devra, par exemple, vérifier si la société a, lors de l'établissement des comptes annuels, tenu compte des risques y afférents.

Table 1 : En l'absence de critères légaux permettant d'inventorier les transactions avec des parties liées qui seraient conclues à des conditions autres que celles du marché, aucune transaction n'est reprise dans l'annexe XVIII bis. A titre d'information et dans un souci de transparence, l'ensemble des transactions avec des parties liées (autres que celles avec des sociétés (quasi) entièrement détenues par le groupe auquel nous appartenons) sont publiées dans une annexe libre.

Table 2 : En l'absence de critères légaux permettant d'inventorier les transactions avec des parties liées qui seraient conclues à des conditions autres que celles du marché, aucune information n'a pu être reprise dans l'annexe XVIII bis.

Table 3 : La société a repris dans l'annexe XVIII bis toutes les transactions significatives avec des parties liées qui, pouvant être comparées soit à des transactions de référence conclues sur un marché réglementé et liquide, soit à des transactions analogues conclues avec des parties non liées, ont été conclues à des conditions substantiellement différentes. Pour le reste, et en l'absence de critères légaux permettant d'inventorier les transactions avec des parties liées qui seraient conclues à des conditions autres que celles du marché, aucune autre transaction n'a été reprise dans l'annexe XVIII bis.

Table 4 : La société a repris dans l'annexe XVIII bis toutes les transactions significatives avec des parties liées qui, pouvant être comparées soit à des transactions de référence conclues sur un marché réglementé et liquide, soit à des transactions analogues conclues avec des parties liées, ont été conclues à des conditions substantiellement différentes. Pour le reste, en l'absence de critères légaux permettant d'inventorier les transactions avec des parties liées qui seraient conclues à des conditions substantiellement différentes de celles du marché, l'ensemble des autres transactions significatives avec des parties liées (autres que celles avec des sociétés (quasi) entièrement détenues par le groupe auquel nous appartenons) sont publiées dans une annexe libre.

royal du 19 décembre 2003. S'agissant tant de la tenue de la comptabilité que de l'établissement des comptes annuels, l'arrêté en question se réfère systématiquement au droit commun de la comptabilité et des comptes annuels des entreprises industrielles et commerciales tel que prévu par la loi du 17 juillet 1975 relative à la tenue de la comptabilité des entreprises (et arrêtés d'exécution) et par l'arrêté d'exécution du Code des sociétés sauf, lorsque, conformément à la loi du 2 mai 2002 et en raison de la nature particulière des activités et du statut légal des associations et fondations, le Gouvernement a estimé nécessaire ou utile d'adapter les obligations résultant de l'application des dispositions susvisées du droit commun comptable. De ce qui précède, il y a lieu de conclure que toute modification apportée au droit commun comptable (loi du 17 juillet 1975 et arrêtés d'exécution d'une part et arrêté d'exécution du Code des sociétés d'autre part) trouve à s'appliquer aux grandes et très grandes associations et fondations aussitôt qu'elle est entrée en vigueur à moins que le Gouvernement, en l'espèce le Ministre de la Justice, estime que la nature particulière et le statut légal des associations et fondations requièrent de déroger à ces nouvelles mesures et qu'un arrêté royal modificatif de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 soit promulgué.

En conséquence et jusqu'à ce qu'un arrêté royal limite aux seules entreprises l'application des nouvelles dispositions, ces dispositions doivent être appliquées par les grandes et très grandes associations et fondations.

Les modèles des comptes annuels pour A(I)SBL et fondations n'ont cependant pas encore été adaptés contrairement aux modèles applicables aux sociétés. Les informations requises devront être incluses dans les espaces de texte libre.

Entrée en vigueur

Les dispositions relatives aux nouvelles annexes aux comptes annuels, y compris les annexes relatives aux émoluments des commissaires (non examinées dans cette contribution), entrent en vigueur pour les comptes annuels relatifs aux exercices qui débutent à partir du 1^{er} septembre 2008 ! Cette date est la conséquence du délai de transposition laissé aux Etats membres par la directive, à savoir septembre 2008. Le piquant de l'histoire réside en ce que les modifications relatives aux annexes portant les honoraires des commissaires étaient déjà incluses dans les schémas des comptes annuels disponibles à la BNB avant le 5 novembre 2009 et d'application pour les exercices clôturés à partir du 1^{er} décembre 2008 ! Le résultat est qu'avant la publication de l'arrêté royal du 10 août 2009 les schémas avaient été adaptés à la législation – sauf pour ce qui concerne les « parties liées » – sans base réglementaire, les dispositions du Code des sociétés étaient en vigueur (p. ex. concernant les émoluments du commissaire) mais l'arrêté royal d'exécution n'avait pas été modifié.

De plus la formulation de l'article 9 de l'arrêté royal du 10 août 2009 est malheureuse pour ne pas dire inquiétante et nécessitera sans doute une rectification officielle. En effet en disant que les dispositions relatives aux parties liées, aux honoraires et aux opérations hors bilan s'appliquent aux « *exercices qui débutent à partir du 1^{er} septembre 2008* » en ne précisant pas « *ou après cette date* », le Roi ne semble prévoir une application que pour un seul exercice et pas les suivants !

En s'éloignant de la formulation traditionnelle, le législateur introduit une insécurité juridique supplémentaire. Pour la majorité des entreprises on vise en tout cas l'exercice 2009 et avec un peu d'indulgence pour le législateur également les exercices suivants.

Conclusion

Nous avons tenté de vous présenter un tableau de synthèse de certaines dispositions de l'arrêté royal du 10 août 2009 et surtout des difficultés techniques qui perturbent la matière.

Les avis interprétatifs de l'IRE et de la CNC sont essentiels pour le praticien qui voudrait vérifier la conformité des comptes annuels pour les exercices « qui débutent à partir du 1^{er} septembre 2008 » car sans ces orientations et face à un texte légal aussi complexe, les approches auraient été multiples et divergentes. Ceci aurait eu pour conséquence un « *expectation gap* » dommageable tant en termes de qualité générale de l'information financière qu'en termes de réserves intempestives dans les rapports de commissaire. Nous pensons toutefois que malgré l'existence d'une certaine insécurité juridique due à l'absence d'une définition de la notion de marché entre les parties liées, les professionnels sont maintenant raisonnablement armés pour exercer leur contrôle. Une révision du texte de l'arrêté royal est toutefois souhaitable.

La voie de la sagesse aurait sans doute consisté à organiser une consultation plus aboutie des professionnels préalablement à la publication du texte réglementaire, ou en un report de l'entrée en vigueur.

Il reste par ailleurs une source de préoccupation pour les mois à venir : comment le fisc va-t-il réagir face à l'apparition de ces informations dans les annexes des comptes annuels ? Sans doute une partie de celles-ci pourrait tomber sous le coup des articles 26, 79 et 207 du Code des impôts sur les revenus 1992. Les notions de « conditions autres que celles du marché » et « avantages anormaux ou bénévoles » ne sont pas identiques mais certaines zones de convergence existent, les notions évoluent (cf. p. ex. l'arrêt récent de la Cour de Justice des Communautés européennes du 21 janvier 2010, SGI concernant l'interprétation de l'article 26 du Code des impôts sur les revenus 1992), des études de prix de transfert seront peut-être nécessaires. La tentation sera peut-être grande pour l'administration fiscale d'adresser des demandes de renseignements ...

Nieuwe verplichtingen ingevoerd door het koninklijk besluit van 10 augustus 2009⁽¹⁾ om bepaalde transacties met verbonden partijen te vermelden in de toelichting van de jaarrekening

Richtlijn 2006/46/EG ligt in de lijn van het in mei 2003 door de Commissie aangenomen actieplan tot modernisering van het vennootschapsrecht en verbetering van de corporate governance in de Europese Unie⁽²⁾. Overeenkomstig artikel 5 van deze richtlijn moesten de Lidstaten de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen in werking doen treden om uiterlijk op 5 september 2008 aan de richtlijn te voldoen.

De omzetting van de richtlijn vereiste derhalve een wijziging van het Wetboek van vennootschappen teneinde:

- enerzijds op formele wijze de **collectieve verantwoordelijkheid** van de leden van de bestuursorganen voor de opstelling en openbaarmaking van de – enkelvoudige en geconsolideerde – jaarrekening en jaarverslagen te bevestigen⁽³⁾; en
- anderzijds te voorzien in de verplichting voor de genoteerde vennootschappen om aan de aandeelhouders belangrijke, gemakkelijk toegankelijke informatie te verstrekken over de **feitelijk toegepaste corporate-governance-praktijken**, met inbegrip van een beschrijving van de belangrijkste kenmerken van eventuele bestaande risicobeheer-systemen en interne controles met betrekking tot het proces van financiële verslaggeving.

Deze wijzigingen werden nog niet in het vennootschapsrecht ingevoerd. Er werd wel een wetsontwerp aangenomen in de Senaat op 18 maart 2010.

Bovendien vereiste de omzetting van de richtlijn een aanpassing van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen zodat alle of slechts bepaalde ondernemingen verplicht worden om informatie betreffende **transacties met verbonden partijen en buiten de balans vallende transacties** op te nemen in de toelichting van hun enkelvoudige jaarrekening en desgevallend van hun geconsolideerde jaarrekening opgesteld overeenkomstig de bepalingen van het nationaal recht ingevolge de omzetting van de Vierde en Zevende richtlijnen. Deze aanpassingen werden aangebracht door het koninklijk besluit van 10 augustus 2009 tot wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en van het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningstelsel.

Er dient te worden opgemerkt dat het koninklijk besluit in werking is getreden op de tiende dag volgend op zijn bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad*, met uitzondering van artikelen 4, 5 en 6 die van toepassing zijn op de boekjaren vanaf **1 september 2008**. Artikelen 4, 5 en 6 betreffen informatie die dient te worden verstrekt in de toelichting bij de enkelvoudige jaarrekening (volledig en verkort schema) en de geconsolideerde jaarrekening. Met andere woorden, de grote meerderheid van de ondernemingen **moesten de nieuwe bepalingen toepassen** voor het opstellen van hun **jaarrekening die betrekking heeft op het boekjaar 2009**.

De aankondiging van nieuwe (volledige en verkorte) standaardmodellen van de enkelvoudige jaarrekening werd trouwens op initiatief van de Nationale Bank van België (NBB)⁽⁴⁾ reeds bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 5 november 2009.

Een nieuwe categorie ondernemingen zonder verhoging van de groottecriteria?

Zoals hiervoor vermeld, zet het koninklijk besluit artikelen 1, 6 en 2.1 van richtlijn 2006/46/EG van het Europees Parlement en de Raad van 14 juni 2006⁽⁵⁾ gedeeltelijk om. Vooraleer een overzicht te geven van de ingevoerde wijzigingen dringt een verduidelijking zich op.

Met het oog op het vastleggen van het toepassingsgebied van de boekhoudkundige verplichtingen inzake de enkelvoudige jaarrekening werden de ondernemingen in het Belgisch boekhoudrecht ingedeeld in drie categorieën:

- grote ondernemingen die gedurende twee opeenvolgende boekjaren twee van de drie criteria van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen overschrijden⁽⁶⁾;
- kleine ondernemingen die bovenbedoelde criteria van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen niet overschrijden;



C. BALESTRA
Senior Manager KPMG Bedrijfsrevisoren



N. HOUYOUX
Adjunct - adviseur IBR

- 1 K.B. van 10 augustus 2009 tot wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en van het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningstelsel, *Belgisch Staatsblad*, 24 augustus 2009.
- 2 De richtlijn omvat andere bepalingen die de Lidstaten desgevallend dienden om te zetten (bijv. waardering van de financiële instrumenten op basis van de waarde in het economisch verkeer overeenkomstig de IAS/IFRS). Deze bepalingen worden ook in onderhavig artikel toegelicht.
- 3 Cf. hieromtrent in het bijzonder Y. STEMPNIERWSKY, in *Commentaire Systématique du Code des sociétés* (art. 92 tot 96 en 108 tot 121) Brussel, Kluwer.
- 4 De nieuwe modellen zijn beschikbaar op de website van de Balanscentrale.
- 5 <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:224:0001:0007:NL:PDF>
- 6 Balanstotaal: 3.650.000 EUR; jaaromzet: 7.300.000 EUR; 50 voltijds equivalent tewerkgestelde werknemers.

- zeer kleine ondernemingen die beantwoorden aan de criteria van artikel 5 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen en van artikel 1 van het koninklijk besluit van 12 september 1983. Namelijk, de handelaars natuurlijke personen, de vennootschappen onder firma en de gewone commanditaire vennootschappen waarvan de omzet 500.000 EUR niet overschrijdt (of 620.000 EUR voor de verkopers van koolwaterstof).

Welnu, het koninklijk besluit dat hier wordt toegevoegd, verwijst naar andere criteria!

De Regering, die in dit opzicht gebruik maakt van de door de richtlijn geboden mogelijkheid om een aantal bepalingen om te zetten (art. 1, 6, 7bis en 7ter), verwijst immers naar de groottecriteria van artikel 27 van de Vierde richtlijn die tot op heden in het Belgisch recht uitsluitend werden gehanteerd om het begrip “kleine groep” te bepalen (art. 16 W. Venn.) om het toepassingsgebied van nieuwe boekhoudkundige verplichtingen inzake de enkelvoudige jaarrekening vast te leggen. **Er dient echter te worden opgemerkt dat het koninklijk besluit van 10 augustus 2009 vernieuwend is omdat de criteria hier individueel worden beoordeeld en niet op het niveau van de groep.** In het Verslag aan de Koning vermeldt de wetgever dat hij niet de bedoeling heeft om een nieuwe categorie in te voeren (de “middelgrote ondernemingen” die kunnen worden omschreven als zijnde de vennootschappen die onder de huidige “grote ondernemingen” degenen zijn die niet beantwoorden aan bovenvermeld criterium) maar dat hij enkel de administratieve last van de ondernemingen wenst te beperken door gebruik te maken van de keuzemogelijkheden voorzien in de Europese richtlijn (Verslag aan de Koning, B.S. p. 56388).

Het is ook interessant op te merken dat de Belgische regering geen gebruik heeft gemaakt van de

door de richtlijn voorziene mogelijkheid om de in artikelen 15 en 16 van het Wetboek van vennootschappen vermelde groottecriteria te verhogen. Artikelen 11 en 27 van de Vierde richtlijn voorzien in groottecriteria op basis waarvan de Lidstaten ondernemingen van een aantal boekhoudkundige verplichtingen kunnen vrijstellen. De criteria van artikel 11 stemmen overeen met de criteria van bovenvermeld artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen, terwijl de criteria van artikel 27 overeenstemmen met de criteria van artikel 16 van hetzelfde Wetboek.

Er kan gemakkelijk worden vastgesteld dat de verhoging van de in artikelen 11 en 27 van de Vierde richtlijn voorziene criteria in het bijzonder hoog is en uiteraard niet of niet enkel kan worden verklaard door de evolutie van de consumentenprijsindex. Deze verhoging van 20 % kan in feite worden verklaard door de uitgesproken wens tot een drastische beperking van de boekhoudkundige verplichtingen. De richtlijn gebruikt hiervoor diplomatische bewoordingen: *“In aanvulling op dit vijfjaarlijks onderzoek, kan een aanvullende eenmalige verhoging van deze maximumdrempels voor balanstotaal en netto-omzet ook passend zijn.”*

Het koninklijk besluit van 10 augustus 2009 voorziet in de bekendmaking van bijkomende informatie voor een nieuwe categorie samengesteld uit:

- genoteerde vennootschappen;
- vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een MTF (*Multilateral Trading Facility*) (bijv. in België : Alternext, Easynext, enz.);
- vennootschappen die meer dan één van de criteria bedoeld in artikel 16 van het Wetboek van vennootschappen overschrijden (jaaromzet 29.200.000 EUR, balanstotaal 14.600.000 EUR en 250 tewerkgestelde werknemers).

- 7 De vermelding van genoteerde vennootschappen in het nieuwe artikel 94 zou onjuist kunnen lijken, (zie artikel 93 van het Wetboek), behalve indien men enkel de kleine genoteerde vennootschappen op de vrije markt beoogt die niet worden bedoeld in artikel 4 van het Wetboek. Bovendien dient te worden gelet op het verschil van redactie van de bepalingen van artikel 94 in verhouding tot artikel 91: de paragrafen werden omgekeerd en in elke paragraaf wordt zonder duidelijke reden de vorm “naamloze vennootschap” verduidelijkt, hetgeen de interpretatie niet vergemakkelijkt.
- 8 Genoteerde vennootschappen worden in artikel 4 van het Wetboek van vennootschappen omschreven als vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereguleerde markt in de zin van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten die werd gewijzigd door het koninklijk besluit van 27 april 2007 strekkende tot de omzetting van de richtlijn

betreffende de financiële markten. Dit koninklijk besluit zet onder andere richtlijn 2004/39/EG om en in het bijzonder de in deze richtlijn voorziene definitie van “gereguleerde markt”. De wet van 2 augustus 2002 omschrijft een “gereguleerde markt” als “elke Belgische of buitenlandse gereguleerde markt”. Artikel 2, 6° van de wet van 2 augustus 2002 omschrijft “buitenlandse gereguleerde markt” als “elke secundaire markt voor financiële instrumenten die is georganiseerd door een marktonderneming waarvan de Staat van herkomst een andere Lidstaat van de Europese Economische Ruimte is dan België, en die door deze Lidstaat is erkend als gereguleerde markt met toepassing van titel III van richtlijn 2004/39/EG”. Artikel 4 van het Wetboek van vennootschappen beoogt dus enkel de genoteerde vennootschappen binnen de EER.

- 9 Informatie over individuele transacties kan overeenkomstig de aard daarvan worden samengevoegd, BEHALVE wanneer gescheiden informatie

nodig is voor het verkrijgen van inzicht in de gevolgen van transacties met verbonden partijen voor de financiële positie van de vennootschap.

- 10 Onder “verbonden partij” wordt hetzelfde verstaan als in de internationale standaarden voor jaarrekeningen die zijn goedgekeurd overeenkomstig Verordening (EG) nr. 1606/2002.
- 11 Het advies van de Raad van het IBR voorziet deze uitzondering gebaseerd op de eigendom ook voor de ander NV's. Wij interpreteren dit anders omdat wij menen dat artikel 43, § 7ter van de vierde richtlijn 78/660/EEG, die werd geconsolideerd op 16 juli 2009, de NV's uitdrukkelijk uit de uitzondering uitsluit.
- 12 Zoals bedoeld in artikel 2, 4° van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten.
- 13 Worden hier bedoeld de vennootschappen die individueel de criteria van “grote” groep overschrijden.

Synoptische tabel van de nieuwe bepalingen

Overzicht van de nieuwe bepalingen voorzien in artikelen 91 en 94 ⁽⁷⁾ van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 (volledige en verkorte enkelvoudige jaarrekening)				
XVIIIbis. Transacties met verbonden partijen buiten normale marktvoorwaarden			XVIIbis. Aard en zakelijk doel van buitenbalans regelingen	
Wie	Wat	Uitzondering	Algemene vermelding	Bijkomende vermelding
genoteerde vennootschappen ⁽⁸⁾	Vermelden van de transacties⁽⁹⁾ die door de vennootschap zijn aangegaan met verbonden partijen ⁽¹⁰⁾ <ul style="list-style-type: none"> – het bedrag van dergelijke transacties; – de aard van de betrekking met de verbonden partij; – andere informatie over de transacties die nodig is voor het verkrijgen van inzicht in de financiële positie van de vennootschap mits dergelijke transacties van enige betekenis zijn; en niet onder normale marktvoorwaarden zijn verricht. 	Deze informatie is niet vereist voor transacties die zijn aangegaan tussen twee of meer leden van een groep, mits de dochterondernemingen die partij zijn bij de transactie geheel in eigendom zijn van een dergelijk lid ⁽¹¹⁾ .	De aard en het zakelijk doel van de regelingen die niet in de balans zijn opgenomen, mits de risico's of voordelen die uit dergelijke regelingen voortvloeien van enige betekenis zijn en voor zover de openbaarmaking van dergelijke risico's of voordelen noodzakelijk is voor de beoordeling van de financiële positie van de vennootschap.	De financiële gevolgen van deze regelingen voor de vennootschap.
vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een MTF (MTF - <i>Multilateral Trading Facility</i>) ⁽¹²⁾				
vennootschappen die meer dan één van de criteria bedoeld in artikel 16, § 1, eerste lid van het Wetboek van vennootschappen overschrijden ⁽¹³⁾				
andere naamloze vennootschappen	<ul style="list-style-type: none"> • vermelden enkel de transacties⁽¹⁴⁾ die direct of indirect zijn aangegaan • tussen de vennootschap en haar voornaamste aandeelhouders en • tussen de vennootschap en de leden van de leidinggevende, de toezichhoudende of de bestuursorganen 			

Overzicht van de nieuwe bepalingen voorzien in artikel 165 van het K.B. van 30 januari 2001 (geconsolideerde jaarrekening)		
XVIIbis. Transacties met verbonden partijen buiten normale marktvoorwaarden		XVbis. Aard en zakelijk doel van buitenbalans regelingen
Wat	Uitzondering	Algemene vermelding
Vermelden van <ul style="list-style-type: none"> • de transacties⁽¹⁵⁾ die door de vennootschap zijn aangegaan met verbonden partijen⁽¹⁶⁾ • het bedrag van dergelijke transacties • de aard van de betrekking met de verbonden partij • andere informatie over de transacties die nodig is voor het verkrijgen van inzicht in de financiële positie van de ondernemingen die in de consolidatie als één geheel zijn opgenomen⁽¹⁷⁾ indien dergelijke transacties <ul style="list-style-type: none"> • van enige betekenis zijn en • niet onder normale marktvoorwaarden zijn verricht. 	De transacties binnen een groep aangegaan <ul style="list-style-type: none"> • door de moederonderneming • of door andere ondernemingen die in de consolidatie zijn opgenomen met verbonden partijen. DE FRANSE TEKST HERNEEMT VERKEERDELIJK: <p>“cette information n'est pas requise pour les transactions qui ont lieu entre deux ou plusieurs membres d'un groupe, à condition que les filiales concernées par la transaction soient entièrement la propriété d'un tel membre”.</p>	De aard en het zakelijk doel van de regelingen die niet in de geconsolideerde balans worden opgenomen, en de financiële gevolgen van deze regelingen mits de risico's of voordelen die uit dergelijke regelingen voortvloeien van enige betekenis zijn en voor zover de openbaarmaking van dergelijke risico's of voordelen noodzakelijk is voor de beoordeling van de financiële positie van de ondernemingen die in de consolidatie als één geheel zijn opgenomen ⁽¹⁸⁾ .

14 De materialiteitsvoorwaarde lijkt per vergissing te zijn weggelaten aangezien deze voorwaarde niet is opgenomen in de tekst van het koninklijk besluit, terwijl het begrip wel degelijk is opgenomen in het Verslag aan de Koning (B.S. 24 augustus 2009, p. 56388, § 4). Het advies van het Instituut en de interpretatie van de CBN voorzien gepast om rekening te houden met een materialiteit.

15 Informatie over individuele transacties kan over-

eenkomstig de aard daarvan worden samengevoegd BEHALVE wanneer gescheiden informatie nodig is voor het verkrijgen van inzicht in de gevolgen van de transacties met verbonden partijen voor de financiële positie van de ondernemingen die in de consolidatie als één geheel zijn opgenomen. [De Franse tekst vermeldt hier niet “*en tant qu'un ensemble*”, “als één geheel”; dit wordt enkel hernomen in de daaraan voorafgaande zin in dezelfde paragraaf.]

16 Onder “verbonden partij” wordt hetzelfde verstaan als in de internationale standaarden voor jaarrekeningen die zijn goedgekeurd overeenkomstig Verordening (EG) nr. 1606/2002.

17 Bij lezing van de Engelse tekst van de richtlijn is het duidelijk(er) dat het de bedoeling is om de financiële positie van het geconsolideerd geheel te beoordelen.

18 *Ibid.*

Alle ondernemingen, ongeacht hun omvang en statuut, zullen dus voortaan in de toelichting bij hun enkelvoudige en geconsolideerde jaarrekening de aard en het zakelijk doel van buitenbalans regelingen moeten vermelden, mits de risico's of voordelen die uit dergelijke regelingen voortvloeien van enige betekenis zijn en voor zover de openbaarmaking van dergelijke risico's of voordelen noodzakelijk is voor de beoordeling van de financiële positie van de vennootschap/de ondernemingen die in de consolidatie als één geheel zijn opgenomen.

Aard en zakelijk doel van buitenbalans regelingen

Nieuwe staten (XVIIbis in de enkelvoudige jaarrekening volgens het volledig schema, VIIIbis in de enkelvoudige jaarrekening volgens het verkort schema en XVbis in de geconsolideerde jaarrekening) worden ingevoegd in de toelichting bij de jaarrekening op grond van de respectievelijke wijziging van artikelen 91, 94 en 165 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen.

Alle ondernemingen, ongeacht hun omvang en statuut, zullen dus voortaan in de toelichting bij hun enkelvoudige en geconsolideerde jaarrekening de aard en het zakelijk doel van buitenbalans regelingen moeten vermelden, mits de risico's of voordelen die uit dergelijke regelingen voortvloeien van enige betekenis zijn en voor zover de openbaarmaking van dergelijke risico's of voordelen noodzakelijk is voor de beoordeling van de financiële positie van de vennootschap/de ondernemingen die in de consolidatie als één geheel zijn opgenomen.

Naar analogie met artikel 109 van het Wetboek van vennootschappen dient onder "ondernemingen die in de consolidatie als één geheel zijn opgenomen" te worden verstaan de moedervennootschap en haar Belgische en buitenlandse dochtervennootschappen. Voor zover nodig dient te worden verduidelijkt dat een geassocieerde onderneming bijvoorbeeld niet in de consolidatie is opgenomen.

Overeenkomstig de bepalingen van de richtlijn heeft de Regering de verplichting om tevens de financiële gevolgen van deze regelingen voor de vennootschap te vermelden, enkel opgelegd aan genoteerde vennootschappen, vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een MTF (Multilateral Trading Facility) zoals bedoeld in artikel 2, 4° van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten en aan vennootschappen die meer dan één van de criteria bedoeld in artikel 16, § 1, eerste lid van het Wetboek van vennootschappen overschrijden. Worden hier bedoeld de MTF die werken op basis van een dagelijkse verhandeling en van een centraal orderboek. In België gaat het meer bepaald om Alternext en Vrije Markt⁽¹⁹⁾ (Cf. Verslag aan de Koning, B.S. 24 augustus 2009, p. 56387).

Deze informatie over de financiële gevolgen van deze regelingen dient ook te worden vermeld in de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening.

De verslagleggingsverplichting heeft betrekking op regelingen waaruit risico's of voordelen van enige betekenis voortvloeien en waarvan de openbaarmaking noodzakelijk is voor het beoordelen van de financiële positie van de vennootschap. Wij merken op dat in het Verslag aan de Koning de term "van enige betekenis" wordt gedefinieerd in verhouding tot de lezers van de jaarrekening; het gaat om informatie die zodanig van belang is dat

de gebruiker van de jaarrekening zijn oordeel over deze jaarrekening zou wijzigen, indien hij weet had van deze informatie.

In navolging van de richtlijn⁽²⁰⁾ waarvan het koninklijk besluit de omzetting beoogt, merkt het Verslag aan de Koning op: "bij dergelijke **buiten de balans vallende regelingen** kan het gaan om elke transactie of overeenkomst tussen vennootschappen en entiteiten, ook wanneer zij geen rechtspersoonlijkheid hebben, die niet in de balans zijn opgenomen. Dergelijke regelingen kunnen verband houden met de oprichting of het gebruik van één of meer voor een speciaal doel opgerichte entiteiten (Special Purpose Entities - SPE's) en offshore-activiteiten die bedoeld zijn om onder andere op economische, juridische, fiscale of boekhoudkundige doelstellingen in te spelen. Voorbeelden van dergelijke buiten de balans vallende regelingen zijn risico- en winstdelingsregelingen of verplichtingen die voortvloeien uit een overeenkomst zoals schuldfactoring, gecombineerde koop- en terugkoopovereenkomsten, regelingen met betrekking tot consignatie van aandelen, take or pay-regelingen, securitisatie die wordt geregeld via afzonderlijke vennootschappen en entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid, in onderpand gegeven activa, operationele leasingregelingen, outsourcing en dergelijke. Passende informatie over de risico's van enige betekenis en voordelen van dergelijke regelingen die niet in de balans zijn opgenomen, dient te worden vermeld in de toelichting bij de jaarrekening" (Verslag aan de Koning, B.S. 24 augustus 2009, p. 56386-56387).

Het Verslag aan de Koning voegt hieraan toe: "om een omschrijving te geven voor een SPE kan nuttig verwezen worden naar Standing Interpretations Committee (SIC) 12 van de International Accounting Standards Board (SIC 12 bepaalt onder welke omstandigheden een entiteit een SPE moet consolideren). Een entiteit kan worden opgericht om een beperkte en duidelijk omliggende doelstelling te realiseren (bijvoorbeeld met het oog op het uitvoeren van een lease, onderzoeks- en ontwikkelingsactiviteiten of een effectivering van financiële activa). Een dergelijke SPE kan een rechtspersoon, trust, partnership of een entiteit zonder rechtspersoonlijkheid zijn. SPE's worden vaak opgericht met juridische regelingen die strikte en soms permanente beperkingen opleggen met betrekking tot de besluitvormingsbevoegdheden van hun raad van beheer, beheerder of management over de activiteiten van de SPE. Vaak specificeren deze bepalingen dat het beleid met betrekking tot de lopende activiteiten van de SPE niet kan worden gewijzigd, tenzij misschien door de oprichter of sponsor van de SPE (dat wil zeggen dat de SPE op "automatische piloot" werkt). Vaak is het zo dat de sponsor (of de entiteit namens welke de SPE werd opgericht) activa overdraagt aan de SPE, het recht verkrijgt om door de SPE gehouden activa te gebruiken of diensten levert voor de SPE, terwijl andere partijen ("kapitaalverschaffers") mogelijk financiering verschaffen aan de SPE. Een entiteit die transacties met een SPE onderneemt (vaak de oprichter of sponsor), kan in wezen de zeggenschap over de SPE hebben. Een economisch belang in een SPE kan bijvoorbeeld de vorm aannemen van een schuldbewijs, een eigenvermogensinstrument, een winstdelingsrecht, een overblijvend belang of een lease. Sommige economische belangen verschaffen de houder gewoon een vast of

19 De website van de CBFA herneemt thans als MTF's van aandelen: Euronext, Alternext, Vrije Markt, Publieke veilingen, Trading Facility en Easynext. Cf. http://www.cbfa.be/nl/fm/gm/li/html/mtf_mo_li.asp.

20 Cf. overweging 9 van de richtlijn.

nominaal rendement, terwijl andere de houder rechten geven op of toegang geven tot andere toekomstige economische voordelen van de activiteiten van de SPE. In de meeste gevallen behoudt de oprichter of sponsor (of de entiteit namens welke de SPE werd opgericht) een aanzienlijk economisch belang in de activiteiten van de SPE, hoewel hij mogelijk weinig of niets van het eigen vermogen van de SPE bezit” (Verslag aan de Koning, B.S. 24 augustus 2009, p. 56387).

Er kan redelijkerwijs worden aangenomen dat het Belgische boekhoudrecht op deze wijze, evenals door de handelwijze van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN) ⁽²¹⁾, geleidelijk zal evolueren in de zin van een grotere overeenstemming met het internationaal boekhoudkundig referentiekader en dit ondanks het feit dat de Regering in het Verslag aan de Koning verklaart: “de Regering wil hierbij aanstippen dat de verwijzing naar IAS 24, § 9 enkel gebeurt omwille van het feit dat de richtlijn haar daartoe verplicht. De Regering zal het IAS/IFRS raamwerk niet invoeren in het Belgisch enkelvoudig jaarrekeningsrecht.” (Verslag aan de Koning, B.S. 24 augustus 2009, p. 56389).

Transacties met verbonden partijen buiten normale marktvoorwaarden

Nieuwe staten (XVIIIbis in de enkelvoudige jaarrekening volgens het volledig schema, XI in de enkelvoudige jaarrekening volgens het verkort schema en XVIIbis in de geconsolideerde jaarrekening) worden ingevoegd in de toelichting bij de jaarrekening op grond van de respectievelijke wijziging van de artikelen 91, 94 en 165 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen (cf. tabel supra).

Met betrekking tot het begrip “verbonden partijen” vermeldt het koninklijk besluit: “Onder “verbonden partij” wordt hetzelfde verstaan als in de internationale standaarden voor jaarrekeningen die zijn goedgekeurd overeenkomstig Verordening (EG) nr. 1606/2002”. Het Verslag aan de Koning vermeldt uitdrukkelijker dat het koninklijk besluit verwijst naar de definitie – die in het bijzonder ruimer is dan het begrip “verbonden vennootschap” – van dit begrip zoals voorzien in IAS 24 (§ 9), zoals goedgekeurd door de Europese Unie.

Krachtens IAS 24, § 9 (officiële vertaling in het Nederlands) is een partij met een entiteit verbonden indien:

- (a) de partij, direct of indirect via één of meer tussenpersonen :
- (i) zeggenschap uitoefent over de entiteit, onder zeggenschap staat van de entiteit, of gezamenlijk met de entiteit onder zeggenschap staat van een derde (waaronder moedermaatschappijen, dochter- en zusterondernemingen);

- (ii) een belang heeft in de entiteit die de partij een invloed van betekenis geeft over de entiteit; of
- (iii) gezamenlijke zeggenschap uitoefent over de entiteit;
- (b) de partij een geassocieerde deelneming is van een entiteit (zoals gedefinieerd in IAS 28 Investerings in geassocieerde deelnemingen);
- (c) de partij een joint venture is waarin de entiteit een deelnemer is (zie IAS 31 Belangen in joint ventures);
- (d) de partij behoort tot de managers die sleutelposities innemen in de entiteit of haar moedermaatschappij;
- (e) de partij een nauwe verwant is van een natuurlijke persoon naar wie onder (a) of (d) wordt verwezen;
- (f) de partij een entiteit is waarover zeggenschap, gezamenlijke zeggenschap of invloed van betekenis wordt uitgeoefend, of waarvoor belangrijk stemrecht, hetzij op directe of indirecte wijze, in een dergelijke entiteit berust op natuurlijke personen naar wie onder (d) of (e) wordt verwezen; of
- g) de partij een regeling inzake vergoedingen na uitdiensttreding van de entiteit is, of van enige andere entiteit die een verbonden partij is van die entiteit.”

Volgens dezelfde paragraaf van IAS 24:

- Nauwe verwanten van een natuurlijke persoon zijn die verwanten van wie kan worden verwacht dat ze invloed kunnen uitoefenen op die natuurlijke persoon, of door die natuurlijke persoon kunnen worden beïnvloed in hun handelsactiviteiten met de entiteit. Deze kunnen omvatten:
 - (a) de huisgenoot en kinderen van de natuurlijke persoon;
 - (b) de kinderen van de huisgenoot van de natuurlijke persoon; en
 - (c) personen die afhankelijk zijn van de natuurlijke persoon of van de huisgenoot van de natuurlijke persoon.
- Zeggenschap is de macht om het financiële en operationele beleid van een entiteit te sturen teneinde voordelen te verkrijgen uit haar activiteiten.
- Gezamenlijke zeggenschap is het contractueel afgesproken delen van de zeggenschap over een economische activiteit.
- Managers op sleutelposities zijn die personen die bevoegd en verantwoordelijk zijn voor het plannen en het sturen van en het uitoefenen van zeggenschap over de activiteiten van de entiteit, hetzij op directe hetzij op indirecte wijze, met inbegrip van elke directeur (bestuurslid of anderszins) van die entiteit.
- Invloed van betekenis is de macht om deel te nemen aan de financiële en operationele beleidsbeslissingen van de entiteit, maar houdt geen zeggenschap in over het betreffende beleid. Invloed van betekenis kan worden verworven door het bezit van aandelen, op grond van de wet of op grond van een overeenkomst.

Het Verslag aan de Koning stelt (p. 56389) dat volgens IAS 24 een **transactie** wordt gedefinieerd als een overdracht van middelen, dienstverleningen of verplichtingen tussen verbonden partijen, ongeacht of hiervoor een prijs in rekening wordt gebracht.

21 Cf. TAA, interview met de voorzitter van de CBN in nummer 19 van augustus 2009.

Deze verwijzing naar de definitie van IAS 24 kan in de eerste plaats interpretatiemoeilijkheden veroorzaken omdat het begrip zeggenschap in het IFRS referentiekader verschilt van het begrip controle in het Wetboek van vennootschappen.

Een andere moeilijkheid kan, althans voor de groepen die dienen of verplicht zijn om hun geconsolideerde jaarrekening op te stellen overeenkomstig de IAS/IFRS, voortvloeien uit het feit dat sinds de bekendmaking van het koninklijk besluit, de IASB in november 2009 een herziene versie van IAS 24 heeft bekendgemaakt teneinde de definities te vereenvoudigen, zijn betekenis toe te lichten en de inconsistenties weg te werken met betrekking tot de informatie die dient te worden verstrekt voor entiteiten verbonden aan de overheid, zonder evenwel de basisbeginselen van IAS 24 in vraag te stellen.

Voor zover, zowel krachtens de herziene IAS 24 zelf (§ 28) als krachtens de Europese verordening, een standaard kan worden toegepast door een vennootschap die ressorteert onder het recht van een Lidstaat en die ervoor heeft gekozen of verplicht is om, vóór de aanneming van de standaard overeenkomstig de in artikel 4 van Verordening (EG) nr. 1606/2002 bedoelde procedure, haar geconsolideerde jaarrekening op te stellen volgens de IFRS, is het absoluut denkbaar dat een vennootschap voor het opstellen van haar enkelvoudige jaarrekening gebruik zou maken van de definitie van “verbonden partij” zoals voorzien in de op Europees niveau goedgekeurde IAS 24, terwijl zij voor het opstellen van haar geconsolideerde jaarrekening volgens de IAS/IFRS voortijdig gebruik zou maken van de herziene IAS 24.

Laten we hopen dat het slechts om een tijdelijke moeilijkheid gaat. Hieraan zal immers worden verholpen zodra de herziene versie van IAS 24 op Europees niveau zal zijn goedgekeurd overeenkomstig Verordening (EG) nr. 1606/2002.

Vóór deze wijziging werden slechts een aantal transacties met verbonden ondernemingen en met bestuurders in de jaarrekening vermeld (cf. pagina's C5.14 en C 5.15 van het volledig schema en pagina A 5.8 van het verkort schema).

Worden echter enkel beoogd de transacties van enige betekenis die buiten normale marktvoorwaarden plaatsvinden.

Bovendien is deze informatie niet vereist voor transacties die zijn aangegaan tussen twee of meer leden van een groep, mits “de dochterondernemingen die partij zijn bij de transactie, geheel in eigendom zijn van een dergelijk lid” (cf. *infra*).

Aangezien de verplichting enkel slaat op regelingen aangegaan buiten normale marktvoorwaarden zullen ook de fiscale gevolgen van deze regelingen en van hun bekendmaking dienen te worden beklemtoond. Via het verkrijgen van geschikte documentatiestukken betreffende de verrichtingen met verbonden partijen zou kunnen worden aangetoond dat zij werden aangegaan onder normale

marktvoorwaarden (*at arm's length*) en dus niet in de jaarrekening werden vermeld (cf. *infra*).

Het Verslag aan de Koning vraagt de commissarissen trouwens uiterst waakzaam te zijn met betrekking tot deze toelichting.

De commissaris zal voortaan, naargelang het geval, een vermelding opnemen in het tweede deel van zijn verslag en soms een voorbehoud maken met betrekking tot de jaarrekening op grond van het feit dat een verrichting van enige betekenis met een verbonden partij buiten normale marktvoorwaarden niet in de toelichting werd opgenomen (cf. in het bijzonder punten 3.2. en 3.3. van het advies van het IBR evenals de bijgevoegde beslissingsboom).

A Interpretatiemoeilijkheden

Naast de interpretatiemoeilijkheden die inherent zijn aan de verwijzing naar IAS 24, geeft het lid op grond waarvan kan worden afgeweken van de verplichting om de vereiste informatie te verstrekken en luidende als volgt: “Deze informatie is niet vereist voor transacties die zijn aangegaan tussen twee of meer leden van een groep, mits de dochterondernemingen die partij zijn bij de transactie, geheel in eigendom zijn van een dergelijk lid⁽²²⁾” aanleiding tot een aantal bijkomende delicate interpretatiemoeilijkheden.

Vooraleer hier nader op in te gaan, dient te worden opgemerkt

- enerzijds dat de bepaling van de richtlijn die een dergelijke vrijstelling mogelijk maakt duidelijker is opgesteld daar zij stelt dat “*Transacties die zijn aangegaan tussen twee of meer leden van een groep door de lidstaten kunnen worden vrijgesteld, mits dochterondernemingen die partij zijn bij de transactie geheel in eigendom zijn van een dergelijk lid*”; en
- anderzijds dat de richtlijn een dergelijke bepaling niet heeft opgenomen voor wat de geconsolideerde jaarrekening betreft (cf. art. 2,1) en dit in tegenstelling tot hetgeen artikel 165 (in de Franse tekst) (staat XVII**bis**) van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen voortaan – volgens ons verkeerdelijk – voorziet. Een dergelijke vrijstelling met betrekking tot de geconsolideerde jaarrekening is immers niet nodig voor zover transacties binnen de groep niet dienen te worden vermeld aangezien, overeenkomstig de basisbeginselen inzake consolidatie, transacties binnen en groep worden geëlimineerd, hetgeen trouwens wordt bevestigd in overweging nr. (6): “*Transacties met verbonden partijen binnen een groep moeten bij de opstelling van geconsolideerde financiële verslagen worden geëlimineerd.*”. Het lid is in deze context dus overbodig.

22 Artikel 1, 6), van richtlijn 2006/46/EG bepaalt: “*Transacties die zijn aangegaan tussen twee of meer leden van een groep kunnen door de lidstaten worden vrijgesteld, mits dochterondernemingen die partij zijn bij de transactie geheel in eigendom zijn van een dergelijk lid.*”

B Begrip “groep”

Wij zijn van mening dat een “groep” dient te worden verstaan in zijn algemene betekenis, namelijk in de zin van artikel 16 van het Wetboek van vennootschappen volgens hetwelk een *verticale groep*⁽²³⁾ is samengesteld uit de moedervennootschap en de vennootschappen die zij controleert, namelijk haar (Belgische en buitenlandse) dochtervennootschappen, en een *horizontale groep of consortium*, uit de vennootschappen die samen het consortium uitmaken (vennootschappen die noch dochtervennootschappen zijn van elkaar, noch dochtervennootschappen van een andere vennootschap en die onder centrale leiding staan), evenals hun dochtervennootschappen.

Deze definitie van “groep” stemt overeen met de definitie van “geconsolideerd geheel” in de zin van artikel 109 van het Wetboek van vennootschappen, namelijk het geheel van vennootschappen die in de consolidatie zijn opgenomen, dit wil zeggen de consoliderende vennootschap alsmede haar integraal of evenredig geconsolideerde dochtervennootschappen en dochterondernemingen; worden niet beschouwd als vennootschappen die in de consolidatie zijn opgenomen, de vennootschappen en dochterondernemingen waarvan het aandeel in het eigen vermogen en in het resultaat met toepassing van de vermogensmutatiemethode in de geconsolideerde jaarrekening is opgenomen.

Uit hetgeen voorafgaat menen wij te kunnen afleiden dat bij het opstellen van de enkelvoudige jaarrekening van vennootschappen die deel uitmaken van een groep, de vrijstelling in geval van een verticale groep enkel betrekking kan hebben op transacties tussen een moedervennootschap en haar dochtervennootschappen die voor 100 % rechtstreeks of onrechtstreeks worden gehouden (via tussenkomst van een dochteronderneming) en op transacties tussen dochtervennootschappen voor zover deze voor 100 % door de groep worden gehouden en dus direct of indirect door de moedervennootschap. De tekstanalyse van de bepalingen van het koninklijk besluit lijkt tevens een ruime interpretatie mogelijk te maken waardoor zou kunnen worden beschouwd dat houderschap (ten belope van 100 %) niet is voorbehouden aan de moedervennootschap (die onrechtstreekse zeggenschap behoudt) en zou de uitzondering dus toepassing kunnen vinden zodra een lid van de groep voldoet aan de voorwaarde van houderschap zonder dat het noodzakelijkerwijs partij is bij de transactie (zie ook *infra* de moeilijkheden die kunnen voortvloeien uit het begrip “dochter” en “aandeelhouder”).

De CBN heeft op 28 januari 2010 haar advies 2010/1 van 13 januari 2010 betreffende de “interpretatie van de openbaarverplichting van transacties van enige betekenis met verbonden partijen buiten normale marktvoorwaarden, zoals bepaald in het koninklijk besluit van 10 augustus 2009”⁽²⁴⁾ bekendgemaakt. Het lijkt ons dat het advies van de CBN nuttig is aangezien het de be-roepsbeoefenaar meer duidelijkheid zal verschaffen. Bovendien stemt het standpunt van de CBN

overeen met de tekstanalyse van de bepalingen van het koninklijk besluit daar het verduidelijkt dat houderschap wordt beoordeeld op het niveau van de groep zonder echter dieper in te gaan op een aantal onduidelijkheden. De adviezen van de CBN en van het IBR verduidelijken tevens dat de term “volledig” niet uitsluit dat er sprake kan zijn van minderheidsaandeelhouders waarvan de participatie van verwaarloosbare betekenis is (bijv. 1 %).

Met betrekking tot een horizontale groep (niet opgenomen in de richtlijn) lijkt het ons dat, bij een strikte interpretatie van de betrokken bepalingen, de vrijstelling enkel geldt voor transacties tussen vennootschappen die samen het consortium vormen en de 100 % dochtervennootschappen en dus niet voor transacties tussen vennootschappen die samen het consortium vormen. Het zou wellicht verstandig zijn de Europese Commissie hierover te interpellieren ter gelegenheid van een vergadering van het Contactcomité.

C Begrip “geheel in eigendom van een lid”

De uitzondering koppelen aan houderschap waarbij “dochterondernemingen die partij zijn” 100 % “in eigendom” moeten zijn van een lid van de groep brengt een aantal dubbelzinnigheden met zich mee:

- **ofwel is men van oordeel** dat wanneer wordt verwezen naar “een dergelijk lid” en naar de “dochterondernemingen die partij zijn”, wordt bedoeld de dochterondernemingen van een moeder die noodzakelijk het bij de transactie betrokken lid is;
- **ofwel is men van oordeel** dat het voldoende is dat de dochterondernemingen die partij zijn, binnen de groep geheel in eigendom zijn van eender welk lid zelfs als dit lid geen partij is bij de transactie.

Daarnaast kan de vraag worden gesteld naar de juridische juistheid van het begrip “eigendom” terwijl de term “houderschap” in deze context wellicht geschikter zou zijn geweest.

Wij zijn van mening dat een redelijke interpretatie van de teksten ons ertoe leidt de woorden “geheel in eigendom van een dergelijk lid” te begrijpen als zijnde een lid van de groep en niet een lid van de groep dat noodzakelijkerwijs partij zou zijn bij de transactie. Bijgevolg zou de informatie met betrekking tot transacties aangegaan met een vennootschap die geheel gehouden is door eender welk lid van de groep waartoe de rapporterende vennootschap behoort, kunnen worden weggelaten. Er dient opgemerkt dat het advies van de CBN deze benadering niet duidelijk overweegt. Wij zijn van mening dat gelijktijdig dient te worden beschouwd dat het toepassingsgebied niet wordt bepaald door de “dochterondernemingen die partij zijn”, aangezien dit reeds werd vastgelegd door het feit dat de transacties zijn aangegaan tussen “twee of meer leden van de groep”. Het toepassingsgebied dient dus te worden verstaan in de zin van “groep met inbegrip van” de uiteindelijke moedervennoot-

Wij zijn van mening dat een redelijke interpretatie van de teksten ons ertoe leidt de woorden “geheel in eigendom van een dergelijk lid” te begrijpen als zijnde een lid van de groep en niet een lid van de groep dat noodzakelijkerwijs partij zou zijn bij de transactie.

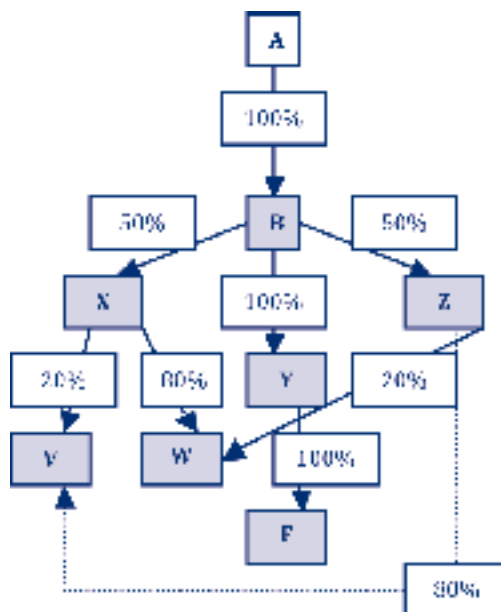
23 Het is het enige begrip waarnaar lijkt te worden verwezen in het koninklijk besluit.

24 <http://www.cnc-cbn.be/NL/fichiersAvis/Adviezen%202010/2010-1%20nl.pdf>.

schap (cf. IAS 24) die zou worden uitgesloten indien het toepassingsgebied zou worden beperkt tot de “dochters”.

De uitzondering op de vermelding van transacties met een (uiteindelijke) moedervennootschap onmogelijk maken voor dochtervennootschappen die 100% binnen de groep gehouden worden onder het voorwendsel dat de moedervennootschap aandeelhouder is en dat een beperkende interpretatie van de tekst de uitzondering beperkt tot transacties “tussen dochtervennootschappen” zou volledig indruisen tegen de duidelijke doelstellingen van administratieve vereenvoudiging zoals beoogd door de in het Belgisch recht ingevoerde richtlijn. Wij zijn van mening dat derhalve dient te worden toegegeven dat de bepalingen verwijzen naar de uiteindelijke moedervennootschap en dat de uitzonderingen op de vermelding van transacties op toepassing zijn op transacties met de uiteindelijke (zelfs buitenlandse) moedervennootschap. Gelukkig heeft de CBN deze beperkende interpretatie niet weerhouden; haar advies is dus een bevestiging van de vrije interpretatie van de (dubbelzinnige) tekst van het koninklijk besluit.

Bij wijze van voorbeeld vindt u hierna een verticale groep met vermelding van de betrekking en de participatiepercentages. De vennootschappen A/B/X/Y/Z/W/F vormen een groep met twee genoteerde moedervennootschappen: een leidende moedervennootschap en een uiteindelijke moedervennootschap. De vennootschap V staat niet onder rechtstreekse zeggenschap van de moedervennootschappen maar behoort wel tot de groep op grond van de onrechtstreekse zeggenschap die wordt uitgeoefend door B via X en Z.



25 Indien men echter zou oordelen dat de uitzondering niet dient te worden toegepast (aangezien A aandeelhouder en geen dochteronderneming is) – op voorwaarde dat de transacties van enige betekenis zijn en buiten normale marktvoorwaarden werden aangegaan – zal B de volgende informatie dienen te vermelden: (1) de bedragen van de transacties, (2) de aard van de betrekking met A en (3) andere informatie over de transacties die noodzakelijk zou zijn voor het verkrijgen van inzicht in de financiële positie van vennootschap B. Deze restrictieve interpretatie dient te worden verworpen.

Met betrekking tot de jaarrekening van B,

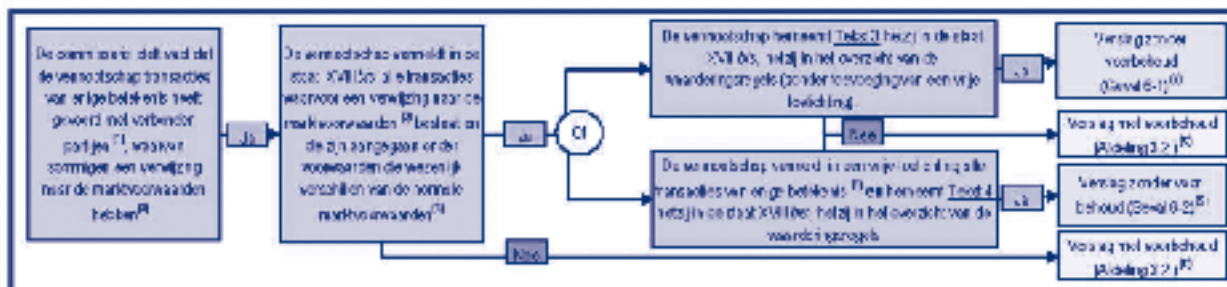
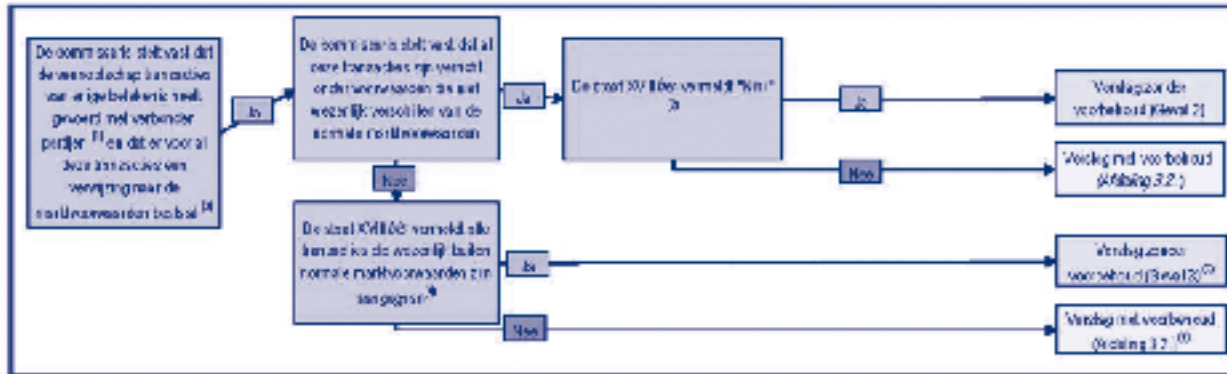
- aangaande **transacties met A**, zou B zich kunnen beroepen op de uitzondering van artikel 91⁽²⁵⁾;
- aangaande **transacties met X, Y, Z, V, W en F** dient een onderscheid te worden gemaakt:

- transacties van enige betekenis tussen B en Y zouden niet dienen te worden vermeld, indien deze **transacties niet onder normale marktvoorwaarden werden aangegaan tussen leden van een groep waarbij de dochteronderneming die partij is bij de transactie geheel in eigendom is van een lid van de groep** (in dit voorbeeld is B de leidende moeder). In dit geval zou het dus mogelijk zijn om de voorziene uitzondering in te roepen.

- voor transacties tussen B en X, Z, V, W en F dient een onderscheid te worden gemaakt:
 - met betrekking tot transacties van enige betekenis tussen B en X, Z, V en W buiten normale marktvoorwaarden, dient B de volgende informatie te vermelden: (1) de bedragen van de transacties, (2) de aard van de betrekking met B en (3) andere informatie over de transacties die noodzakelijk zou zijn voor het verkrijgen van inzicht in de financiële positie van vennootschap B. Het gaat hier immers om **transacties tussen leden van een groep waarbij de dochterondernemingen die partij zijn bij de transactie NIET geheel in eigendom zijn van een lid van de groep** (houderschap dat individueel wordt beoordeeld);
 - transacties tussen B en F zouden niet dienen te worden vermeld, aangezien het hier gaat om **transacties buiten normale marktvoorwaarden tussen leden van een groep waarbij de dochteronderneming die partij is bij de transactie geheel in eigendom is van een lid van de groep** (Y). Derhalve zou het hier gaan om de voorziene uitzondering.

Met betrekking tot de jaarrekening van B zal de regelgeving verschillend dienen te worden toegepast naargelang de volgende bijkomende gevallen:

- **B is genoteerd** (op de vrije of gereglemeenteerde markt) of **overschrijdt individueel de criteria bedoeld in artikel 16, § 1**:
 - voor transacties van enige betekenis met A, X, V, Z et W die niet onder normale marktvoorwaarden werden verricht, zal de volgende informatie dienen te worden vermeld: (1) de bedragen van de transacties, (2) de aard van de betrekking met A, X, V, Z en W en (3) andere informatie over de transacties die noodzakelijk zou zijn voor het verkrijgen van een beter inzicht in de financiële positie van vennootschap B;
 - voor transacties met Y en F buiten normale marktvoorwaarden zal men de voorziene uitzondering kunnen inroepen en deze transacties niet vermelden.
- **B is een niet-genoteerde** (op de vrije of gereglemeenteerde markt) **BVBA** en **overschrijdt individueel de criteria bedoeld in artikel 16, § 1 niet**: transacties met verbonden partijen dienen niet te worden vermeld.
- **B is een niet-genoteerde** (op de vrije of gereglemeenteerde markt) **NV** en **overschrijdt individueel de criteria bedoeld in artikel 16, § 1 niet**: enkel transacties buiten normale marktvoorwaarden die rechtstreeks of on-



(1) **Verlangzaam voorbeeld**: voor voorbeelden van de brede categorie die de verboden partijen bepaalt tot de voorname van de leden en tot de leden van de leden gevraagd, de staat XVI toe lende d de beslissingen in de gevallen die geen rekening worden gehouden met de verboden partijen. In (bijna) volledig deel afmaken van de groep.

(2) **Verdrag met voorbeeld**: overeenkomsten die de staat XVI toe lende d de beslissingen in de gevallen die geen rekening worden gehouden met de verboden partijen. In (bijna) volledig deel afmaken van de groep.

(3) **Verlangzaam de marktwaarde**: het begrip "toewijzing naar de marktwaarde" heeft betrekking op het betrekken van een gereguleerde en liquide markt of een vergelijkbare markt met betrekking tot de verboden partijen.

(4) **Verlangzaam de marktwaarde**: het begrip "toewijzing naar de marktwaarde" heeft betrekking op het betrekken van een gereguleerde en liquide markt of een vergelijkbare markt met betrekking tot de verboden partijen.

(5) **Inbreng van andere partijen**: inbreng van andere partijen wordt toegevoegd onder de staat XVI toe, hetzij in het overzicht van de waarderingssysteem, indien de commissie er bijvoorbij op toeziet dat de vennootschap bij het opstellen van de jaarrekening rekening heeft gehouden met de staat XVI toe de staat XVI toe lende d de beslissingen in de gevallen die geen rekening worden gehouden met de verboden partijen.

Tabel 1: Bij gebrek aan voldoende criteria die worden vastgesteld met betrekking tot de verboden partijen buiten normale marktwaarde te bevestigen, wordt geen enkele transactie opgenomen in de staat XVI toe. Het gebrek aan de transacties met betrekking tot de verboden partijen (indien dat deze toegevoegd met voorbeelden van de (bijna) volledig deel afmaken van de groep waarin wij betrekking wordt, te verduidelijken en de staat XVI toe lende d de beslissingen in de gevallen die geen rekening worden gehouden met de verboden partijen.

Tabel 2: Bij gebrek aan voldoende criteria die worden vastgesteld met betrekking tot de verboden partijen buiten normale marktwaarde te bevestigen, wordt geen enkele transactie opgenomen in de staat XVI toe.

Leest: De vennootschap heeft in de staat XVI toe alle inbreng van enige andere partij toegevoegd met betrekking tot de staat XVI toe, hetzij in het overzicht van de waarderingssysteem. Het gebrek aan de transacties met betrekking tot de verboden partijen (indien dat deze toegevoegd met voorbeelden van de (bijna) volledig deel afmaken van de groep waarin wij betrekking wordt, te verduidelijken en de staat XVI toe lende d de beslissingen in de gevallen die geen rekening worden gehouden met de verboden partijen).

Tabel 3: De vennootschap heeft in de staat XVI toe alle inbreng van enige andere partij toegevoegd met betrekking tot de staat XVI toe, hetzij in het overzicht van de waarderingssysteem. Het gebrek aan de transacties met betrekking tot de verboden partijen (indien dat deze toegevoegd met voorbeelden van de (bijna) volledig deel afmaken van de groep waarin wij betrekking wordt, te verduidelijken en de staat XVI toe lende d de beslissingen in de gevallen die geen rekening worden gehouden met de verboden partijen).

De Raad van het IBR vestigt in dit advies terecht de aandacht op het feit dat het koninklijk besluit niet voorziet in criteria die zouden toelaten om het begrip “buiten normale marktvoorwaarden” te omschrijven en dat het moeilijk is om het begrip “markt” te hanteren met betrekking tot verbonden partijen, wetende dat transacties tussen dergelijke partijen – in vergelijking met transacties vaak aangegaan op een actieve markt met derden – vaak “buiten de norm” zijn aangegaan.

rechtstreeks zijn aangegaan tussen B en haar voornaamste aandeelhouders (hier A) en tussen B en de leden (natuurlijke personen of rechtspersonen) van de leidinggevende, de toezichthoudende of de bestuursorganen dienen te worden vermeld.

Met betrekking tot de **jaarrekening van A** zullen de transacties met B niet dienen te worden vermeld (indien A bijvoorbeeld een genoteerde vennootschap is) omdat B onder de uitzondering valt.

D Het advies van de Raad van het IBR van 5 maart 2010 en het commissarisverslag

De Raad van het IBR heeft via zijn advies van 5 maart 2010 de aandacht willen vestigen op een aantal belangrijke punten van het koninklijk besluit van 10 augustus 2009 en van het advies 2010-1 van de CBN.

De Raad van het IBR vestigt in dit advies terecht de aandacht op het feit dat het koninklijk besluit niet voorziet in criteria die zouden toelaten om het begrip “buiten normale marktvoorwaarden” te omschrijven en dat het moeilijk is om het begrip “markt” te hanteren met betrekking tot verbonden partijen, wetende dat transacties tussen dergelijke partijen – in vergelijking met transacties vaak aangegaan op een actieve markt met derden – vaak “buiten de norm” zijn aangegaan. Uitzonderingen hierop zijn echter transacties die betrekking hebben op goederen verhandeld op gereguleerde of liquide markten of wanneer de vennootschap analoge transacties realiseert met niet-verbonden partijen.

Men zal weerhouden dat de Raad van het IBR een benadering voorstelt die verenigbaar wil zijn met de praktijk en de internationale standaarden (US GAAP en IFRS). De Raad van het IBR wenst tevens de aandacht te vestigen op het feit dat de inhoud van staat XVIIIbis niet werd gecoördineerd met de inhoud van de staat betreffende “*Financiële betrekkingen met bestuurders, zaakvoerders en commissarissen*”. In voorkomend geval zullen de twee staten dus dienen te worden ingevuld zonder hun dubbel gebruik te kunnen aanvoeren.

Voor wat de definitie van leden van leidinggevende, toezichthoudende of bestuursorganen betreft, is de Raad van het IBR van mening dat het koninklijk besluit, in het geval van vennootschappen met monistische structuur⁽²⁶⁾, op beperkende wijze, de leden van de raad van bestuur (art. 517 e.v. W. Venn.) bedoelt en, in voorkomend geval, de leden van het directiecomité (art. 524bis W. Venn.).

Hierna wordt de in bijlage bij het advies van het IBR opgenomen beslissingsboom weergegeven met betrekking tot staat XVIIIbis van de toelichting van het volledig schema van de jaarrekening die van toepassing is op de meest voorkomende gevallen⁽²⁷⁾.

Werden de (i)vzw's vergeten?

De grote en zeer grote vzw's, ivzw's en stichtingen moeten voor het voeren van hun boekhouding en het opstellen van hun jaarrekening de bepalingen van het koninklijk besluit van 19 december 2003 toepassen. Zowel met betrekking tot het voeren van de boekhouding als het opstellen van de jaarrekening verwijst het betreffende koninklijk besluit systematisch naar het gemeen recht van de boekhouding en de jaarrekening van de industriële en handelsondernemingen zoals voorzien in de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen (en uitvoeringsbesluiten) en in het uitvoeringsbesluit van het Wetboek van vennootschappen behalve wanneer, overeenkomstig de wet van 2 mei 2002 en op grond van de bijzondere aard van de activiteiten en van het wettelijk statuut van verenigingen en stichtingen, de Regering het noodzakelijk of nuttig heeft geoordeeld om de verplichtingen voortvloeiende uit de toepassing van bovenbedoelde bepalingen van het gemeen boekhoudrecht, aan te passen. Uit wat voorafgaat, dient te worden afgeleid dat elke wijziging aangebracht aan het gemeen boekhoudrecht (wet van 17 juli 1975 en haar uitvoeringsbesluiten enerzijds en uitvoeringsbesluit van het Wetboek van vennootschappen anderzijds) dient te worden toegepast op grote en zeer grote verenigingen en stichtingen zodra deze wijziging in werking is getreden, tenzij de Regering, *in casu* de minister van Justitie, van mening is dat de bijzondere aard en het wettelijke statuut van verenigingen en stichtingen vereisen om van deze nieuwe maatregelen af te wijken en dat een koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit van 19 december 2003 wordt uitgevaardigd.

Bijgevolg, en tot zolang een koninklijk besluit de toepassing van de nieuwe bepalingen beperkt tot ondernemingen, moeten deze bepalingen worden toegepast door de grote en zeer grote verenigingen en stichtingen.

De modellen van de jaarrekening voor (i)vzw's en stichtingen werden nochtans nog niet aangepast in tegenstelling tot de modellen die moeten worden gebruikt voor vennootschappen. De vereiste informatie dient te worden opgenomen in de ruimte voorzien voor vrije tekst.

Inwerkingtreding

De bepalingen met betrekking tot de nieuwe toelichtingen bij de jaarrekening, met inbegrip van de toelichting over de bezoldigingen van de commissarissen (die niet in deze bijdragen worden behandeld) treden in werking voor de jaarrekening die betrekking heeft op boekjaren die starten vanaf 1 september 2008! Deze datum is het gevolg van de omzettingstermijn die de richtlijn aan de Lidstaten heeft toegekend, namelijk september 2008. Een amusant detail is dat de wijzigingen met betrekking tot de toelichtingen houdende de bezoldigingen van de commissarissen reeds waren opgenomen in de schema's van de jaarrekening

26 Voor een definitie van het begrip “monistische structuur” wordt verwezen naar titel VI van het Wetboek van vennootschappen en meer in het bijzonder naar afdeling 2.

27 Cf. https://www.ibr-ire.be/ned/nieuws_standpunten.aspx?id=4353.

die beschikbaar waren bij de NBB vóór 5 november 2009 en van toepassing waren voor de boekjaren afgesloten vanaf 1 december 2008! Het gevolg hiervan is dat vóór de bekendmaking van het koninklijk besluit van 10 augustus 2009 de schema's waren aangepast aan de wetgeving – behalve voor wat de “verbonden partijen” betreft – zonder verordenende kracht aangezien de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen van kracht waren (bijv. met betrekking tot de bezoldigingen van de commissaris) maar het koninklijk uitvoeringsbesluit niet was gewijzigd.

Bovendien is de formulering van artikel 9 van het koninklijk besluit van 10 augustus 2009 slecht gekozen – om niet te zeggen verontrustend – en zal wellicht een officiële aanpassing vereisen. Door te stellen dat de bepalingen met betrekking tot verbonden partijen, bezoldigingen en buiten de balans vallende regelingen van toepassing zijn op “boekjaren die starten vanaf 1 september 2008” zonder vermelding van “of na deze datum”, lijkt de Koning de toepassing slechts te voorzien voor één enkel boekjaar en niet voor de volgende!

Door af te wijken van de traditionele formulering voert de wetgever een bijkomende rechtsonzekerheid in. Voor het merendeel van de ondernemingen wordt in ieder geval boekjaar 2009 bedoeld en met een beetje toegeeflijkheid voor de wetgever ook de volgende boekjaren.

Besluit

Wij hebben getracht een overzicht te geven van een aantal bepalingen van het koninklijk besluit van 10 augustus 2009 en vooral van de technische moeilijkheden die hiermee gepaard gaan.

De interpretatieve adviezen van het IBR en van de CBN zijn van fundamenteel belang voor de beroepsbeoefenaar die de overeenstemming van de jaarrekening zou willen controleren voor de boekjaren “die starten vanaf 1 september 2008” omdat zonder deze interpretaties en ten overstaan van een dergelijk ingewikkelde wetstekst er talrijke uiteenlopende benaderingen zouden zijn geweest. Dit zou een “verwachtingskloof” hebben veroorzaakt die nadelig zou zijn geweest zowel met betrekking tot de algemene kwaliteit van de financiële informatie als met betrekking tot ongepaste voorbehouden in de commissarisverslagen. Wij zijn echter van mening dat ondanks het bestaan van een zekere rechtsonzekerheid als gevolg van het ontbreken van een omschrijving van het begrip markt tussen verbonden partijen, de beroepsbeoefenaren redelijk gewapend zijn om hun controle uit te voeren. Een herziening van de tekst van het koninklijk besluit is echter wenselijk.

Het zou wellicht verstandiger zijn geweest indien voorafgaandelijk aan de bekendmaking van de tekst van de verordening, een uitgebreidere raadpleging van de beroepsbeoefenaren was georganiseerd of indien de inwerkingtreding was uitgesteld.

Er blijft bovendien een kopzorg bestaan voor de komende maanden: hoe zal de fiscus reageren ten overstaan van de vermelding van deze informatie in de toelichting bij de jaarrekening? Een deel van de informatie zal wellicht kunnen vallen onder de artikelen 26, 79 en 207 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. De begrippen “buiten normale marktvoorwaarden” en “abnormale of goedgunstige voordelen” zijn niet identiek, maar er bestaan wel een aantal convergentiezone omdat de begrippen evolueren (cf. bv. recent arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 21 januari 2010, SGI met betrekking tot de interpretatie van artikel 26 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), studies omtrent verrekentprijzen zullen misschien noodzakelijk zijn. De fiscale administratie zal misschien geneigd zijn om verzoeken om toelichtingen te richten ...

New publication obligations in the annex of certain transactions with related parties introduced by Royal Decree of 10 August 2009

Summary

In order to implement Directive 2006/46/EC into Belgian law the Royal Decree regarding the implementation of the Belgian Company Code had to be amended so that companies, or certain types of companies, have to provide information with respect to transactions with related parties and off-balance-sheet arrangements in the annex to their annual accounts and, if applicable, their consolidated accounts drawn up in compliance with national law enacted in implementation of the 4th and 7th directive. These amendments have been implemented by the Royal Decree of 10 August 2009 amending the Royal Decree of 30 January 2001, published in the Belgian Official Journal of 24 August 2009. These aspects are the subject of this contribution. The new clauses apply to financial years starting after 1 September 2008.

Other minor amendments to the Royal Decree regarding the minimum standardised chart of accounts as well as certain stipulations of the Royal Decree regarding the implementation of the Belgian Company Code with respect to, in particular, the fees of statutory auditors which were also treated by the Royal Decree of 10 August 2009, are not discussed in this article.

The wording of the act contains several imperfections and will bring along difficulties in its application. A restrictive reading of the Royal Decree would mean that companies cannot be exempt from the obligation to publish significant transactions carried out on other than market conditions with the parent company because parent companies are shareholders and the Royal Decree seems to limit the exception to transactions with subsidiaries only. The Royal Decree also limits the exception of publication to transactions with companies which are wholly owned by a member of the group without specifying whether this condition of ownership must be met by companies which are a party to the transaction. The article analyses the difficulties and proposes solutions whilst at the same time respecting the *ratio legis* of the regulations taking into account the interpretative advice 2010/1 of the Belgian Commission for Accounting Standards (CNC/CBN) as well as the advice of the Board of the IRE/IBR of 5 March 2010.



Audit of financial statements: subsequent events



Dries SCHOCKAERT
Senior Manager Pricewater-
houseCoopers Bedrijfsrevisoren

“Clarity” ISA 560 (paragraph 5 (e)) defines “subsequent events” as “events occurring between the date of the financial statements and the date of the auditor’s report, and facts that become known after the date of the auditor’s report”.

In the context of an audit of financial statements performed in accordance with the Clarity ISAs, the auditor needs to consider those events occurring after the date of the financial statements that require adjustment of, or disclosure in, the financial statements in accordance with the applicable financial-reporting framework. This article seeks to provide clarification as to the active vs. passive responsibilities of the auditor in relation to such events, depending on the period during which any “subsequent” event becomes known to the auditor.

This article focuses essentially on subsequent events as discussed in the context of Clarity ISA 560 (“Subsequent events”). However, since this subject is not dealt with in the context of the current Belgian Generally Accepted Auditing Standards (GAAS), ISA 560 might be considered as best practice in Belgium.

Subsequent Events Period

In December 2008, the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) finalized its “Clarity” project in relation to the International Standards on Auditing (ISAs). “Clarity” ISA 560 (paragraph 5 (e)) defines “subsequent events” as “events occurring between the date of the financial statements and the date of the auditor’s report, and facts that become known after the date of the auditor’s report”.

Figure 1 demonstrates that the subsequent events period consists of three sub-periods, namely:

- 1) The period between the date of the financial statements and the date of the auditor’s report, consisting of:
 - The period between the date of the financial statements and the date of approval of those statements (ISA 560 terminology) by those with the recognized authority within the audited entity. *E.g.*, for Belgian companies, the “date of approval of the financial statements” refers to the date at which the company’s board of directors prepares the full set of financial statements (art. 92 Belgian Company Code). In particular, when IFRS is applied as the applicable financial-reporting framework in a Belgian context, this date is also referred to as the “authorisation for issue date”¹. The legal responsibility of the board of directors for the preparation of the financial statements extends to the “date of approval of the financial statements”.
 - The period between the date of approval of the financial statements and the date of the auditor’s report. The latter is the date at which the auditor obtains sufficient and

appropriate audit evidence that the financial statements are free from material misstatement. As near as practical to that date, the auditor must obtain a signed representation letter (see Clarity ISA 580, “Written representations”).

- 2) The period between the date of the auditor’s report and the date the financial statements are issued, and
- 3) The period subsequent to the date the financial statements are issued.

Auditor’s Active Involvement

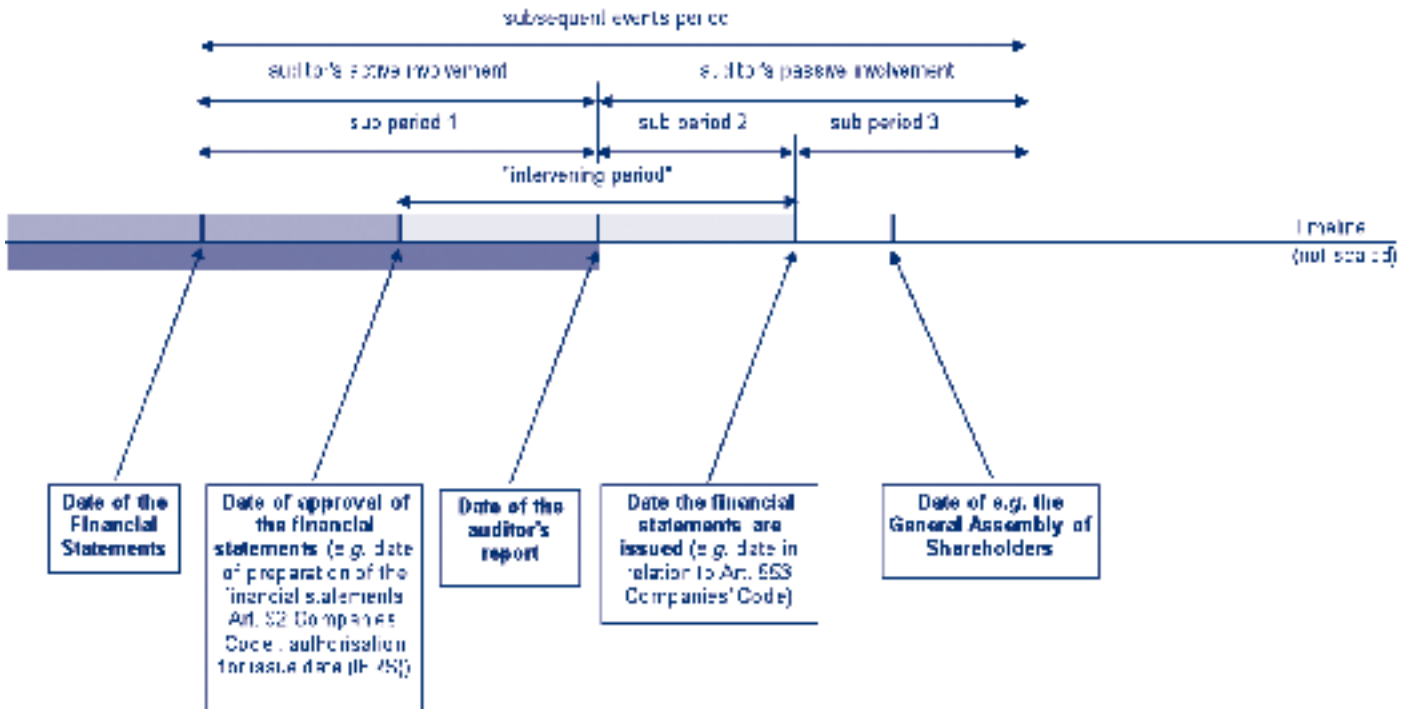
During sub-period 1, the auditor is actively involved in obtaining audit evidence (through the performance of audit procedures) that all events occurring in this sub-period that require adjustment of, or disclosure in, the financial statements in accordance with the applicable financial-reporting framework have been identified. The nature of these audit procedures, referring to their purpose (*i.e.* tests of controls vs. substantive procedures) and type (*i.e.* inspection of documents, observation, inquiry, confirmation, recalculation, reperformance or analytical procedures), as well as the extent of these audit procedures, referring to the quantity to be performed (*e.g.* the sample size), depend on the auditor’s assessment of the risk of material misstatement.

At the very minimum, by virtue of Clarity ISA 560 the auditor is required to:

Obtain an understanding of how management ensures that subsequent events are identified; Inquire of management (or those charged with governance) as to whether any subsequent events

1 We refer to the example provided in IAS 10, paragraph 5, as applied in the Belgian context.

Figure 1: Timeline related to subsequent events



LIGHT BLUE COLOUR

Period relating to the responsibilities of the Board of Directors (usually determined by law)

DARK BLUE COLOUR

Period relating to the auditors (active) responsibilities (under the ISAs)

GREY COLOUR

Intervening period relating to Management's responsibilities (via the representation letter and engagement letter resp.)

BOX 1: Types of Subsequent events under IFRS

Under IFRS, two types of subsequent events are identified:

- 1) Those that provide evidence of conditions that existed at the balance sheet date ("adjusting events"), e.g.:
 - The settlement after the balance sheet date of a court case that confirms the entity had a present obligation at the balance sheet date;
 - The discovery of fraud or errors that show that the financial statements are incorrect.

Under IFRS, the occurrence of adjusting events will require an adjustment of the amounts recognised, or the recognition of items that were not previously recognised in the financial statements.

- 2) Those that are indicative of conditions that arose after the balance sheet date ("non adjusting events"), e.g.:
 - A decline in market value of investments between the balance sheet date and the date when the financial statements are authorised for issue (as this event reflects circumstances that have arisen after the balance sheet date)

Under IFRS, the occurrence of non adjusting events does not require the adjustment of the amounts recognised in the financial statements. However, if these events are material, they will need to be disclosed in the financial statements. Examples of the latter include:

- A major business combination after the balance sheet date;
- The destruction of a major production plant by a fire after the balance sheet date.

N.B. IAS 10 gives a definition of the term "Events after the balance sheet date" that differs from the definition included in ISA 560. Amongst other things, ISA 560 definition includes a reference to "*facts that become known after the date of the auditor's report*" which is not the case with the IAS 10 definition.

It can be considered best practice to date the auditor's report on the same date as the date of approval of the financial statements, in order to avoid discussion about the period after which the company's directors have signed off on these statements i.e. the date their active search for subsequent events comes to an end.

have occurred that might have an impact on the financial statements;
Read relevant minutes of meetings held after the date of the financial statements;
Read the latest subsequent interim financial statements (if any).

If audit evidence previously obtained has provided satisfactory conclusions on certain matters, no additional audit procedures need to be performed in that regard.

The auditor's active involvement also includes being satisfied that any subsequent event identified that requires adjustment of, or disclosure in, the financial statements has been appropriately reflected in these statements, in accordance with the applicable financial-reporting framework. If the auditor concludes that there is a material misstatement in the financial statements in relation to such an event, he will consider modifying his opinion, in accordance with the principles laid down in Clarity ISA 705 ("Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report": expression of qualified or adverse opinion; or disclaiming an opinion).

The representation letter, to be signed as near as practicable to the date of the auditor's report, includes a representation from management that all events occurring subsequent to the date of the financial statements and for which the applicable financial-reporting framework requires adjustment or disclosure have been appropriately reflected in these statements. This means that these events, if any, are expected to be communicated to the auditor on the date of the auditor's report, *i.e.* the risk that some of these events, if any, may not be communicated to the auditor is minimal (see first part of the so-called "intervening period" in Figure 1, indicated in grey). It can be considered best practice to date the auditor's report on the same date as the date of approval of the financial statements, in order to avoid discussion about the period after which the company's directors have signed off on these statements *i.e.* the date their active search for subsequent events comes to an end.

Auditor's Passive Involvement

A The financial statements are not (yet) issued

In relation to subsequent events occurring after the date of the auditor's report, the auditor has no obligation whatsoever to actively perform any audit procedures. However, if a fact comes to light during sub-period 2 that, had it been known to the auditor at the date of the auditor's report, would have caused him to amend his report, the very minimum of audit procedures he is required to carry out includes the following:

Discuss the fact with management (or those charged with governance);

Determine whether the financial statements need amendment;

And if so, inquire how management intends to reflect this fact in the financial statements (through an adjustment or a disclosure).

With regard to the second procedure concerning the amendment of the financial statements, this is the point in the thought process where the applicable financial-reporting framework comes in.

If management amends the financial statements in accordance with the applicable financial-reporting framework, the auditor needs to perform whatever audit procedures are necessary in the circumstances in relation to that amendment. Furthermore, since the auditor will be expected to issue a new audit report subsequently, he will need to (actively) perform the audit procedures described above up to the date of this *new* audit report, and will ultimately need to provide a new auditor's report to the entity.

However, if in this context management does not amend the financial statements, where the auditor believes they need to be amended in accordance with the applicable financial-reporting framework, and in the event the (unamended) financial statements have not been issued (yet), the auditor will modify his opinion in the auditor's report to be provided to the entity. If the audit report has already been provided to the entity, the auditor must notify management not to issue the (unamended) financial statements. If the entity issues the financial statements (together with the auditor's report) anyway, the auditor is required to take "appropriate action" in order to seek to prevent reliance on his report.

In accordance with paragraph A23 of Clarity ISA 210 ("Agreeing the Terms of Audit Engagements"), the audit engagement letter may refer to *e.g.* the agreement of management to inform the auditor of facts that may affect the financial statements, of which management may become aware during sub-period 2 (see Figure 1 : second part of the 'intervening period'). However, in practice, if sub-period 2 is relatively short, the reference to this additional responsibility in the engagement letter would probably not be necessary, given the fact that the likelihood of occurrence of such a situation is considered to be remote.

B The financial statements have already been issued

This section deals with a fact that becomes known to the auditor in sub-period 3, *i.e.* after the financial statements have been issued, and which, had it been known to the auditor at the date of the auditor's report, would have caused him to amend his report.

In this situation, the same reasoning (see point A) in terms of the auditor's passive stance is applicable.

If management amends the financial statements in

accordance with the applicable financial-reporting framework, the auditor will additionally need to:

Consider the steps taken by management to ensure that anyone in receipt of the previously issued financial statements together with the auditor's report thereon is informed of the situation; and

Include in the new auditor's report an emphasis of matter paragraph referring to a note to the financial statements that discusses more extensively the reason for the amendment of the previously issued financial statements and to the earlier report provided by the auditor.

If management or those charged with governance do not take the necessary steps to ensure that anyone in receipt of the previously issued financial statements is informed of the situation, despite any notification from the auditor to management that he will seek to prevent future reliance on his report, the auditor is required to take "appropriate action".

Apart from seeking legal advice in such circumstances, the following actions may be considered appropriate for Belgian purposes ⁽²⁾:

If the fact in question comes to light *before* the general shareholders' meeting, and management does not provide the appropriate information to shareholders, the auditor should take the initiative to inform the general shareholders' meeting that the audit report they have received is no longer appropriate and needs to be replaced with a new audit report. During the general shareholders' meeting, the auditor should request that this matter be recorded in the minutes of the general shareholders' meeting. Finally, in the Belgian context, the auditor is expected to verify that the financial statements, his new audit report and the relevant extract from

the minutes have been deposited at the Central Balance Sheet Office (CBSO) of the National Bank of Belgium (BNB-NBB) ⁽³⁾;

If the fact in question comes to light *after* the general shareholders' meeting, regardless of whether the financial statements have been deposited or not, the eventual consequences of the fact in question will be dealt with when preparing the next year's financial statements.

Conclusion

The term "subsequent events", in the context of an audit of financial statements performed in accordance with International Standards on Auditing (ISAs), refers to the events occurring between the date of the financial statements and the date of the auditor's report on the one hand, and to the facts that become known to the auditor after the date of the auditor's report on the other hand.

The responsibility of the Board of Directors for the preparation of the financial statements extends to the "date of approval of the financial statements" (ISA 560 terminology). However, the auditor's "active" responsibilities in relation to the audit of these statements extend beyond this date, until the date of the auditor's report, which is the date at which the auditor obtains sufficient and appropriate audit evidence that the financial statements are free from material misstatement.

After the date of the auditor's report, the auditor has no further obligations in respect of subsequent events, unless a fact comes to light that, had this been known to the auditor at the date of the auditor's report, would have caused the auditor to amend his report.

If management or those charged with governance do not take the necessary steps to ensure that anyone in receipt of the previously issued financial statements is informed of the situation, despite any notification from the auditor to management that he will seek to prevent future reliance on his report, the auditor is required to take "appropriate action".

Audit van financiële overzichten: gebeurtenissen na de einddatum

Samenvatting

De termen "gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode" in de context van een controle van financiële overzichten uitgevoerd overeenkomstig internationale controlestandaarden (*International Standards on Auditing*, ISA's) verwijst naar de gebeurtenissen die plaatsvinden tussen de einddatum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring enerzijds, en naar feiten die ter kennis van de auditor komen na de datum van de controleverklaring anderzijds.

De verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening heeft betrekking op de "goedkeuringsdatum van de financiële overzichten" (ISA 560 terminologie). De verantwoordelijkheden van de auditor die verband houden met deze overzichten gaan evenwel verder dan deze datum, met name tot op de datum van de controleverklaring, d.i. de datum waarop de auditor voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt dat de financiële overzichten vrij zijn van een afwijking van materieel belang.

Na de datum van de controleverklaring heeft de auditor geen verplichtingen meer betreffende gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode, tenzij een feit te zijner kennis komt dat, indien hij hiervan kennis had op de datum van de controleverklaring, hem ertoe zou hebben gebracht zijn rapport te wijzigen.

Dit artikel gaat verder in op gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode zoals in *Clarity ISA 560* wordt behandeld. Aangezien dit onderwerp niet wordt behandeld door de huidige Belgische Algemene controlenormen, kan deze internationale standaard worden beschouwd als "best practice".

2 Cf. *Vademecum IBR-IRE*, Part I, "Rechtsleer/Jurisprudence", 2009, p. 607-611.

3 Cf. Draft Belgian Auditing Standard related to the audit considerations related to subsequent events.

Audit d'états financiers : événements postérieurs à la date de clôture

Résumé

Les termes « événements postérieurs à la date de clôture » dans le contexte d'un audit d'états financiers effectué conformément aux normes internationales d'audit (*International Standards on Auditing, normes ISA*) se réfèrent aux événements survenus entre la date de clôture des états financiers et la date du rapport de l'auditeur, ainsi qu'aux faits dont l'auditeur a eu connaissance après la date de son rapport.

La responsabilité de l'organe de gestion pour l'établissement des comptes annuels se réfère à la « date d'approbation des états financiers » (terminologie de la norme ISA 560). Les responsabilités de l'auditeur qui se rapportent à ces états financiers s'étendent toutefois au-delà de cette date, notamment jusqu'à la date du rapport de l'auditeur, c'est-à-dire la date à laquelle l'auditeur obtient des éléments probants suffisants que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Après la date de son rapport, l'auditeur n'a plus d'obligations relatives aux événements postérieurs à la date de clôture, sauf s'il a connaissance d'un fait qui l'aurait amené à modifier son rapport s'il en avait eu connaissance à la date de son rapport.

Cet article traite en détail les événements postérieurs à la date de clôture comme développés dans la norme clarifiée ISA 560. Etant donné que ce sujet n'est pas traité par les normes générales de révision belges actuelles, cette norme internationale peut être considérée comme une « bonne pratique ».

Le secteur non marchand au cœur des préoccupations des réviseurs d'entreprises / De non-profitsector: een belangrijke uitdaging voor de bedrijfsrevisoren

Le 25 janvier dernier, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises organisait une journée d'études consacrée à l'actualité pour les gestionnaires et les réviseurs d'entreprises dans le secteur non marchand, sous la présidence de Pierre P. BERGER, alors président de l'IRE. Cette journée d'études multisectorielle et multithématique a réuni 215 réviseurs d'entreprises et représentants du secteur non marchand et de l'autorité publique au « Dolce hotel » de La Hulpe. Près de 30 orateurs ont pris la parole à cette occasion.

Pourquoi consacrer une journée d'études au secteur non marchand ?

Le rôle des ASBL dans l'économie belge est fondamental. A titre d'exemple, les ASBL représentent plus de 10 % de l'emploi salarié en Belgique et touchent des domaines nombreux et variés comme la culture, les sports, les loisirs, l'éducation, la recherche, la santé, les actions sociales ou encore la défense de droits et d'intérêts.

« Les réviseurs d'entreprises sont de plus en plus souvent appelés par le législateur à œuvrer dans le secteur non marchand, qu'il soit public ou privé », indiquait Pierre P. BERGER, président de l'Institut dans son introduction. « La nouvelle législation sur les ASBL du 2 mai 2002 a considérablement renforcé le rôle du réviseur d'entreprises, amené à jouer à la fois un rôle de gardien et de conseiller dans les institutions sans but lucratif », ajoutait Michel DE WOLF, alors vice-président de l'Institut.

Deux idées maîtresses sous-tendent la vision générale de l'Institut dans le secteur non marchand : d'une part, il considère que le secteur non marchand mérite un audit d'une qualité équivalente à celle du secteur marchand et, d'autre part, que le morcellement normatif actuel du secteur non marchand en particulier la diversité du régime comptable, n'est pas souhaitable. Ces positions ont constitué le fil rouge de la journée d'études.

« Les réviseurs d'entreprises, superviseurs du bonheur national brut »

Dans son intervention, Vincent VAN QUICKENBORNE, ministre pour l'Entreprise et la Simplification, a mis en avant la contribution du secteur non marchand à l'économie belge et souligné le rôle primordial rempli par le réviseur d'entreprises dans la professionnalisation de la gestion et de la comptabilité des ASBL. La contribution du secteur non marchand est réelle, que ce soit au niveau du PNB, de l'emploi représenté mais aussi de son rôle dans

l'épanouissement et l'accomplissement de la personne. Et le ministre d'ajouter, « que les réviseurs d'entreprises, par leur intervention dans le secteur non marchand, supervisent aussi, dans une certaine mesure, le bonheur national brut ».

Ministre VAN QUICKENBORNE a rappelé, à cette occasion, son opposition formelle à la suppression des comptes annuels pour les petites entreprises, qui avait été proposée par la Commission européenne, « une mesure qui, en définitive, va à l'encontre de la simplification administrative souhaitée ».

Des échanges animés au sein d'ateliers variés

L'avant-midi de la journée d'études fut consacrée au travail en ateliers. Sept thèmes transversaux ou sectoriels ont été proposés, à savoir : le budget, la TVA, la mission du commissaire auprès des associations et fondations, les mutualités, les ONG de développement, les fusions et scissions d'entités non marchandes et l'actualité en comptabilité des associations. Chaque atelier, présidé par un réviseur d'entreprises, a proposé l'intervention magistrale d'experts. Une place importante fut ensuite accordée aux échanges avec les participants des ateliers.

L'atelier « **Le budget des associations et fondations** », présidé par Jean-François CATS, président honoraire de l'IRE, a permis de décrire le cadre réglementaire et les bonnes pratiques pour l'établissement d'un budget. Bernard DÉOM, directeur financier d'Oxfam – Magasins du Monde, et Wim HEYNDRIKX, réviseur d'entreprises, se référant à la communication de l'IRE à ses membres (20 février 2009), ont développé le processus budgétaire et proposé des solutions en matière de délai d'approbation du budget pour pallier au manque de clarté de la loi de 1921 (art.17). La nécessité d'étendre la procédure d'alerte aux ASBL en difficultés a également été relevée durant les échanges. Une extension de la nouvelle loi relative à la continuité des entreprises est également proposée.



Caroline THIENPOND
Chargée de communication IRE
Communicatieverantwoordelijke IBR

L'atelier « **La TVA dans le secteur non marchand privé et public** », présidé par le réviseur d'entreprises Fernand MAILLARD, a bénéficié des interventions de Christian FISCHER, administrateur de la Chambre d'Economie et de Droit des Affaires, et de Jan VAN MOORSEL, partner Indirect Tax, Ernst & Young. Un accent particulier a été donné au *package* TVA 2010. Il est apparu, au cours de l'atelier, que le secteur non marchand était confronté à une méconnaissance des principes de la TVA et de leur application. Bien que l'article 44 du Code TVA prévoit l'exemption de la TVA pour les ASBL, celles-ci sont susceptibles d'y être assujetties pour certaines opérations. Un réel effort doit être fourni pour améliorer la compréhension des règles intracommunautaires relatives aux prestations de services. Tous s'accordent à louer les efforts de l'administration fiscale pour informer au mieux, notamment par le biais de son site internet.

Le réviseur d'entreprises Johan CHRISTIAENS a présidé l'atelier « **La mission du commissaire auprès des associations et fondations** », en collaboration avec Martine PIRET et Danielle VERMAELEN, réviseurs d'entreprises. L'atelier, se référant au cadre légal et réglementaire et à la communication de l'IRE à ses membres du 20 février 2009, a rappelé les grands principes de l'intervention du commissaire dans les ASBL, AISBL et fondations. Le principe de rémunération obligatoire des mandats, gage de l'indépendance du réviseur d'entreprises, a été mis en évidence. Les intervenants ont déploré le morcellement du système comptable normatif sectoriel (près de 70 législations particulières) et les problèmes d'équivalence qui en résultent, comme l'a souligné Johan CHRISTIAENS. Les orateurs ont rappelé le sens de la lettre d'affirmation, parfois mal comprise ou jugée trop formaliste. Le rôle du réviseur d'entreprises en matière d'évaluation des systèmes de contrôle interne, mais non de contrôle d'opportunité, a été éclairci. L'élargissement de la mission du réviseur au rapport de gestion et à l'utilisation conforme des subventions a été évoqué.

« **Les nouveaux défis pour les mutualités** » ont également fait l'objet d'une session. Sous la coordination de Baudouin THEUNISSEN, réviseur d'entreprises, Michiel VLAEMINCK, trésorier de l'Alliance nationale des Mutualités chrétiennes, et Alain THIRION, Trésorier de l'Union nationale des Mutualités socialistes, ont rappelé les domaines d'activités des mutualités en Belgique, principalement l'assurance obligatoire et l'assurance complémentaire. Gérant des « micro-montants dans des mégastuctures », les mutualités vivent une mutation sur le plan technologique, par la digitalisation des données et l'électronisation des flux de paiements. Le cadre légal et réglementaire de l'assurance complémentaire subit de profondes modifications. La loi, qui sera votée sous peu, entrera en application au plus tard le 1^{er} janvier 2012. Les orateurs ont rappelé le contexte dans lequel s'inscrit ce projet de loi, à savoir la plainte auprès de la Commission européenne quant au non-respect par les mutualités des directives sur l'assurance non-vie. La classification des activités complémentaires des mutualités devra être revue et scindée en trois, à savoir les opérations (assurance complémentaire obligatoire

actuelle), les assurances (assurances facultatives hospitalisation) et les services. En tout état de cause, de nouvelles règles de gestion comptable et financière devront être établies pour les opérations et les services. Le contrôle prudentiel sur les activités des mutuelles sera soumis à de profondes modifications, la CBFA devenant également un acteur de poids dans cette nouvelle architecture, et l'agrément des réviseurs actifs dans les sociétés mutualistes d'assurance devra être revu, comme l'a souligné Baudouin THEUNISSEN.

Le réviseur d'entreprises André CLYBOUW, assisté de Philippe JALET, conseiller général, et Marc HEIRMAN, chef de service, de la Direction Générale de la Coopération au Développement, ont présenté « **les rapports des ONG de développement et de leur commissaire ou réviseur d'entreprises** ». L'accent a été porté sur le nouveau cadre réglementaire et sur la très récente communication de l'Institut (22 janvier 2010). L'atelier, qui fait suite à la journée d'études organisée en mars 2009 en collaboration avec la DGCD, a permis d'exposer le *reporting* exigé des ONG-programmes. André CLYBOUW a proposé les recommandations de l'IRE sur l'opinion à émettre par les réviseurs d'entreprises. Des précisions ont été apportées sur les délais de préparation et les destinataires des rapports du réviseur d'entreprises, soit le rapport sur les comptes annuels de l'ONG et le rapport sur le modèle 1 de la DGCD, tous deux devant être remis à la DGCD avant le 30 juin. La collaboration avec les partenaires du Sud, le contrôle des pièces justificatives à l'étranger et le souhait de simplification administrative ont également fait l'objet de débats lors de l'atelier.

« **L'actualité en comptabilité des associations** » a attiré un large public. Sous la présidence d'Herman J. VAN IMPE, réviseur d'entreprises, Isabel DEMEYERE, directeur du Vlaams Studie-en Documentatiecentrum voor vzw's, et Jean-Pierre VINCKE, réviseur d'entreprises honoraire, se sont intéressés à la spécificité du *reporting* financier des ASBL et à l'obligation de dépôt des comptes selon la taille des ASBL. Les orateurs se sont aussi penchés sur les derniers avis de la Commission des Normes Comptables intéressant le secteur non marchand. Ses avis, basés sur la législation de 1975 écrite pour les sociétés, posent certains problèmes de terminologie, par exemple pour les notions de rentabilité et de réévaluation. Tous ont également plaidé pour un remplacement des réglementations sectorielles par un droit comptable commun et pour un plus grand dialogue de la CNC avec le secteur non marchand lors de l'élaboration de ses avis.

Enfin, en raison de l'actualité récente, un atelier a été consacré aux « **fusions et scissions d'entités non marchandes** ». André KILLESSE, président honoraire de l'Institut, était assisté du professeur émérite Michel COIPEL (Facultés Universitaires Notre-Dame de la Paix, Namur), de Maître Marleen DENEFF, avocate chez Curia et chargée de cours à l'Université d'Anvers et à la Hogeschool Universiteit Brussel, et de Maître Christophe BOERAEVE, spécialisé en matière fiscale. La modification législative est inscrite dans la loi du 30 décembre 2009 portant

des dispositions diverses en matière de justice (M.B., 15 janvier 2010, art. 52). Elle entraîne une modification du Code des sociétés (art. 670 et 770). L'opération, qui aboutit à un résultat proche de la fusion ou de la scission, passe par un apport à titre gratuit d'universalité ou de branche d'activité. La procédure, relativement lourde, a été définie de manière détaillée. Tous les orateurs ont souligné la sécurité juridique apportée par le nouveau système.

Rondetafelconferentie met de toezichhoudende overheden

In de namiddag bracht een rondetafelconferentie, onder leiding van Michel DE WOLF, toenmalig onder-voorzitter van het Instituut en voorzitter van de Commissie non-profit, de beroepsbeoefenaars en de vertegenwoordigers van de kabinetten van Ontwikkelingssamenwerking, Justitie en Financiën, evenals de vertegenwoordigers van de Controledienst voor de ziekenfondsen en de landsbonden van ziekenfondsen en van de Commissie van Boekhoudkundige Normen samen.

De voorzitter van elke workshop stelde een interpellierende samenvatting van de markante punten van zijn workshop voor en beëindigde zijn uiteenzetting met een aantal vragen gericht aan de panelleden.

Inzake het **budget van verenigingen en stichtingen** heeft Jean-François CATS, erevoorzitter van het Instituut, het gebrek aan duidelijkheid van de wet van 1921 met betrekking tot de goedkeuring van het budget en de noodzaak van een duidelijke oplossing voor deze problematiek in herinnering gebracht. Vervolgens pleitte Michel DE WOLF ook voor een uitbreiding van de alarmprocedure tot de non-profitinstellingen in financiële moeilijkheden. Caroline VAN DAEL, vertegenwoordigster van de minister van Justitie, ondersteunde het voorstel van het Instituut en beloofde dit te verspreiden binnen het kabinet van de minister van Justitie.

Fernand MAILLARD, bedrijfsrevisor, legde de nadruk op de miskenning van **de btw in de non-profitsector**, evenals op de tastbare informatie-inspanningen van de belastingdienst. Jacques FREDERICKX en Dirk CARMEN, vertegenwoordigers van de minister van Financiën, die over deze aangelegenheden werden geïnterpelleerd, gaven kennis van het eventuele vervolgingsbeleid ten aanzien van het management van het verenigingsleven dat de btw-regeling negeert en hebben beklemtoond dat het, *in fine*, een gerechtelijke en dus niet-administratieve beslissing zou betreffen. De zelfstandige groepering werd voorgesteld als middel om de belastingdruk van verenigingen te verlichten maar is geen wondermiddel.

De voorzitter van de workshop over **de opdracht van de commissaris**, Johan CHRISTIAENS, heeft de problematiek van de sectorale regelgevingen en de daaruit voortvloeiende problemen inzake gelijkwaardigheid aangekaart. Pierre P. BERGER,

toenmalig voorzitter van het Instituut, die werd geïnterpelleerd over de kostprijs van het commissarismandaat, verdedigde het standpunt dat de bezoldiging verbonden aan het mandaat een niet te verwaarlozen factor voor de onafhankelijkheid van de commissaris is. Hij verduidelijkte ook de bedoeling van de bevestigingsbrief die geen kwijting voor de commissaris is maar een herinnering aan de verantwoordelijkheid van de raad van bestuur bij het opstellen van de jaarrekening.

De **ziekenfondsen** staan voor grote uitdagingen die volgens Baudouin THEUNISSEN, bedrijfsrevisor en voorzitter van de workshop over ziekenfondsen, door de sector als bekommelingen worden ervaren. Hij interpelleerde Christian LANGENDRIES, administrateur-generaal van de Controledienst voor de ziekenfondsen en de landsbonden van ziekenfondsen, over het tweevoudig bedrijfseconomisch toezicht dat voortaan zal worden uitgeoefend door de Controledienst voor de ziekenfondsen en de landsbonden van ziekenfondsen (verplichte verzekering) en door de structuur die de CBFA zal opvolgen (aanvullende verzekering). De heer LANGENDRIES boog zich ook over de op de verrichtingen en diensten toepasselijke boekhoudkundige en financiële wetgeving die een discontinuïteit kan teweegbrengen. Alle sprekers betreurden de Europese beslissing die schade toebrengt aan een doeltreffend en gewaardeerd Belgisch systeem.

Met betrekking tot de **niet-gouvernementele ontwikkelingsorganisaties** heeft André CLYBOUW, bedrijfsrevisor, de nadruk gelegd op de succesvolle samenwerking tussen het Instituut, de niet-gouvernementele ontwikkelingsorganisaties en de toezichhoudende overheden, alsook op de geboekte vooruitgang. Deze aspecten werden ook behandeld in een recente Mededeling van het Instituut aan de bedrijfsrevisoren. Met betrekking tot de noodzaak om audits uit te voeren in het buitenland, keurde Pierre P. BERGER, voorzitter van het Instituut, het voorstel om een aantal documenten te verspreiden in het Engels en het Spaans, goed. Dankzij de samenwerking met de FIDEF en het ICAEW zouden de NGO's kunnen beschikken over lijsten van buitenlandse auditors. Ten slotte zijn zowel het Instituut als de DGOS en de minister van ontwikkelingssamenwerking, vertegenwoordigd door Mara COPPENS D'ECKENBRUGGE, voorstander van een vereenvoudiging van de administratieve lasten waaraan de niet-gouvernementele ontwikkelingsorganisaties zijn onderworpen. Dit zal zich uiten in een standaardisatie van de tijdschema's, een verlaging van het aantal DGOS-modellen en in een betere coördinatie van de documenten die de NGO's en de bedrijfsrevisor aan de DGOS moeten meedelen.

Bedrijfsrevisor Herman J. VAN IMPE heeft vervolgens de conclusies van de workshop over de **boekhoudkundige actualiteit van verenigingen** uiteengezet. Hij bracht de uniform gedeelde wens om het specifiek boekhoudrecht (een zestigtal wetten) te vervangen door een gemeen boekhoudrecht, in herinnering. Serge ROMPTEAU, wetenschappelijk secretaris bij de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN), die het bestaan

van de werkgroep non-profit van de CBN in herinnering bracht, stemde ermee in om in het kader van de opstelling van de CBN-adviezen met betrekking tot de boekhouding de dialoog met de non-profitsector te versterken en om de sector binnen de CBN beter te vertegenwoordigen.

Ten slotte heeft André KILLESSE, erevoorzitter van het Instituut, een overzicht gegeven van de nieuwe wetsbepalingen inzake **fusies en splitsingen van non-profitentiteiten** die resulteren in een inbreng om niet van een algemeenheid of bedrijfstak. De strengere procedure die een dubbele authentieke akte vereist, dus ook voor het inbrengvoorstel, zou een belemmering kunnen betekenen hoewel de rechtszekerheid van het nieuwe systeem voldoende geeft aan alle betrokken partijen. Caroline VAN DAELE, vertegenwoordigster van het kabinet van de minister van Justitie, heeft zich ertoe verbonden om de vereiste van een notariële akte voor het inbrengvoorstel te herbestuderen. Ten slotte heeft André KILLESSE nogmaals de aandacht gevestigd op de problematiek van de sectorale regelgeving. De vertegenwoordigster van het kabinet van de minister van Justitie heeft de problemen eigen aan het beginsel van *lex specialis derogat legi generali* erkend. De aanpassing van de wetgeving, die valt onder de bevoegdheid van verschillende ministers, zal een overleg tussen de betrokken kabinetten vereisen.

Conclusie

Michel DE WOLF, toenmalig ondervoorzitter van het Instituut, verheugde zich over de organisatie van deze studiedag die de rol van de bedrijfsrevisor in de non-profitsector verdedigde en verduidelijkte. De beschermende en adviserende rol van de bedrijfsrevisor ten aanzien van verenigingen en stichtingen werd in het bijzonder verduidelijkt. De ondervoorzitter pleitte voor de invoering van de alarmprocedure waardoor de bedrijfsrevisor nog meer zijn beschermende rol zou kunnen vervullen. De bedrijfsrevisor wordt er ook toe gebracht om de verenigingen te adviseren over het budget, de btw of de interne beheersing, met naleving van de onafhankelijkheidsregels.

Er dient nog het één en het ander te worden verduidelijkt. Het overleg met de betrokken kringen, de toezichthoudende overheden en de controleorganen blijkt zeker de meest succesvolle methode te zijn naar het evenbeeld van de inspanningen die in de sector van de niet-gouvernementele ontwikkelingsorganisaties werden geleverd.

Daarom heeft het Instituut, dat bekommerd is om de vooruitgang die nog dient te worden geboekt en in een geest van overleg, beslist om om de twee jaar een gelijkaardige studiedag over het bedrijfsrevisoraat en de non-profitsector te organiseren. Ongeacht de al dan niet winstgevende doelstelling van de entiteit, staat de bedrijfsrevisor ten dienste van de financiële zekerheid, de transparantie en het deugdelijk bestuur van de entiteit die hij controleert.

Le secteur non marchand au cœur des préoccupations des réviseurs d'entreprises

Résumé

Le 25 janvier dernier, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises organisait une journée d'études consacrée à l'actualité pour les gestionnaires et les réviseurs d'entreprises dans le secteur non marchand, sous la présidence de Pierre P. BERGER, alors président de l'IRE. Cette journée d'études multisectorielle et multithématique a réuni 215 réviseurs d'entreprises et représentants du secteur non marchand et de l'autorité publique au « Dolce hotel » de La Hulpe. Près de 30 orateurs ont pris la parole à cette occasion.

Le Ministre Vincent VAN QUICKENBORNE a inauguré la journée. Sept ateliers étaient proposés l'avant-midi. Ceux-ci portaient sur le budget, la TVA, la mission du commissaire auprès des associations et fondations, les mutualités, les ONG de développement, les fusions et scissions d'entités non marchandes et l'actualité en comptabilité des associations (avis de la CNC). L'après-midi, les réviseurs d'entreprises ont interpellé les représentants des ministres (Finances, Coopération et Justice) et autorités de tutelle et d'avis (CNC, Office de contrôle des mutualités et des unions nationales de mutualités).

Les réviseurs d'entreprises sont de plus en plus souvent appelés par le législateur à œuvrer dans le secteur non marchand, qu'il soit public ou privé. La nouvelle législation sur les ASBL du 2 mai 2002 a considérablement renforcé le rôle du réviseur d'entreprises, amené à jouer à la fois un rôle de gardien et de conseiller dans les institutions sans but lucratif. Au cours de cette journée, l'IRE a plaidé en faveur de l'établissement d'une procédure d'alerte dans les ASBL, qui permettrait au réviseur d'entreprises de jouer davantage encore son rôle de gardien. Le réviseur d'entreprises est également amené à conseiller les associations, dans le respect des règles d'indépendance, en matière de budget, de TVA ou de contrôle interne.

L'Institut, soucieux des progrès à réaliser et dans un esprit de concertation avec les milieux concernés et les autorités de tutelle et de contrôle, a décidé d'organiser tous les deux ans une journée d'études sur le révisorat d'entreprises et le secteur non marchand.

De non-profitsector: een belangrijke uitdaging voor de bedrijfsrevisoren

Samenvatting

Op 25 januari 2010 organiseerde het Instituut van de Bedrijfsrevisoren een studiedag over de actualiteiten voor beheerders en bedrijfsrevisoren in de non-profitsector onder het voorzitterschap van Pierre P. BERGER, toenmalig voorzitter van het Instituut. Deze studiedag gewijd aan meerdere sectoren en thema's heeft 215 bedrijfsrevisoren en vertegenwoordigers van de non-profitsector en de overheid bijeengebracht in het "Dolce hotel" in Terhulpen. Ongeveer 30 sprekers hebben hierop het woord genomen.

Minister Vincent VAN QUICKENBORNE leidde de studiedag in. In de voormiddag werden zeven workshops georganiseerd. Deze handelden over de begroting, de BTW, de opdracht van de commissaris bij verenigingen en stichtingen, ziekenfondsen, niet-gouvernementele ontwikkelingsorganisaties, fusies en splitsingen van non-profitentiteiten en de boekhoudkundige actualiteit voor verenigingen (advies van de CBN). In de namiddag hebben bedrijfsrevisoren een aantal vertegenwoordigers van de ministers (van Financiën, Ontwikkelingssamenwerking en Justitie) en van toezichthoudende en adviesverlenende overheden (CBN, Controledienst voor de ziekenfondsen en de landsbonden van ziekenfondsen) geïnterpelleerd.

De wetgever heeft de activiteiten van bedrijfsrevisoren in de publieke en private non-profitsector uitgebreid. De wet van 2 mei 2002 betreffende de vzw's heeft het mandaat van de bedrijfsrevisor aanzienlijk uitgebreid daar hij tegelijk een beschermende en adviserende rol binnen instellingen zonder winstoogmerk dient te vervullen. Tijdens deze studiedag pleitte het Instituut voor de invoering van een alarmprocedure in de vzw's die de bedrijfsrevisor de mogelijk zou bieden nog meer zijn beschermende rol uit te spelen. De bedrijfsrevisor wordt er eveneens toe gebracht om verenigingen te adviseren over de begroting, de BTW of interne beheersingssystemen, rekening houdend met de onafhankelijkheidsregels.

Het Instituut, dat bekommerd is om de vooruitgang die nog dient te worden geboekt en in een geest van overleg met de betrokken kringen en de toezichthoudende overheden en controleorganen, besliste om de twee jaar een gelijkaardige studiedag over het bedrijfsrevisoraat en de non-profitsector te organiseren.

The non-for-profit sector: an important challenge for registered auditors

Summary

On 25 January 2010, the Belgian Institute of Registered Auditors (IRE/IBR) has organised a study day for managers and registered auditors in the not-for-profit sector, under the chairmanship of Pierre P. BERGER, the former chairman of the Institute. This study day, dedicated to various sectors and themes, has gathered 215 registered auditors and not-for-profit and public sector representatives in the "Dolce hotel" in Terhulpen. About 30 speakers have participated to this event.

The study day has been introduced by Minister Vincent VAN QUICKENBORNE. Subsequently, seven morning workshops dealt with the following issues: budget, VAT, the assignment of the statutory auditor in associations and foundations, health insurance funds, non-governmental development organisations, mergers and demergers of non-profit entities and accounting news for associations (advice of the *Commission des Normes Comptables*, CNC). In the afternoon, representatives of the ministers (of Finance, Development Cooperation and Justice) and of regulatory and advisory authorities (CNC, *Office de contrôle des mutualités et des unions nationales de mutualités*) have been interpellated by registered auditors.

The legislator has extended the activities of registered auditors in the private and public not-for-profit sector. The law of 2 May 2002 on non-profit associations has extended considerably the mandate of registered auditors as they have to play a protective as well as an advisory role in non-profit institutions. During this study day the Institute has pleaded in favour of the introduction of an alert procedure in non-profit associations that would enable registered auditors to increase their protective role. Furthermore, registered auditors are more and more asked to advise associations on budget, VAT or internal control issues, taking into account the independence rules.

The Institute, concerned about future progress and in a spirit of consultation with the concerned actors and regulatory and supervisory authorities, has decided to organise a similar study day on the assignment of registered auditors in the not-for-profit sector every two years.

Dernières informations de l'IASB – 1^{er} février 2010 - 31 mars 2010⁽¹⁾ / Laatste berichtgeving van het IASB – 1 februari 2010 - 31 maart 2010⁽¹⁾



Veronique Weets

Gérante Cethys
IFRS Training & Consulting
Professeur à la VUB et à
l'Université d'Anvers
Zaakvoerder Cethys
IFRS Training & Consulting
Docent aan de VUB en de
Universiteit Antwerpen



Thomas Carlier

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

Dans l'attente de la finalisation de projets significatifs dans les mois à venir, la production de l'IASB sur la période février – mars 2010 a été limitée. On relèvera principalement la publication d'un projet de norme fixant des principes généraux sur la notion d'entité comptable et de contrôle (consolidation).

IASB

11/03/2010 : Exposé-sondage sur la notion d'« entité comptable » dans le cadre conceptuel

L'IASB et le normalisateur américain, le FASB, ont conjointement publié un exposé-sondage sur la notion d'entité comptable (« *Reporting entity* »). Cette proposition s'inscrit dans le projet conjoint de développer un cadre conceptuel commun et amélioré constituant une base pour le développement de normes comptables futures. Les deux normalisateurs avaient publié un document de discussion dénommé « *Preliminary views on the reporting entity concept and related issues* » en mai 2008. En tenant compte des commentaires publics émis sur ce document, l'exposé-sondage propose une définition de la notion d'entité comptable et détermine les situations dans lesquelles une entité contrôle une autre entité.

L'entité comptable est défini comme un ensemble circonscrit d'activités économiques dont l'information financière est susceptible d'être utile aux investisseurs en capitaux propres, aux prêteurs et aux autres créanciers actuels et potentiels qui ne peuvent obtenir directement l'information dont ils ont besoin pour prendre des décisions sur la fourniture de ressources à l'entité et pour évaluer si la direction et le conseil d'administration de cette entité ont utilisé avec efficacité et efficacité les ressources fournies.

Outre cette définition, l'exposé-sondage développe également une définition de base du contrôle. Une entité contrôle une autre entité lorsqu'elle a le pouvoir de diriger les activités de cette autre entité afin d'obtenir des avantages pour elle-même (ou de limiter ses pertes). Lorsqu'une entité qui contrôle une ou plusieurs entités prépare des rapports financiers, elle doit présenter des états financiers consolidés.

L'exposé-sondage clarifie enfin qu'une partie d'une entité peut être considérée comme une entité comptable s'il est possible de distinguer objectivement ses activités économiques de celles du reste de l'entité, et si l'information financière au sujet de cette partie de l'entité est susceptible d'être utile à

In afwachting van een aantal belangrijke projecten die in de komende maanden zullen afgewerkt worden, is het aantal publicaties van het IASB in de periode februari – maart 2010 eerder beperkt. De belangrijkste publicatie gaat over de principes om een verslaggevende entiteit en zeggenschap (consolidatie) te bepalen.

IASB

11/03/2010: Voorstel van standaard over het begrip "Verslaggevende entiteit" in het raamwerk

Het IASB en de US regelgever, het FASB, hebben samen een voorstel van standaard gepubliceerd over het begrip verslaggevende entiteit (*reporting entity*). Dit voorstel maakt deel uit van het project om een gezamenlijk raamwerk te ontwikkelen. Het heeft ook tot doel het startpunt voor het ontwikkelen van toekomstige standaarden te verbeteren. In mei 2008 publiceerden beide regelgevers een discussiedocument met als titel "Preliminary views on the reporting entity concept and related issues". Het voorstel van standaard houdt rekening met de commentaren op dit discussiedocument. Het document geeft zowel een definitie van het begrip verslaggevende entiteit als een omschrijving van de situaties waarin een entiteit zeggenschap heeft over een andere entiteit.

Een verslaggevende entiteit is een geheel van economische activiteiten waarvoor het geven van informatie nuttig is voor de verstrekkers van middelen aan de entiteit. Deze verstrekkers van middelen betreffen investeerders in eigen vermogen, financiers en andere huidige en potentiële schuldeisers die geen directe toegang hebben tot informatie die nodig is voor het nemen van beslissingen. Ze nemen beslissingen over het al dan niet financieren van de entiteit en evalueren het management en het directiecomité in verband met de efficiëntie en effectiviteit van het gebruik van middelen.

In het document wordt er ook een basisdefinitie voor zeggenschap voorgesteld. Een entiteit heeft zeggenschap over een andere entiteit indien ze de activiteiten van deze andere entiteit kan sturen zodanig dat ze er zelf voordelen (of minder verliezen) uit haalt. Indien een entiteit zeggenschap heeft over één of meerdere andere entiteiten moet ze een geconsolideerde jaarrekening opstellen.

Het voorstel van standaard verduidelijkt ook dat een deel van een entiteit als een aparte verslaggevende entiteit beschouwd wordt indien afzonderlijke economische activiteiten kunnen onderscheiden worden van de rest van de entiteit, en indien

1 Pour de plus amples informations, vous pouvez également consulter le site www.monKEY.be de Kluwer.
Voor meer informatie kunt u ook terecht op taxTODAY van Kluwer via www.monKEY.be

la prise de décisions sur la fourniture de ressources à cette partie de l'entité.

Les commentaires sont attendus pour le 16 juillet 2010.

21/03/2010 : Date de clôture des commentaires publics repoussée concernant l'exposé sondage partiel sur l'évaluation des passifs selon IAS 37

L'IASB a différé la date de clôture des commentaires publics portant sur l'exposé-sondage partiel concernant le projet de remplacement de la norme IAS 37 – *Provisions, passifs éventuels et actif éventuels* publié en janvier 2010. Les commentaires sont désormais attendus pour le 19 mai 2010 au lieu du 12 avril 2010.

Pour rappel, cet exposé-sondage traite uniquement de l'évaluation des passifs qui entrent dans le champ d'application de la norme IAS 37, c'est-à-dire les passifs qui ne sont pas traités par d'autres normes, y compris ceux relatifs aux obligations de démantèlement, aux obligations environnementales, aux contrats déficitaires et aux litiges.

L'IASB s'attend à remplacer IAS 37 pour le quatrième trimestre 2010.

de financière information over dit deel van de entiteit nuttig is voor het nemen van beslissingen over de financiering van dit afzonderlijk deel.

Commentaren worden verwacht tegen 16 juli 2010.

23/03/2010: Datum voor het geven van commentaar op het gedeeltelijk voorstel van standaard over verplichtingen in overeenstemming met IAS 37 verschoven

Het IASB heeft de uiterste datum voor het geven van commentaar op het voorstel van standaard ter vervanging van IAS 37 – *Verplichtingen, voorwaardelijke verplichtingen en voorwaardelijke activa* gepubliceerd in 2010, verschoven. Commentaren worden verwacht tegen 19 mei 2010 in plaats van tegen 12 april 2010.

Ter herinnering: dit voorstel van standaard gaat enkel over verplichtingen die binnen het toepassingsgebied van IAS 37 vallen, dit wil zeggen de verplichtingen die niet in andere standaarden behandeld worden. Het gaat onder andere over ontmantelingsvoorzieningen, milieuverplichtingen, verlieslatende contracten en rechtszaken.

Waarschijnlijk wordt IAS 37 in het vierde kwartaal van 2010 vervangen.



IBR-Berichten

Werkzaamheden van de Raad

Vergadering van 8 januari 2010

Commissarismandaat in erkende ngo's voor ontwikkelings-samenwerking — De Raad keurt de mededeling "Uitoefening van het commissarismandaat in erkende ngo's voor ontwikkelings-samenwerking" goed, welke werd uitgewerkt na raadpleging van de Coördinatieceel NGO, de vertegenwoordigers van de minister van Buitenlandse Zaken en de federaties van ngo's. Deze mededeling heeft als opzet verschillende aspecten met betrekking tot de uitoefening van het commissarismandaat in erkende ngo's voor ontwikkelings-samenwerking overeenkomstig de nieuwe Belgische reglementeringen, toe te lichten en vervangt het Memorandum inzake opdrachten van de bedrijfsrevisor in het kader van de koninklijke besluiten betreffende de erkenning en financiering van niet-gouvernementele organisaties en federaties inzake ontwikkelings-samenwerking (cf. Bijlage 9 van het IBR-Jaarverslag 1993).

Vraag tot afwijking ten aanzien van het verbod opgenomen in artikel 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953 — De Raad ontvangt een aanvraag tot afwijking van het verbod opgenomen in artikel 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953. Hij beslist om het advies van het Advies- en Controlem Comité op de Onafhankelijkheid van de Commissaris (AC-COM) in te winnen ten aanzien van het ingediende verzoek.

Bijkomende luiken in het openbaar register ten aanzien van de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen — De Juridische Commissie stelde in een advies met betrekking tot de tijdelijke verandering dat wanneer de Raad toelaat dat bedrijfsrevisoren de titel van bedrijfsrevisor blijven dragen die, in werkelijkheid, het beroep effectief niet uitoefenen, het verkieslijk is dat het openbaar register hiervan op een of andere wijze melding maakt.

In dit kader neemt de Raad de principiële beslissing om in het openbaar register ten aanzien van de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen, naast de twee reeds bestaande luiken van de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen (dit van de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen die revisorale opdrachten kunnen uitvoeren en dit van de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen die tijdelijk zijn verhinderd om revisorale opdrachten uit te voeren om reden van onverenigbaarheden zoals bedoeld in artikel 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953), twee bijkomende luiken in te voegen, namelijk:

- dit van de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen die exclusief de functie van bediende uitoefenen bij een andere bedrijfsrevisor natuurlijke persoon of bedrijfsrevisorenkantoor, en omwille hiervan geen revisorale opdrachten kunnen uitvoeren; en
- dit van de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen die op eigen initiatief hebben verklaard tot nader order geen revisorale opdrachten te willen uitvoeren.

Info IRE

Travaux du Conseil

Réunion du 8 janvier 2010

Fonction de commissaire dans les organisations non gouvernementales de développement agréées — Le Conseil approuve la communication « Exercice de la fonction de commissaire dans les organisations non gouvernementales de développement agréées », qui a été rédigée après consultation de la Cellule de coordination ONG, des représentants du ministère des affaires étrangères et des fédérations d'ONG. Cette communication a pour but de commenter différents aspects de l'exercice de la fonction de commissaire dans les organisations non gouvernementales de développement agréées, tel que prévu par les nouvelles réglementations belges. Elle remplace le Mémoire sur la mission du réviseur d'entreprises dans le cadre des arrêtés royaux relatifs à l'agrément et à la subvention d'organisations non gouvernementales et de fédérations en matière de coopération au développement, publié en annexe au Rapport annuel 1993 de l'IRE.

Demande de dérogation à l'égard de l'interdiction prévue à l'article 13, § 2, de la loi du 22 juillet 1953 — Le Conseil reçoit une demande de dérogation à l'interdiction prévue à l'article 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953. Il décide d'adresser une demande d'avis au Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (ACCOM) concernant la demande introduite.

Volets complémentaires dans le registre public à l'égard des réviseurs d'entreprises personnes physiques — La Commission juridique a invoqué dans un avis relatif à l'empêchement temporaire, qu'il serait préférable, dans l'hypothèse où le Conseil autorise des réviseurs d'entreprises n'exerçant plus effectivement la profession à porter le titre de réviseur d'entreprises, que le registre public en fasse mention d'une façon quelconque.

Dans ce cadre, le Conseil prend la décision de principe d'ajouter dans le registre public, en ce qui concerne les réviseurs d'entreprises personnes physiques, deux volets complémentaires, outre les deux volets déjà existants (celui des réviseurs d'entreprises personnes physiques qui peuvent exécuter des missions révisorales et celui des réviseurs d'entreprises qui sont temporairement empêchés d'exécuter des missions révisorales en raison d'incompatibilités visées à l'article 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953), à savoir:

- celui des réviseurs d'entreprises personnes physiques qui exercent exclusivement la fonction d'employé(e) auprès d'un autre réviseur d'entreprises personne physique ou cabinet de révision, et qui, de ce fait, ne peuvent exercer des missions révisorales; et
- celui des réviseurs d'entreprises personnes physiques qui ont déclaré de leur propre initiative qu'ils ne souhaitent pas exercer des missions révisorales jusqu'à nouvel ordre.



De gecoördineerde wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor en haar uitvoeringsbesluiten blijven uiteraard toepasselijk op alle voornoemde bedrijfsrevisoren natuurlijke personen.

Het Uitvoerend Comité krijgt opdracht om de modaliteiten van deze principiële beslissing verder uit te werken.

Vergadering van 29 januari 2010

Jaarverslag 2009 — Het belangrijkste deel van de vergadering wordt voorbehouden aan de eerste bespreking van het voorgelegde ontwerp van het Jaarverslag 2009. De op vraag van de Raad aangepaste teksten zullen opnieuw worden besproken op de vergadering van 18 februari 2010.

Aanvullend minimum forfaitair kostenbedrag 2009 — De Raad beslist dat de beoordeling of een aanvullend forfaitair kostenbedrag verschuldigd is door een inkomstenaangever zal gebeuren op basis van de gegevens waarover het Instituut beschikt op 20 februari 2010, datum waarop het saldo van de veranderlijke bijdrage 2009 uiterlijk betaald moet zijn.

Nieuwe normen inzake de kwaliteitscontrole — De Raad neemt kennis van de brief van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (HREB) waarin deze meedeelt dat werd vastgesteld dat hij de nieuwe normen inzake de kwaliteitscontrole die werden voorgesteld door de Raad van het Instituut niet kon goedkeuren daar verschillende erin opgenomen bepalingen, aldus HREB, geen wettelijke basis hebben.

Vergadering van 5 februari 2010

De vergadering wordt hoofdzakelijk voorbehouden aan de behandeling van een groot aantal administratieve dossiers.

Vergadering van 18 februari 2010

Jaarverslag 2009 — Een belangrijk deel van de vergadering wordt voorbehouden aan de bespreking van de teksten voor het Jaarverslag 2009, die op vraag van de Raad op zijn vergadering van 29 januari werden aangepast.

Publiciteit van de bezoldiging vastgesteld door de algemene vergadering — Naar aanleiding van de bevindingen van de Commissie Kwaliteitscontrole en een advies van de Juridische Commissie van het Instituut vraagt de Raad om een mededeling of omzendbrief voor te bereiden waarin de principes en de verplichtingen ten aanzien van de publiciteit van de aanstelling tot commissaris, de herbenoeming en de vaststelling van de bezoldiging door de algemene vergadering worden uiteengezet.

Ontslag van de commissaris — De Raad vraagt aan de Commissie van Toezicht om grondig sommige ontslagmeldingen die door de HREB worden overgemaakt te willen onderzoeken op de wettelijkheid van de ontslagen. Artikel 135, § 1, tweede lid stelt immers: "Op straffe

La loi coordonnée du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises et ses arrêtés d'exécution restent, bien entendu, d'application à tous les réviseurs d'entreprises personnes physiques susmentionnés.

Le Comité exécutif reçoit mission de développer les modalités de cette décision de principe.

Réunion du 29 janvier 2010

Rapport annuel 2009 — La réunion est principalement consacrée à une première discussion du projet de Rapport annuel 2009. Les textes adaptés à la demande du Conseil seront rediscutés lors de la réunion du 18 février 2010.

Montant minimal des frais forfaitaires complémentaires 2009 — Le Conseil décide d'apprécier des frais forfaitaires complémentaires par un déclarant de revenus sur la base des données dont l'Institut disposera au 20 février 2010, date à laquelle le solde de la cotisation variable 2009 doit au plus tard être acquitté.

Nouvelles normes relatives au contrôle de qualité — Le Conseil prend connaissance de la lettre du Conseil supérieur des Professions économiques dans laquelle ce dernier communique qu'il ne peut approuver les nouvelles normes relatives au contrôle de qualité telles que proposées par le Conseil de l'Institut, étant donné que plusieurs dispositions y étant reprises n'ont pas, selon lui, de base légale.

Réunion du 5 février 2010

La réunion est principalement consacrée au traitement d'un grand nombre de dossiers administratifs.

Réunion du 18 février 2010

Rapport annuel 2009 — La réunion est principalement consacrée à la discussion des textes pour le Rapport annuel 2009 qui ont été adaptés suite à la demande du Conseil lors de sa réunion du 29 janvier 2010.

Publication de la rémunération fixée par l'assemblée générale — Suite aux conclusions de la Commission Contrôle de qualité et à un avis de la Commission juridique de l'Institut, le Conseil demande de préparer une communication ou une circulaire qui expose les principes et obligations à l'égard de la publication de la nomination en tant que commissaire, du renouvellement de la nomination et de la rémunération fixée par l'assemblée générale.

Révocation du commissaire — Le Conseil demande à la Commission de surveillance d'examiner en profondeur la légalité de certaines révocations qui ont été communiquées par le CSPE. L'article 135, § 1^{er}, alinéa 2, prévoit en effet : « *Sous peine de dommages-intérêts, ils [les commissaires] ne peuvent être révoqués en cours de mandat que*



van schadevergoeding kunnen zij tijdens hun opdracht alleen om wettige redenen worden ontslagen door de algemene vergadering. (...).».

Begeleidingsplan voor de invoering van de ISA's — De Raad beslist om het “Begeleidingsplan van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren inzake de invoering van de ISA's in België” op de website van het Instituut te publiceren.

Opdracht van de commissaris ten aanzien van het koninklijk besluit van 10 augustus 2009 — De Raad bespreekt uitvoerig de opdracht van de commissaris ten aanzien van de openbaarmakingsverplichting van transacties van enige betekenis met verbonden partijen buiten normale marktvoorwaarden, zoals bepaald in het koninklijk besluit van 10 augustus 2009 tot wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Venootschappen en van het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningstelsel.

pour juste motif, par l'assemblée générale. (...)».

Plan d'accompagnement pour l'adoption des normes ISA — Le Conseil décide de publier le « Plan d'accompagnement de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises pour l'adoption des normes ISA en Belgique » sur le site internet de l'Institut.

Mission du commissaire à l'égard de l'arrêté royal du 10 août 2009 — Le Conseil discute en détail de la mission du commissaire à l'égard de l'obligation de publication de transactions significatives avec des parties liées effectuées dans des conditions autres que celles du marché, comme déterminé dans l'arrêté royal du 10 août 2009 portant modification de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés et de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé.

Mededelingen gericht aan de bedrijfsrevisoren

Van januari tot en met februari 2010 werden aan de bedrijfsrevisoren, in voorkomend geval per email, hiernavolgende mededelingen gericht die ook op het extranet van het Instituut kunnen worden gearchiveerd en gedownload onder het hoofdstuk “Documentatie”:

- Enquête door GfK Significant op initiatief van het Instituut – 24 februari 2010
- Algemene vergadering van vrijdag 23 april 2010 - bijkomend te begeven mandaat – 23 februari 2010
- Algemene vergadering van vrijdag 23 april 2010 – 15 februari 2010
- Uitoefening van het commissarismandaat in erkende ngo's voor ontwikkelingssamenwerking – 25 januari 2010
- Raadpleging van de Europese Commissie over de publicatie “IFRS for SMEs” van de IASB – 20 januari 2010

Communications adressées aux réviseurs d'entreprises

Les communications suivantes, qui peuvent également être consultées et téléchargées sous la rubrique « Documentation » de l'extranet de l'Institut, ont été adressées aux réviseurs d'entreprises durant les mois de janvier à février 2010, le cas échéant par courriel :

- Enquête de GfK Significant à l'initiative de l'Institut – 24 février 2010
- Assemblée générale du vendredi 23 avril 2010 - mandat supplémentaire à conférer – 23 février 2010
- Assemblée générale du vendredi 23 avril 2010 – 15 février 2010
- Exercice de la fonction de commissaire dans les organisations non gouvernementales de développement agréées – 25 janvier 2010
- Consultation de la Commission européenne relative à la publication « IFRS for SMEs » de l'IASB – 20 janvier 2010



Wijzigingen in het register: januari - februari 2010 Modifications apportées au registre: janvier - février 2010

Bedrijfsrevisoren natuurlijke personen/Reviseurs d'entreprises personnes physiques

Overlijden erebedrijfsrevisor:
Décès réviseur honoraire :

COUCKUYT Ernest (A00371),
VAN DEN BERGH Julien (A00725)

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

VANSTREELS Eugène (A00403),
WEBB Philip (A00550)

Titel van erebedrijfsrevisor - art. 11, § 2 van de wet van 22 juli 1953 en art. 4, § 1 huishoudelijk reglement:

Titre honorifique - art. 11, § 2, de la loi du 22 juillet 1953 et art. 4, § 1er du règlement d'ordre intérieur :

BEDDEGENOODTS Josef (A00763),
ROELS Marc (A00503),
VERDIN Vincent (A01317)

Bedrijfsrevisoren die verklaarden niet langer verhinderd te zijn om revisorale opdrachten uit te voeren:

Réviseurs d'entreprises qui ont déclaré ne plus être empêchés d'exercer des missions de révision :

SPILLIAERT Viviane (A01151)

Bedrijfsrevisorenkantoren Cabinets de révision

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

B00754 - BVBA Jo Plettinx & C°
B00755 - BVBA Marc LUYTEN Bedrijfsrevisor
B00756 - CVBA Toelen Cats Dupont Koevoets group
B00757 - SPRL HAULT, NICOLET & C°, Réviseurs d'Entreprises

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

B00037 - SCRL BCG & Associés, Réviseurs d'entreprises
B00287 - SCRL TCLM - Réviseurs d'Entreprises
B00334 - SPRL ALCOVER & C°
B00559 - BVBA INNEGRAEVE & Co
B00569 - BVBA Luc VLECK

Evenementen

FEE Congres SME/SMP in Venetië – 15 en 16 april 2010

Het onlangs georganiseerde FEE Congres SME/SMP had als thema "European Accountants: shaping the future – How to advise, assist and audit SMEs in a changing regulatory environment". In dit kader werd de nadruk gelegd op de praktijkervaring en de lessen die hieruit kunnen worden getrokken, evenals op het gebruik van hulpmiddelen voor "small and medium sized practitioners" en KMO-bedrijfsleiders. De onderwerpen die aan bod kwamen hadden meer bepaald betrekking op de Europese en internationale ontwikkelingen, de verwachtingen van de KMO's ten aanzien van de accountants en auditors, de controle-normen, de grensoverschrijdende activiteiten en de auditgerelateerde diensten. Aan dit congres hebben talrijke vertegenwoordigers van alle ledenorganisaties van de FEE deelgenomen. Confrater Pierre P. BERGER, toenmalig voorzitter van het IBR, confrater Inge SAEYS, Raadslid en voorzitter van de Commissie SME/SMP, David SZAFRAN, secretaris-generaal van het IBR, Sandrine VAN BELLINGHEN en Stéphanie QUINTART, stafleden van het IBR, hebben het Instituut vertegenwoordigd.

Événements

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

Le récent congrès SME/SMP de la FEE avait pour thématique « European Accountants: shaping the future – How to advise, assist and audit SMEs in a changing regulatory environment ». L'accent a été mis sur l'expérience pratique, les leçons et l'utilisation des outils par les « small and medium sized practitioners » et les dirigeants de PME. Les sujets abordés ont notamment porté sur les développements européens et internationaux, les attentes des PME à l'égard des experts-comptables et auditeurs externes, les normes d'audit, les activités transfrontalières et les services liés à l'audit. Ce congrès a accueilli un grand nombre de représentants issus de tous les instituts membres de la FEE. Le confrère Pierre P. BERGER, alors président de l'IRE, la consœur Inge SAEYS, membre du Conseil et présidente de la Commission SME/SMP, David SZAFRAN, secrétaire général de l'IRE, Sandrine VAN BELLINGHEN et Stéphanie QUINTART, membres du staff de l'IRE, y ont représenté l'Institut.



Ondernemen 2010 – Brussel – 31 maart en 1 april 2010

Op 31 maart en 1 april 2010 hebben het IBR, het IAB en het BIBF deelgenomen aan de Beurs Ondernemen, de ontmoetingsplaats voor KMO's, zelfstandigen en vrije beroepen, die plaats vond in Tour & Taxis te Brussel.

Mevrouw Sabine LARUELLE, minister van KMO's, Zelfstandigen, Landbouw en Wetenschapsbeleid, heeft de steunmaatregelen aan KMO's voorgesteld en de vertegenwoordigers van de minister van Financien, de heer Didier REYNDERS, hebben de actualiteit in fiscaliteit en BTW uiteengezet. De voorzitters van de drie Instituten hebben gesproken over het thema "na recessie komt herstel". De Instituten hebben ook een aantal informatiesessies verzorgd. Confrater Inge SAEYS, Raadslid, en confrater Jean NICOLET hebben aan een ruim publiek de toegevoegde waarde van de bedrijfsrevisor in de KMO's uiteengezet. Bovendien hebben de drie Instituten gratis consultaties georganiseerd voor de bezoekers.



Van links naar rechts: Sabine LARUELLE, minister van KMO's, Zelfstandigen, Landbouw en Wetenschapsbeleid, André BERT, voorzitter van het IAB, en Inge SAEYS, Raadslid van het IBR en voorzitter van de Commissie SME/SMP.

Entreprendre 2010 – Bruxelles – 31 mars et 1er avril 2010

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

La Ministre des PME, des Indépendants, de l'Agriculture et de la Politique scientifique, madame Sabine LARUELLE, a présenté les mesures d'aide aux PME, et les représentants du Ministre des finances, monsieur Didier REYNDERS, ont mis en avant l'actualité en matière de fiscalité et de TVA. Les présidents des trois Instituts se sont exprimés sur le thème « après la récession, la relance ». Plusieurs sessions d'information ont été proposées par les Instituts. La confrère Inge SAEYS, membre du Conseil et le confrère Jean NICOLET ont exposé face à un large public la plus-value du réviseur d'entreprises dans les PME. Des consultations gratuites ont en outre été organisées par les trois Instituts à l'attention des visiteurs.



Le confrère Jean NICOLET, membre de la Commission SME/SMP, a exposé, face à un large public, la plus-value du réviseur d'entreprises dans les PME.



De nombreux visiteurs ont bénéficié d'une consultation gratuite sur le stand de l'IRE. De gauche à droite : les confrères Adil EL FILALI, Mohammed BOUMALEK et Jan VANDERHOEGHT.



Binnenkort

Infosessie over de kwaliteitscontrole – 14 juni 2010

Deze infosessie, georganiseerd onder het voorzitterschap van Raynald VERMOESEN, Raadslid, dat plaatsvindt op 14 juni, van 12u00 tot 14u30, zal voornamelijk het verloop van een kwaliteitscontrole aankaarten en zal aldus gericht zijn zowel tot de inspecteurs van kwaliteitscontroles als tot de bedrijfsrevisoren. Deze infosessie handelt over de verschillende fasen die worden doorlopen wanneer een bedrijfsrevisor aan een kwaliteitscontrole is onderworpen. Uit deze uiteenzetting zal blijken dat de organisatie van de kwaliteitscontrole zich niet beperkt tot de kwaliteitscontrole uitgevoerd door de inspecteur. De behandelingstermijn van een dossier, met name de tijdsperiode tussen de controle uitgevoerd door de inspecteur en het versturen van de brief die de kwaliteitscontrole afsluit, zal tevens worden toegelicht.

Studiedag – Nieuwe wet over de beperking van de burgerlijke en strafrechtelijke aansprakelijkheid van rechtspersonen – 30 september 2010

Dit evenement, dat wordt georganiseerd in overleg met de drie Instituten voor de economische beroepen, zal worden voorgezeten door de heer Pierre VAN OMMESLAGHE, emeritus hoogleraar aan de ULB. Wij zullen ook de eer hebben om de Minister voor KMO's, Zelfstandigen, Landbouw en Wetenschapsbeleid, mevrouw Sabine LARUELLE, te verwelkomen.

Studiedag – Overheidsopdrachten: hoe uw bedrijfsrevisor kiezen? – 28 oktober 2010

Deze studienamiddag, georganiseerd onder het voorzitterschap van confrater en raadslid Eric MATHAY, zal worden gewijd aan "de overheidsopdrachten en het bedrijfsrevisorat". Talrijke instellingen onderworpen aan de wetgeving betreffende de overheidsopdrachten voor dienstverlening dienen immers de aanbestedingsprocedure voor de aanstelling van een bedrijfsrevisor na te leven.

Het Instituut zal een model van lastenboek voor de toekenning van commissarismandaten of andere revisorale opdrachten voorstellen.

Dit evenement richt zich tot de politieke wereld, de vertegenwoordigers van het Openbaar Ambt en de instellingen onderworpen aan de wetgeving betreffende de overheidsopdrachten voor dienstverlening, evenals tot de bedrijfsrevisoren die belangstelling hebben voor dit thema.

Studiedag – Internationale controlenormen (ISA) – 15 november 2010

Dit evenement, georganiseerd onder het voorzitterschap van confrater en raadslid Lieven ACKE, richt zich tot de bedrijfsrevisoren.

Het ontwerp van norm inzake de toepassing van de ISA's in België, dat werd goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, ligt thans bij de Minister die bevoegd is voor Economie

Prochaine

Session d'information sur le contrôle de qualité – le 14 juin 2010

Organisée sous la présidence du confrère Raynald VERMOESEN, membre du Conseil, cette session d'information qui se déroulera le 14 juin, de 12h00 à 14h30, portera principalement sur l'organisation d'un contrôle de qualité et s'adressera à la fois aux inspecteurs du contrôle de qualité et aux réviseurs d'entreprises. Cette session d'information aura pour but d'expliquer les différentes phases à parcourir lorsqu'un réviseur d'entreprises est soumis à un contrôle de qualité et permettra de démontrer que l'organisation d'un contrôle de qualité ne se limite pas au contrôle réalisé par l'inspecteur. Le délai de traitement du dossier, à savoir entre le contrôle réalisé par l'inspecteur et l'envoi de la lettre clôturant le contrôle de qualité, sera également évoqué.

Journée d'études – Nouvelle loi sur la limitation de la responsabilité civile et pénale de la personne morale – 30 septembre 2010

Cet événement, organisé en concertation avec les trois Instituts des professions économiques, sera placé sous la présidence de Me Pierre VAN OMMESLAGHE, professeur émérite à l'ULB. Nous aurons également l'honneur d'accueillir la Ministre des PME, des Indépendants, de l'Agriculture et de la Politique scientifique, madame Sabine LARUELLE.

Journée d'études – Marchés publics : comment choisir votre réviseur d'entreprises ? – 28 octobre 2010

Cette après-midi d'études, placée sous la présidence du confrère Eric MATHAY, membre du Conseil, sera consacrée aux « marchés publics et révisorat ». De nombreuses institutions, soumises à la législation sur les marchés publics de services, doivent en effet respecter la procédure d'appel d'offres pour la désignation d'un réviseur d'entreprises.

L'IRE présentera un modèle-type de cahier des charges pour l'attribution de mandats de commissaire ou autres missions aux réviseurs d'entreprises.

Cet événement s'adresse au monde politique, aux représentants de la fonction publique et des institutions soumises à la législation sur les marchés publics, ainsi qu'aux réviseurs d'entreprises intéressés par cette thématique.

Journée d'études – Normes internationales d'audit (ISA) – 15 novembre 2010

Cet événement, organisé sous la présidence du confrère Lieven ACKE, membre du Conseil, s'adressera aux réviseurs d'entreprises.

Le projet de norme relative à l'application des normes ISA en Belgique, qui a été approuvé par le Conseil supérieur belge des Professions économiques, est actuellement soumis à la signature du



ter ondertekening met het oog op de inwerkingtreding in België. De ISA's zullen in twee fases worden ingevoerd en de eerste fase zal betrekking hebben op de boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2012. Hun invoering zou echter kunnen worden vervroegd indien een Europese Verordening een verplichte toepassing vanaf een vroegere datum voorschrijft.

Op deze studiedag zullen de op de Belgische markt beschikbare auditsoftwares worden voorgesteld. Daarnaast zullen ook demonstraties worden gegeven met betrekking tot de controle van kleine en middelgrote entiteiten aan de hand van concrete gevallen.

Nieuws in het kort

België

De CFI publiceert een nieuwe toelichtingsnota voor de bedrijfsrevisoren met betrekking tot het verstrekken van informatie

In België werd de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme gewijzigd door de wet van 18 januari 2010. Deze wijziging was ingegeven door de noodzaak om de Europese richtlijn 2005/60/EG en de bijhorende uitvoeringsmaatregelen in Belgisch recht om te zetten. De nieuwe wettelijke bepalingen zijn op 5 februari 2010 in werking getreden. Bijgevolg worden de richtlijnen die de Cel voor Financiële Informatieverwerking (CFI) heeft gericht aan de bedrijfsrevisoren beoogd in artikel 3, 3° van de wet van 11 januari 1993 in haar Toelichtingsnota van 3 november 2005 opgeheven en vervangen door een nieuwe Toelichtingsnota van 8 maart 2010 (www.ctif-cfi.be, 8/3/2010).

Nieuwe richtlijnen van de CBFA inzake de opdracht van de erkende commissarissen bij de verzekerings- en herverzekeringsondernemingen

Circulaire 2010/06 van 9 februari 2010, gepubliceerd op de website van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen (CBFA), bevat nieuwe richtlijnen inzake de medewerkingsopdracht van de erkende commissarissen aan het prudentieel toezicht van de CBFA bij verzekerings- en herverzekeringsondernemingen. De richtlijnen zullen door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren worden vervolledigd met een beroepsnorm en gestandaardiseerde typeverklaringen. In afwachting van die nieuwe beroepsnorm bevatten de richtlijnen aanwijzingen over de wijze waarop de internationale audit- en *assurancenormen* kunnen worden gebruikt in het kader van de medewerkingsopdracht (www.cbfa.be, 9/2/2010).

Advies van de CBN over de interpretatie van de openbaarmakingsverplichting van transacties van enige betekenis met verbonden partijen buiten normale marktvoorwaarden

De Commissie voor boekhoudkundige normen (CBN) publiceerde op 28 januari 2010 een advies van 13 januari 2010 (2010/1) over de

Ministre belge de l'économie pour entrer en vigueur en Belgique. Les normes ISA seront introduites en deux phases et la première portera sur les exercices comptables clôturés à partir du 15 décembre 2012. Leur introduction pourrait toutefois être avancée si un règlement européen prévoit une application obligatoire à partir d'une date antérieure.

La journée d'études sera consacrée à la présentation des logiciels d'audit disponibles sur le marché belge. Des démonstrations seront réalisées sur la base de cas concrets de contrôle de petites et moyennes entités.

Actualités en bref

Belgique

La CTIF publie une nouvelle note d'information destinée aux réviseurs d'entreprises concernant la transmission d'informations

En Belgique, la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme a été modifiée par la loi du 18 janvier 2010, essentiellement afin de transposer en droit belge la troisième directive européenne en la matière (2005/60/CE) et sa directive de mise en œuvre. Les nouvelles dispositions légales sont entrées en vigueur le 5 février 2010. Par conséquent les instructions de la Cellule de traitement des informations financières (CTIF) destinées aux réviseurs d'entreprises visés à l'article 3, 3° de la loi du 11 janvier 1993 dans sa note d'information du 3 novembre 2005 sont remplacées par le contenu de la nouvelle note d'information du 8 mars 2010 (www.ctif-cfi.be, 8/3/2010).

Nouvelles instructions de la CBFA concernant la mission des commissaires agréés auprès des entreprises d'assurances et de réassurance

Le circulaire 2010/06 du 9 février 2010, publiée sur le site web de la Commission bancaire, financière et des assurances (CBFA), contient les nouvelles instructions concernant la mission de collaboration des commissaires agréés au contrôle prudentiel de la CBFA auprès des entreprises d'assurances et de réassurance. L'Institut des Réviseurs d'Entreprises complètera les instructions par une norme professionnelle belge et par des déclarations types standardisées. Dans l'attente de cette nouvelle norme professionnelle, les instructions donnent des indications sur la manière dont les normes internationales d'audit et d'*assurance* peuvent être utilisées dans le cadre de la mission de collaboration (www.cbfa.be, 9/2/2010).

Avis de la CNC sur l'interprétation de l'obligation de publication des transactions significatives avec des parties liées, effectuées en dehors des conditions du marché

La Commission des normes comptables (CNC) a publié le 28 janvier 2010 un avis du 13 janvier 2010 (2010/1) relatif à l'interprétation de



interpretatie van de openbaarmakingsverplichting van transacties van enige betekenis met verbonden partijen buiten normale marktvoorwaarden, zoals bepaald in het Koninklijk Besluit van 10 augustus 2009 (BS, 24/08/2009). Dit Koninklijk Besluit legt inderdaad aan een aantal specifieke categorieën van vennootschappen de verplichting op om in de toelichting bij hun jaarrekening bepaalde gegevens te vermelden betreffende betekenisvolle transacties tussen verbonden partijen buiten normale marktvoorwaarden. Deze bijkomende verplichtingen die in het Koninklijk Besluit aan bepaalde categorieën van ondernemingen worden opgelegd, kaderen in een aantal Europese maatregelen tot verbetering van de *corporate governance* (www.cnc-cbn.be, 28/1/2010).

Europa

Het Europees parlement stelt een wijziging van bepaalde boekhoudkundige regels voor

Zeer kleine ondernemingen kunnen worden vrijgesteld van de verplichting om een jaarrekening op te stellen, nadat de Europarlementsleden op 10 maart 2010 een wijziging van de Europese boekhoudkundige regels hebben goedgekeurd. Het zijn de EU-lidstaten echter, die de vrijstellingen zouden kunnen verlenen, afhankelijk van de impact die de richtlijn in hun land zou kunnen hebben. In ieder geval zouden de ondernemingen nog wel dossiers van hun zakelijke transacties en financiële situatie moeten bijhouden. In de wetgevende resolutie, die met 445 stemmen voor, 196 tegen en 21 onthoudingen werd goedgekeurd, vraagt het Parlement ook om een algemene herziening van de 4e en 7e richtlijn inzake het vennootschapsrecht in 2010 (persbericht Europees parlement, 10/3/2010).

G.H. Luxemburg: inwerkingtreding van de wet betreffende het auditberoep en het publiek toezicht

Het 'Mémorial-Journal Officiel du Grand-Duché de Luxembourg' van 19 februari 2010 publiceerde enerzijds de wet van 18 december 2009, die aan de Commission de Surveillance du Secteur Publique (CSSF) de opdracht van het publiek toezicht op het auditberoep toekent, en anderzijds drie verordeningen die bedoeld zijn als uitvoeringsmaatregelen van voornoemde wet. De wet, die op 23 februari 2010 in werking trad, is voornamelijk bedoeld als omzetting van richtlijn 2006/43/CE van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2007 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen. De wetsbepalingen inzake de organisatie van de audit vervangen deze van de opgeheven wet van 28 juni 1984.

De AFM wenst de oprichting van een Europese toezichthouder voor auditors

Steven Maijor, directeur van de Nederlandse toezichthouder Autoriteit Financiële Markten (AFM), bepleitte op 8 februari 2010 tijdens een conferentie van de Europese Commissie over de internationale ontwikkelingen in de accountants- en auditsector, de oprichting van een Europees toezichtsorgaan voor internationale accountantskantoren. Naast de drie Europese toezichthouders die nu worden ingesteld

l'obligation de publication des transactions significatives avec des parties liées, effectuées en dehors des conditions du marché, telle que prévue par l'arrêté royal du 10 août 2009 (MB, 24/08/2009). Cet arrêté royal impose en effet à certaines catégories de sociétés l'obligation de mentionner dans l'annexe des comptes annuels certaines données relatives aux transactions significatives, entre des parties liées, effectuées en dehors des conditions du marché. Ces obligations complémentaires imposées par l'arrêté royal à certaines catégories de sociétés, s'inscrivent dans le cadre d'un certain nombre de mesures européennes relatives à l'amélioration de la *corporate governance* (www.cnc-cbn.be, 28/1/2010).

Europe

Le Parlement européen propose de modifier certaines règles comptables

Les microsociétés pourraient être dispensées de l'obligation d'établir des comptes annuels grâce à une modification des règles comptables de l'UE approuvée par les députés, le 10 mars 2010. Toutefois, ces dérogations devront être accordées par les États membres de l'UE et les entreprises devront encore tenir des registres relatifs à leurs transactions commerciales et à leur situation financière. Dans sa résolution législative, approuvée par 445 voix pour, 196 contre et 21 abstentions, le Parlement européen appelle également à une révision générale, en 2010, des 4^{ème} et 7^{ème} directives sur le droit des sociétés (communiqué de presse du Parlement européen, 10/3/2010).

G.D. Luxembourg: entrée en vigueur de la loi relative à la profession de l'audit et la supervision publique

Le Mémorial-Journal Officiel du Grand-Duché de Luxembourg du 19 février 2010 publiait la loi du 18 décembre 2009, qui attribue à la Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF), la mission de supervision publique de la profession de l'audit, ainsi que trois règlements, qui sont des mesures d'exécution de la loi précitée. La loi, qui est entrée en vigueur le 23 février 2010, a principalement pour objet de transposer la directive 2006/43/CE du Parlement européen en du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés. Les dispositions de la loi en matière d'organisation de l'audit remplacent celles de la loi du 28 juin 1984, laquelle est abrogée.

L'AFM souhaite mettre en place une Autorité européenne de surveillance de l'audit

Steven MAIJOR, directeur de l'instance de contrôle de l'Autorité néerlandaise des marchés financiers (AFM, *Autoriteit Financiële Markten*), a fait valoir, lors de la conférence de la Commission européenne du 8 février 2010 sur les développements internationaux en matière de comptabilité et d'audit, la nécessité de mettre en place une autorité européenne de surveillance pour les cabinets d'audit internationaux. Il considère que, à l'instar des trois autorités européennes de surveillance qui seront mises en œuvre pour les banques, les assurances



voor banken, verzekeraars en de effectenhandel, moet er ook een 'Europese Audit Autoriteit' komen. Verder drong Maijoor ook aan op een snelle oplossing in de onevenwichten in de wetgeving op dit gebied tussen Europa en de VS (www.afm.nl, 8/2/2010).

Internationaal

De IFAC publiceert raadgevingen voor de toepassing van de ISA's in KMO's

Om auditors te helpen bij de toepassing van de ISA's heeft de staff van de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), in augustus 2009, reeds een document met vragen en antwoorden gepubliceerd, onder de titel "*Applying ISAs Proportionately with the Size and Complexity of an Entity*". In het verlengde hiervan heeft de *International Federation of Accountants* (IFAC), in februari 2010, het document "*Tips for cost-effective ISA application*" gepubliceerd dat bijkomende raadgevingen bevat om de auditors te helpen bij het toepassen van de ISA's in KMO's (www.ifac.org, 18/2/2010).

Meer actualiteit vindt U op onze website www.ibr-ire.be onder "Nieuws - Korte berichtgeving", hetzij op het publiek gedeelte, hetzij op het extranet voorbehouden aan de bedrijfsrevisoren.

et les valeurs mobilières, une « Autorité Européenne de l'Audit » s'impose. En outre, MAIJOOR a souligné la nécessité de remédier au plus vite aux différences législatives qui existent en la matière entre l'Europe et les Etats-Unis (www.afm.nl, 8/2/2010).

International

L'IFAC publie des conseils pour l'application des normes ISA dans les PME

Afin d'aider les auditeurs à appliquer les normes ISA, le staff de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) a déjà publié en août 2009 un document de questions et de réponses, intitulé "*Applying ISAs Proportionately with the Size and Complexity of an Entity*". Dans la même lignée, le staff de l'*International Federation of Accountants* (IFAC) a publié, en février 2010, le document "*Tips for cost-effective ISA application*", contenant des conseils additionnels afin d'aider les auditeurs à appliquer les normes ISA dans les PME (www.ifac.org, 18/2/2010).

Notre site web www.ibr-ire.be reprend plus d'actualités sous la rubrique « Nouveautés – En bref », soit dans la partie publique, soit sur l'extranet réservé aux réviseurs d'entreprises.