

Editoriaal / Editorial

Audithervorming ...: ja, maar met het oog op een grotere auditrelevantie!

Samen met onze Franse confraters van de *Compagnie nationale des commissaires aux comptes* en onze Nederlandse confraters van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants hebben wij op 10 februari 2012 een Europese studiedag georganiseerd rond het thema "De kwaliteit van de externe audit, een hefboom voor de Europese economie."

Verderop in dit nummer van *Tax, Audit & Accountancy* vindt u een eerste verslag van de activiteiten.

Voor degenen die de studiedag hebben bijgewoond, of die de reproductie van de uiteenzettingen ervan zullen lezen die weldra zullen verschijnen, is het indrukwekkend vast te stellen dat er een brede consensus bestaat tussen de verschillende sprekers. De 23 sprekers waren afkomstig uit zowel de academische kringen (12), als uit ons beroep (10), of nog uit de stakeholders en openbare overheden (9)¹.

Zonder het belang te verloochenen van de structurele bekommernissen die in het bijzonder werden geformuleerd door Europees commissaris BARNIER en zijn vertegenwoordigster Raluca PAINTER, werd een quasi-consensus bereikt over twee actiepunten: de noodzaak voor de auditor om beter te communiceren en het belang voor de gecontroleerde entiteiten om meer een beroep te doen op de vakbekwaamheid van hun bedrijfsrevisor.

Beter communiceren

De huidige vorm van het commissarisverslag bestemd voor een vennootschap of vereniging is zeker een prachtig voorbeeld van nauwkeurigheid, het resultaat van een jarenlange ervaring en rijpingsproces, zowel op internationaal vlak als in België.

Er dient evenwel te worden vastgesteld dat een groot aantal personen dergelijk commissarisverslag ervaren als zijnde doorspekt met te veel uitingen van voorzichtigheid en weinig begrijpelijke verklaringen.

Zelfs indien een indruk per definitie geen objectieve waarheid is, kunnen wij hier niet ongevoelig voor blijven. Daar wij ten dienste staan van de transparantie, moeten wij op ons eigen niveau de noodzakelijke inspanningen leveren opdat onze boodschap overkomt of beter overkomt.

Concreet houdt dit in dat wij dus – zoals wij dit reeds hebben gedaan tijdens de laatste algemene

Réformer l'audit ...: oui, pour en accroître la pertinence !

Ensemble avec nos collègues français de la *Compagnie nationale des commissaires aux comptes* et nos confrères néerlandais de la *Nederlandse beroepsorganisatie van accountants*, nous avons organisé le 10 février 2012 une journée d'études européenne sur le thème: « La qualité de l'audit externe, un levier pour l'économie européenne. ».

L'on trouvera plus loin dans ce numéro de *Tax, Audit & Accountancy* un premier compte-rendu des travaux.

Pour ceux qui ont assisté à la journée d'études ou qui en liront les actes qui seront bientôt publiés, on ne peut manquer d'être frappé par les larges convergences entre les différents intervenants. Et ceux-ci - ils étaient vingt-trois -, provenaient aussi bien des milieux académiques (12), que de notre profession (10) ou des parties prenantes et autorités publiques (9)².

Sans négliger l'importance des préoccupations structurelles exprimées spécialement par le commissaire européen BARNIER et sa représentante Raluca PAINTER, un quasi consensus s'est dégagé autour de deux points d'action : la nécessité pour l'auditeur de mieux communiquer, et l'intérêt pour les entités auditées de faire davantage appel aux compétences de leur réviseur d'entreprises.

Mieux communiquer

Le format actuel du rapport du commissaire de société ou d'association est certainement un petit bijou de précision, fruit de longues années d'expérience et de maturation, au niveau international comme en Belgique.

Force est cependant de constater que beaucoup le ressentent comme enrubbé de trop de précautions, et peu compréhensible.

Même si un sentiment n'est par définition pas une vérité objective, nous ne pouvons pas y rester insensibles. Parce que nous sommes au service de la transparence, nous devons à notre propre niveau déployer les efforts nécessaires pour que notre message passe, ou passe mieux.

Concrètement, nous insisterons donc, comme nous l'avons déjà fait lors de la dernière assemblée générale de l'*International federation of accountants* (IFAC), pour que la norme internationale d'audit ISA 700 soit

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

- 1 Wees gerust, de bedrijfsrevisoren kunnen nog tellen: 12 + 10 + 9 is niet gelijk aan 23 maar eenzelfde persoon cumuleert soms verschillende hoedanigheden!
- 2 Rassurez-vous – les réviseurs savent encore compter: 12 + 10 + 9 ne font pas 23, mais il arrive qu'une même personne cumule plusieurs qualités !

vergadering van de *International Federation of Accountants* (IFAC) – de nadruk zullen blijven leggen op het belang van een spoedige herziening van de internationale controlestandaard ISA 700 in het licht van de nieuwe verwachtingen van de stakeholders. En in de tussentijd zullen wij in België onderzoek verrichten naar een verslagvorm die directer is (waarom bijvoorbeeld niet beginnen met de verklaring?), voor zover die volkomen verenigbaar is met de tekst van ISA 700.

Maar de communicatie van de commissaris kan niet worden beperkt tot het jaarlijks commissarisverslag. Reeds nu voorziet de wetgeving meer bepaald in een grotere pedagogische taak ten opzichte van de ondernemingsraad en in veelvuldige interacties met het auditcomité van organisaties van openbaar belang. Zouden wij niet een stap verder moeten gaan door het instellen van een pedagogische rol ten opzichte van de algemene vergadering, door het verplicht invoeren in alle entiteiten van een aanbevelingsbrief gericht aan de leiding, of nog door het voorzien in een vergadering met de leiding op het einde van het auditproces?

Uitbreiding van ons werkerrein

Het was opvallend om op 10 februari zowel de academici als de stakeholders hun overtuiging te horen uitspreken dat de auditoren de bedrijven nog meer zouden kunnen ondersteunen in het kader van de delicate, actuele en fundamentele kwestie van risicobeheer. De ondergang van de ondernemingen en zelfs van de Staten in een geglobaliseerde economie houdt meer en meer verband met tekortkomingen op dit gebied.

Hierbij dient uiteraard rekening te worden gehouden met de respectieve verantwoordelijkheden van de leiding, het bestuursorgaan en de commissaris, en in het bijzonder met de onafhankelijkheidsvereisten van de commissaris. Hierbij zijn referentiekaders onmisbaar, zowel voor de bedrijfsleiders als voor de auditoren.

De ondernemingen hebben evenwel nood aan ondersteuning op het vlak van risicobeheer en de bedrijfsrevisoren beschikken over de nodige vakbekwaamheid die meer bepaald wordt gevoed door hun unieke ervaring in het licht van de veelzijdige economische omstandigheden.

Is er voor de bedrijfsrevisoren, zoals wordt voorgesteld, misschien geen rol van interpellant weggelegd met betrekking tot de problematiek van de interne beheersings- en risicobeheersystemen, althans voor wat betreft het feit dat deze systemen de interne en externe financiële informatie kunnen misvormen of, integendeel, de betrouwbaarheid ervan kunnen vergroten?

Dit is natuurlijk al ruimschoots het geval in bepaalde ondernemingen, maar zouden niet alle entiteiten – zelfs de kleine entiteiten en deze met een non-profitdoelstelling – meer een beroep mogen doen op de toegevoegde waarde van de tussenkomst van hun externe auditor?

réexaminée rapidement à la lumière des nouvelles attentes des parties prenantes. Et dans l'intervalle, nous étudierons en Belgique un format de rapport qui soit plus direct (pourquoi, par exemple, ne pas commencer par l'attestation?), tout en restant parfaitement compatible avec le texte de l'ISA 700.

Mais la communication du commissaire ne peut pas se limiter à son rapport annuel. Déjà maintenant, la législation prévoit notamment une intervention plus pédagogique à l'égard du conseil d'entreprise, et des interactions multiples avec le comité d'audit des entités d'intérêt public. Ne devrions-nous pas aller plus loin, en développant également une fonction pédagogique à l'égard de l'assemblée générale? En rendant obligatoire dans toutes les entités une lettre de recommandations à la direction, ou une réunion de fin d'audit avec elle?

Elargir le champ de nos interventions

Il était frappant, le 10 février, d'entendre à la fois les académiques et les parties prenantes exprimer leur conviction que les auditeurs pourraient davantage aider les entreprises dans la délicate, actuelle et cruciale question de la gestion des risques. Car l'effondrement des entreprises voire des Etats dans une économie mondialisée relève de plus en plus de lacunes dans ce domaine.

Bien sûr, cela doit se faire dans le respect des responsabilités respectives du management, de l'organe de gestion et du commissaire, et en particulier de l'indépendance de ce dernier. Bien sûr, il faut des cadres référentiels aussi bien pour les dirigeants que pour les auditeurs.

Mais le besoin existe dans le chef des entreprises, et les réviseurs d'entreprises disposent des compétences, nourries notamment par une expérience unique de la réalité multiforme de l'économie.

Ne devrions-nous donc pas, comme on nous le propose, jouer le rôle d'interpellateur sur la thématique des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, à tout le moins en ce qu'ils peuvent altérer ou au contraire fiabiliser l'information financière interne et externe?

C'est bien sûr déjà largement le cas dans certaines entreprises, mais toute entité, même de taille réduite ou à finalité non-marchande, ne mérite-t-elle pas de bénéficier de davantage de valeur ajoutée de la part de son contrôleur externe?

Deze rol van interpellant geldt ook voor andere kwesties zoals de relevantie van prospectieve informatie, de samenhang van strategische leidraden met de omgeving van de entiteit, de prestatie-indicatoren (KPI's), diverse niet-financiële informatie, enz.

Dankwoord

Uiteindelijk zouden de door de Europese Commissie gestarte debatten over ons beroep kunnen leiden tot het bijstellen van onze taak om zo de sociale markteconomie, haar actoren en het algemeen belang op een nuttiger wijze te kunnen dienen. In dit geval kunnen wij ons alleen maar verheugen over de interpellaties van de Europese overheden. En dit naar het voorbeeld van de ondernemingen, verenigingen en andere entiteiten, die er baat bij hebben om te worden geïnterpelleerd ... door hun bedrijfsrevisor!

Maar er dient nog een lange weg te worden afgelegd vooraleer wij de heer BARNIER kunnen bedanken.

Michel DE WOLF

Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Professor aan de UCL en de ULg

Et la question vaut aussi pour d'autres sujets, comme la pertinence d'informations prévisionnelles, la cohérence d'orientations stratégiques avec l'environnement de l'entité, les indices de performance, moult informations non financières, etc.

Merci

In fine, les débats initiés par la Commission européenne à propos de notre métier pourraient amener à recalibrer notre fonction, pour servir de manière plus utile encore l'économie sociale de marché, ses acteurs et l'intérêt général. Dans ce cas, nous n'aurons qu'à nous féliciter des interpellations reçues des autorités européennes. A l'instar des entreprises, des associations et des autres entités, qui gagnent à être interpellées ... par leur réviseur d'entreprises !

Mais la route est encore longue avant que nous ne puissions dire : merci, Monsieur BARNIER.

Michel DE WOLF

Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises
Professeur à l'UCL et à l'ULg

Rondetafel over de anti-witwasreglementering en de *compliance officer*: kan de audit-sector wat leren van de financiële sector met twintig jaar ervaring? | Table ronde sur la réglementation anti-blanchiment et le *compliance officer* : le secteur de l'audit peut-il bénéficier des vingt ans d'expérience du secteur financier ?

Op donderdag 15 december 2011 werd in de kantoren van het IBR een rondetafelgesprek georganiseerd over de anti-witwasreglementering en de *compliance officer* in België onder het voorzitterschap van Dirk SMETS, bedrijfsrevisor en IBR-Raadslid. Voor deze gelegenheid werden drie heren uitgenodigd die ieder, dankzij hun uiteenlopende ervaringen, op nuttige wijze bijdragen tot dit debat.

Een eerste deelnemer van deze rondetafel is de heer Thierry DUPONT, bedrijfsrevisor en IBR-Raadslid, die voor het Instituut al lang betrokken is in alle zaken die te maken hebben met anti-witwasreglementering, meer bepaald als voorzitter van de IBR-werkgroep "anti-witwassen" en als lid van de inter-institutenwerkgroep "anti-witwassen". Confrater Thierry DUPONT nam aan deze rondetafel ook deel in zijn hoedanigheid van voorzitter van het ICCI dat momenteel werk maakt van de praktische uitwerking van de antiwitwaswetgeving; Een tweede deelnemer is de heer Pascal MINNE, bestuurder van de Petercam-groep, die reporting partner is van de compliance-functie van de groep en die aldus binnen de beursvennootschap de link vormt tussen het auditcomité en de voorzitter van de raad van bestuur. Een laatste deelnemer is de heer Serge SACRÉ, bedrijfsjurist bij PricewaterhouseCoopers (PwC) in België die deel uitmaakt van het team "Office of the General Counsel" ("OGC"). Dit team fungeert als interne juridische adviseur voor alle entiteiten van PwC in België en adviseert hen bijgevolg over alle juridische aspecten van Anti Money Laundering ("AML").

Le 15 décembre dernier, une table ronde a été organisée dans les locaux de l'IRE sur la réglementation anti-blanchiment et le *compliance officer* en Belgique sous la présidence de Dirk SMETS, réviseur d'entreprises et membre du Conseil de l'IRE. A cette occasion, trois professionnels ont été invités et ont contribué de façon utile à ce débat grâce à leurs expériences diverses.

Un premier participant à cette table ronde est Monsieur Thierry DUPONT, réviseur d'entreprises et membre du conseil de l'IRE. Au sein de l'Institut, il participe depuis longtemps à toutes les matières qui concernent la réglementation anti-blanchiment, plus particulièrement comme président du groupe de travail « anti-blanchiment » de l'IRE ainsi que membre du groupe de travail inter-instituts « anti-blanchiment ». Le confrère Thierry DUPONT a également participé à cette table ronde en sa

qualité de président de l'ICCI, qui s'attèle actuellement à la mise en œuvre pratique de la législation anti-blanchiment. Un deuxième participant est Monsieur Pascal MINNE, administrateur du groupe Petercam ; Pascal MINNE est le reporting partner de la fonction compliance du groupe et fait donc au sein de la société de bourse le lien entre le comité d'audit et le président du conseil d'administration du groupe. Un dernier participant est Monsieur Serge SACRÉ, juriste d'entreprise auprès de PricewaterhouseCoopers (PwC) en Belgique; Serge SACRÉ fait partie de l'équipe « Office of the General Counsel » (« OGC »). Cette équipe agit en tant que conseiller juridique interne pour toutes les entités de PwC en Belgique et les conseille par conséquent sur tous les aspects juridiques de l'Anti Money Laundering (« AML »).

Dirk SMETS : J'aimerais commencer cette table ronde par demander aux participants d'expliquer leur rôle et leur implication/intérêts en matière de compliance.

Pascal MINNE : Je suis administrateur du groupe Petercam responsable de l'estate planning et de la fiscalité. Lorsque j'ai rejoint le groupe en 2000, je suis devenu le reporting partner de la fonction compliance qui était, à l'époque, relativement peu développée. Je n'ai donc jamais été *compliance officer*, mais j'étais chargé de faire le lien entre le comité d'audit et le président du conseil d'administration du groupe.

Thierry DUPONT : Je suis juriste de formation. J'ai toujours été dans le bain des réviseurs d'entreprises. Il s'agit du premier métier que j'ai choisi. Actuellement, je suis *managing partner* auprès du cabinet d'audit RSM. Au sein de l'Institut, je suis membre du Conseil et impliqué depuis plus de deux ans dans toutes les matières qui concernent de près ou de loin l'anti-blanchiment. Je suis notamment président du groupe de travail anti-blanchiment, ainsi que membre du groupe de travail inter-instituts « anti-blanchiment » qui a rédigé la norme et la circulaire anti-blanchiment. *Last but not least*, je suis le président de la Fondation privée ICCI dont l'objet est de fournir une information objective et scientifique sous sa propre responsabilité au sujet de problèmes relatifs au révisoriat d'entreprises.

Serge SACRÉ: Ik ben bedrijfsjurist bij PricewaterhouseCoopers (PwC) in België. Binnen PwC maak ik deel uit van het team "Office of the General Counsel" ("OGC"). Wij fungeren als interne juridische adviseurs voor alle entiteiten van PwC in België en als dusdanig adviseren wij hen over alle juridische zaken die AML aangaan, meer bepaald de wetgeving en de identificatie op punctuele tijdstippen. Bijgevolg maken wij niet zozeer deel uit van het *compliance* team, waarbij de *compliance officers* telkens zetelen binnen de risicomanagement-afdelingen van PwC belastingconsulenten en PwC bedrijfsrevisoren. Logischerwijs is het wel zo dat wij met elkaar communiceren en dat de *compliance officers* naar ons terugkoppelen, teneinde juridische adviezen te bekomen waarop zij zich dan baseren bij het nemen van hun beslissingen. Consistentie is daarbij van cruciaal belang.

Dirk SMETS: *Le secteur financier a déjà quelque 20 ans d'expérience avec la fonction de compliance bancaire et plus particulièrement avec les dispositions en matière d'anti-blanchiment. Monsieur MINNE, quels sont les évolutions les plus marquantes sur ces deux décennies ?*

Pascal MINNE: Het concept van « *compliance officer* » bestond reeds twintig jaar geleden, maar onder een meer abstracte vorm. Het is maar sinds de laatste tien jaar dat dit concept een aanzienlijke ontwikkeling heeft ondergaan. Daarna werd de rol van de *compliance officer* veel nauwkeuriger omschreven. De *compliance officer* kreeg meer bevoegdheden en meer verantwoordelijkheden, met name in de financiële instellingen. Het onafhankelijkheidskader werd eveneens beter omschreven opdat de *compliance officer* zijn uitgebreide activiteiten zou kunnen uitoefenen.

Deze evolutie is nog niet ten einde aangezien de onafhankelijkheid en het gezag van de *compliance officer* verder versterkt zullen worden met de erkenningsprocedure en de opleidingen voorzien in het kader van het ontwerp van koninklijk besluit waarop wij later nog zullen terugkomen.

Deze ontwikkeling van de functie van *compliance officer* in de financiële instellingen is in het bijzonder beïnvloed geweest door een aantal externe gebeurtenissen.

In de eerste plaats heeft de invoering van de Europese beleggingsrichtlijn MiFID (*Markets in Financial Instruments Directive*) sterk bijgedragen tot een grotere onafhankelijkheid van de *compliance officer* ten aanzien van de beheerders van financiële instellingen, meer bepaald met het oog op het waarborgen van het correcte nazicht van de naleving van de MiFID-bepalingen door deze instellingen.

Vervolgens heeft de rol van de *compliance officer* ook een evolutie gekend op fiscaal vlak naar aanleiding van het door het Hof van Cassatie op 22 oktober 2003 uitgesproken arrest over het begrip "vermogensrechtelijke voordelen", dat wordt gelijkgesteld aan de ernstige en georganiseerde

fiscale fraude" en dus kan vallen onder het toepassingsgebied van artikel 505 van het Strafwetboek. Vóór dit arrest heerste er een grote verdeeldheid in de rechtspraak; het Hof van Cassatie heeft derhalve een einde gemaakt aan deze verdeeldheid door te oordelen dat de repatriëring van vreemd vermogen kan worden onderworpen aan de anti-witwaswetgeving terwijl er hieromtrent voorheen twijfel bestond.

Ten slotte heeft het koninklijk besluit van 3 juni 2007 een aantal indicatoren van ernstige en georganiseerde fiscale fraude ingevoerd. Op grond van dit koninklijk besluit werd aan de *compliance officer* ook de opdracht toegekend om witwasverrichtingen, op basis van de in dit koninklijk besluit opgesomde indicatoren, te melden aan de CFI.

Dirk SMETS: *Les confrères ont été « gâtés » avec de nombreux textes réglementaires tels que la loi de janvier 2010, la norme de février 2011 et la circulaire de juin 2011. Lors des rencontres régionales, nos confrères ont fait comprendre qu'ils aimeraient disposer de règles de conduite pratiques et de documents modèles. L'ICCI a lancé un chantier dans ce domaine. A quoi les confrères peuvent-ils s'attendre ?*

Thierry DUPONT: Il convient de préciser au préalable que plusieurs documents de travail ont déjà été joints en annexe à la circulaire (fiches d'identification, tableau relatif au degré de risque de blanchiment du client et trois arbres de décision pour déterminer la procédure aboutissant à l'acceptation d'un client).

Le groupe inter-instituts travaille sur des check-lists et des formulaires en appui des annexes à la circulaire, ainsi que sur un certain nombre de procédures en matière notamment d'identification des clients, d'embauche et de formation du personnel, de traitement des opérations inhabituelles détectées, etc.

Le groupe travaille également sur un modèle de politique générale d'acceptation de client, qui permettra à tous les cabinets de révision de mieux définir quels sont les clients qu'ils peuvent accepter. Ce document sera d'une grande importance pour les cabinets de révision et est une conséquence immédiate de la législation récemment adaptée en matière de lutte contre le blanchiment.

Ces documents seront très prochainement mis à disposition des réviseurs d'entreprises sur le site internet de l'ICCI.

Pascal MINNE: *Quid des autres professions non financières ? Ont-elles également été bombardées par des textes légaux ?*

Thierry DUPONT: En ce qui concerne les réviseurs d'entreprises, la loi anti-blanchiment leur est applicable depuis 1998.

Le réviseur d'entreprises devait alors faire une déclaration à la CTIF uniquement en cas de soupçon



Dirk SMETS



Pascal MINNE



Serge SACRÉ



Thierry DUPONT

Pascal MINNE :
Dans le secteur bancaire, le compliance officer n'a généralement aucun contact avec les clients et cela est très bien par rapport à son indépendance.

renforcé de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme. C'est depuis les modifications apportées en 2004 que le réviseur d'entreprises est tenu de faire une déclaration dès lors qu'il a un simple soupçon.

Depuis 2010, de nouvelles obligations visent les réviseurs et les autres personnes rentrant dans le champ d'application de la loi (désignation d'un *compliance officer*, instauration de procédures internes telles que la politique générale d'acceptation).

Ces dispositions s'appliquent non seulement aux professionnels du chiffre, mais également aux notaires, aux avocats et aux huissiers.

Pascal MINNE: Meer concreet luidt mijn vraag of andere beroepen zich nu afvragen of ze een compliance officer moeten aanstellen?

Thierry DUPONT: Ik heb nog niet de gelegenheid gehad om de (onlangs verschenen) reglementen van de notarissen en van de advocaten te analyseren. Dit neemt niet weg dat de anti-witwaswetgeving, zoals gepreciseerd door de CFI, alle beroepen verplicht die binnen haar toepassingsgebied vallen om een criterium van "omvang" te bepalen vanaf wanneer een *compliance officer* aangeduid moet worden. Elk beroep die door voornoemde wet gevisieerd wordt dient zelf de criteria te bepalen betreffende de omvang van een structuur op grond waarvan de aanwijzing van een *compliance officer* verplicht wordt.

Dirk SMETS: Het algemeen gevoel is wel dat het beroep van bedrijfsrevisor op het vlak van de aanduiding van een *compliance officer* voorloopt op vele andere beroepen die gevisieerd worden in de anti-witwaswetgeving.

Dirk SMETS: Hoe zien jullie de concrete invulling van de functie van compliance officer binnen een bedrijfsrevisorenkantoor?

Is hij de persoon die alles bekijkt rond de anti-witwaswetgeving of gaat zijn rol verder en is hij eerder een conformiteitscontroleur die verifieert of alles binnen het bedrijfsrevisorenkantoor conform is aan de regels en de reglementen, niet enkel deze van de anti-witwaswetgeving?

Serge SACRÉ: Tot op heden is er eigenlijk nog geen exacte rolbeschrijving van wat de *compliance officer* binnen het bedrijfsrevisorenkantoor precies moet doen. Bij PwC is de *compliance officer* de persoon die zich toelegt op alle aspecten van de anti-witwaswetgeving. Het is evident, in de gereguleerde wereld waarin wij opereren, dat er evenwel een team is die de conformiteit met de andere regels nagaat, zoals onder andere het *independence team*.

Binnen ons kantoor hebben wij dus beslist om de functie van AML *compliance officer* een apart hoofdstuk toe te kennen binnen dit hele gebeuren. Hij heeft een duidelijk afgebakende functiebeschrijving, maar heeft tevens een rol in het hele risicomangement-gebeuren binnen PwC in België, waar bijvoorbeeld tevens de *client acceptability*

screening gebeurt. Het AML-gebeuren vormt hierin een bijkomende wettelijke laag die nu dwingend is geworden, terwijl dit vroeger eerder deels kaderde binnen de *internal policy* van het kantoor.

Dirk SMETS : Faut-il étendre le rôle du compliance officer à d'autres activités ?

Thierry DUPONT : C'est une bonne idée que d'attribuer au *compliance officer* d'autres fonctions. Il pourra à cet égard être également chargé de vérifier le respect par les membres du cabinet des nombreuses règles qui s'appliquent à leur profession. A ce sujet, il est à noter que la loi prévoit que le *compliance officer* doit lui-même participer à l'élaboration des procédures internes au cabinet de lutte contre le blanchiment, et ce même si cela peut lui paraître inhabituel puisqu'il se trouvera dès lors dans une situation d'« auto-révision » – il sera en quelque sorte juge et partie.

Pascal MINNE : A ce sujet, j'aimerais poser une série de questions afin de contribuer à la clarification du statut du compliance officer dans le secteur de l'audit.

La chose sur laquelle les régulateurs financiers insistent beaucoup est l'indépendance du compliance officer bancaire. Qu'en est-il de la situation de l'indépendance du compliance officer au sein de la profession de réviseur d'entreprises ?

Thierry DUPONT : La loi anti-blanchiment ne précise rien de particulier en matière d'indépendance du *compliance officer*. Dans la norme, il est cependant requis que le *compliance officer* soit nommé au plus haut niveau de la hiérarchie de la structure révisoriale, notamment afin que son indépendance soit garantie.

Cette indépendance, qui se situe en réalité à un double niveau, est nécessaire. Imaginez en effet un réviseur d'entreprises qui constate une opération inhabituelle chez son client, pouvant présenter des risques de blanchiment. Il sera naturellement tenté de préserver la qualité de sa relation avec le client, et pourra dans ce cadre être amené à minimiser certaines caractéristiques de l'opération. Le second regard qu'appliquera le *compliance officer* sur cette opération sera plus indépendant par rapport au client, moins influencé par la proximité avec celui-ci que génère inévitablement l'exercice de la mission. Le *compliance officer* ne devra pas non plus être susceptible d'être influencé par le réviseur d'entreprises, et c'est la raison pour laquelle il devra être nommé au plus haut niveau de la hiérarchie.

Dirk SMETS : Etant donné que le *compliance officer* d'un cabinet de révision peut être un réviseur d'entreprises actif, il serait peut-être souhaitable qu'un *compliance officer* suppléant soit également nommé pour renforcer l'indépendance du *compliance officer* dans l'hypothèse où le client qui fait l'objet d'un soupçon est un client de ce *compliance officer*.

Thierry DUPONT : La circulaire suggère également une telle désignation. Dans le même ordre d'idées,

je ne pense pas que le *compliance officer* doive s'impliquer dans l'acceptation de clients. Il doit se limiter à veiller à l'élaboration de procédures d'acceptation de clients et à la bonne application de celles-ci, mais non intervenir directement dans le processus d'acceptation d'un client.

Pascal MINNE : Dans le secteur bancaire, le *compliance officer* n'a généralement aucun contact avec les clients et cela est très bien par rapport à son indépendance.

Dirk SMETS : Welke maatregelen dienen in dit kader te worden getroffen wanneer een bedrijfsrevisor een intern verslag opstelt over een cliënt waarvoor hij een vermoeden heeft en de *compliance officer* weigert om aangifte te doen bij de CFI ondanks het aandringen van deze bedrijfsrevisor?

Thierry DUPONT : En vertu de la loi, seul le *compliance officer* est en principe compétent pour faire les déclarations à la CTIF.

Dirk SMETS : Dans une telle hypothèse, le *compliance officer* devra absolument justifier sa décision.

Thierry DUPONT : Dans la pratique, c'est plutôt la situation inverse qui se présente et c'est le réviseur d'entreprises qui a rédigé un rapport interne qui demandera au *compliance officer* de bien réfléchir avant de procéder à une déclaration.

Serge SACRÉ : Une bonne concertation permet de solutionner ce genre de problèmes auxquels un *compliance officer* peut être confronté.

Thierry DUPONT : Quoiqu'il en soit, il est fortement recommandé de bien documenter les décisions prises, pour que le *compliance officer* puisse ensuite justifier l'adoption de telle ou telle décision, et ce en gardant en mémoire que la possibilité existe que des poursuites pénales à titre de complice ou co-auteur d'une infraction soient engagées contre un réviseur ou un cabinet qui n'aurait pas informé la CTIF d'une opération dont ils ont eu à connaître et qui était de nature à susciter un soupçon de blanchiment. Le *compliance officer* doit toujours être en mesure de pouvoir expliquer que s'il a estimé ne pas devoir faire une notification à la CTIF, c'était pour des raisons tout à fait acceptables.

Pascal MINNE : *Un réviseur d'entreprises se rend compte qu'il a un client douteux. Quand et comment informer le compliance officer ?*

Thierry DUPONT : De regeling ingesteld door de wetgever is heel duidelijk: vanaf wanneer de bedrijfsrevisor of een lid van zijn team aarzelt over het regelmatig karakter van één of meer verrichtingen van een klant, is hij gehouden om een intern verslag op te stellen overeenkomstig artikel 14 van de anti-witwaswet.

Dit intern verslag dient te worden meegedeeld aan de *compliance officer* die bijkomend onderzoek zal verrichten en op onafhankelijke wijze zal beslissen over de CFI-melding.

Pascal MINNE : *Le compliance officer d'un cabinet de révision a-t-il une responsabilité spéciale comme celle du compliance officer d'un établissement bancaire ?*

Thierry DUPONT : La responsabilité est la responsabilité classique du mandataire. Ceci étant, si le *compliance officer* a la qualité de réviseur d'entreprises, il est tenu de respecter les normes professionnelles, avec une responsabilité disciplinaire en cas de non-respect de ces normes.

Pascal MINNE : *Le compliance officer d'un cabinet de révision est-il soumis à l'autorité d'un organe de supervision tel que la FSMA pour le compliance officer d'un établissement bancaire ?*

Thierry DUPONT : La loi fait obligation aux autorités de contrôle (parmi lesquelles l'Institut des Réviseurs d'Entreprises) de surveiller la bonne application de la loi (en ce compris les dispositions légales relatives à la lutte contre le blanchiment).

Au sein de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, il est prévu que les contrôles de qualité périodiques portent également sur l'application des dispositions légales relatives à la lutte contre le blanchiment. La Commission de contrôle de qualité peut en outre se faire remettre la rapport annuel que le *compliance officer* est, en application de la norme anti-blanchiment, tenu de rédiger quant à l'exercice de sa fonction.

Pascal MINNE : *Les compliance officers des cabinets de révision se réunissent-ils ?*

Thierry DUPONT : Il n'existe pas encore d'organisation particulière en la matière. Ceci étant, la demande existe et il est possible que la Belgique suive le Luxembourg en la matière, où une association des *compliance officers* existe.

Serge SACRÉ : Het is van zeer groot belang om overleg te laten plaatsvinden tussen de *compliance officers* over de verschillende sectoren heen, en meer bepaald tussen de financiële sector en de auditsector. Dikwijls hebben zij te maken met dezelfde soort transacties die problematisch kunnen zijn en zo kan, via interprofessioneel overleg en workshops, ongetwijfeld een meerwaarde gecreëerd worden.

Dirk SMETS : *Monsieur DUPONT, en votre qualité de vice-président du Comité Belge de concertation des réviseurs d'entreprises (« CBCR »), croyez-vous que les cabinets de moyenne et de petite taille ont un retard à rattraper par rapport à leurs confrères de grands cabinets ?*

Thierry DUPONT : Il n'y a pas de retard à proprement parler. Les petits cabinets ne sont pas tenus de nommer un *compliance officer*. Seules les structures qui comprennent au moins 10 professionnels (réviseurs d'entreprises, experts-comptables, fiscalistes IPCF, etc.) sont tenues d'en nommer un *compliance officer*.

Thierry DUPONT :
La Commission de contrôle de qualité peut en outre se faire remettre la rapport annuel que le compliance officer est, en application de la norme anti-blanchiment, tenu de rédiger quant à l'exercice de sa fonction.

Serge SACRÉ:
Voor zover ik weet werd er tot op heden nog geen enkel software-programma ontwikkeld specifiek voor bedrijfs-revisorenkantoren dat risico's kan identificeren, beheren en daarenboven transacties kan ontdekken die problematisch kunnen zijn.

La plupart des membres du CBCR ne sont donc pas concernés par l'obligation de désigner un *compliance officer*. Il convient toutefois de souligner que tous les cabinets – même ceux de taille réduite – ont intérêt à nommer un responsable de l'application de la loi anti-blanchiment, d'une part parce que dans ce cas, une seule personne au sein du cabinet sera tenue d'avoir une connaissance approfondie de cette matière encore peu maîtrisée au sein de la profession et d'autre part, parce que le *compliance officer* n'est en principe pas en contact avec le client concerné, ce qui est de nature à favoriser l'indépendance de son examen des opérations atypiques ou inhabituelles qui lui sont soumises par les autres membres du cabinet. En outre, il sera le promoteur d'une application uniforme de la loi au sein du cabinet.

Il faut rappeler que la prise en considération de la possibilité qu'une déclaration pourrait ne pas avoir été faite alors qu'elle aurait dû l'être a amené certains membres du parquet à préciser qu'ils n'hésiteraient pas à faire usage de la notion de complicité ou de la qualité de co-auteur pour obtenir une condamnation pénale d'un réviseur d'entreprises qui aurait dû notifier une opération et qui ne l'a pas fait.

Dirk SMETS : En quoi l'outil informatique peut être utile au compliance officer dans son rôle de contrôle et de surveillance ?

Pascal MINNE : L'outil informatique est essentiel pour effectuer différentes vérifications (investissements du personnel, conflits d'intérêt, suivi des opérations, etc.).

La loi oblige les institutions financières à mettre sur pied un outil informatique suffisamment performant pour effectuer les missions du *compliance officer*.

Serge SACRÉ: Dit is een probleem – de markt van de softwareleveranciers lijkt zich enkel te focussen op de AML-functie binnen de financiële sector. Voor zover ik weet werd er tot op heden nog geen enkel softwareprogramma ontwikkeld specifiek voor bedrijfsrevisorenkantoren dat risico's kan identificeren, beheren en daarenboven transacties kan ontdekken die problematisch kunnen zijn. Bijgevolg dienen bedrijfsrevisoren voor de AML-functie vaak terug te vallen op software die is aangepast aan deze functie binnen de financiële sector. Het zou nochtans nuttig zijn moest dit wel bestaan.

Dirk SMETS : Le gouvernement est sur le point de sortir un arrêté royal formalisant encore plus la fonction de compliance dans le secteur financier. Monsieur MINNE, pourriez-vous expliquer en quelques mots les principales caractéristiques de ces nouvelles dispositions ?

Pascal MINNE : Je dispose d'un projet d'arrêté royal qui vise à agréer les *compliance officers* dans le secteur bancaire. Dans le Rapport au Roi de ce projet, il est mentionné qu'une telle agrégation vise

à assurer une fonction indépendante et adéquate. Ce projet vise également à garantir une formation permanente du *compliance officer* agréé et de ses collaborateurs. L'agrégation est délivrée par la FSMA à la suite d'une procédure qui inclut un examen d'aptitude dont le contenu a été agréé auprès de la FSMA.

Ce projet précise en outre qu'il faut un diplôme universitaire, une expérience pertinente, une formation permanente et une honorabilité professionnelle.

Ce projet d'arrêté royal date du mois de juin 2011 et devrait être adopté en 2012.

Dirk SMETS: De FSMA heeft altijd het principe gehuldigd dat de compliance officer deel moet uitmaken van de structuur van de financiële instelling. Er gaan evenwel stemmen op om dienaangaande wat toleranter te zijn en zelfs de externalisering (uitbesteding) van de compliance functie toe te staan voor kleinere financiële instellingen.

Mijnheer MINNE, is dit denkbaar?

Pascal MINNE : Een omzendbrief zal aan de financiële instellingen de mogelijkheid bieden om te externaliseren indien deze instelling de voltijdse tewerkstelling van een *compliance officer* niet kan rechtvaardigen. Het gaat hier om de "minst slechte oplossing", met andere woorden is een externalisering beter dan niets, zelfs al dient er in een dergelijk geval een bepaalde bestendigheid van deze externalisering te worden gewaarborgd. Een kwaliteitsvol informaticamiddel zou het mogelijk moeten maken voor de externe *compliance officer* om de ontwikkeling van de dossiers dagelijks op te volgen.

Dirk SMETS : La FSMA semble reconnaître que dans des plus petits établissements, certaines personnes ont le titre de compliance officer alors qu'elles ne sont pas nécessairement adéquates pour porter un tel titre ?

Pascal MINNE : C'est exact. Ceci étant, je tiens à préciser que le projet d'arrêté ne protège pas le titre de *compliance officer*. Par conséquent, il y aura les *compliance officers* agréés par la FSMA et les *compliance officers* non-agrégés. Enfin, il faut préciser que le projet d'arrêté royal vise tous les *compliance officers* et pas seulement ceux qui veillent à la bonne application des dispositions anti-blanchiment.

Dirk SMETS: Mijnheer SACRÉ, is hierin een rol weggelegd voor bedrijfsrevisorenkantoren?

SERGE SACRÉ: Het kan inderdaad nuttig zijn om deze functie te externaliseren, want zo krijgen kleinere structuren toegang tot expertise en ervaring. De bedrijfsrevisoren zouden hier, theoretisch gezien, kunnen aan meedoen, maar veel zal natuurlijk afhangen van wat "outsourcen" in deze context juist wilt zeggen en wat dit aspect precies zal inhouden. Wilt *outsourcen* hier zeggen dat men driemaal per

week aanwezig dient te zijn of kan men de functie van *compliance officer* van op afstand uitoefenen? Daarenboven zijn er een heel aantal onafhankelijkheidsregels die de bedrijfsrevisor dient na te leven, wat ongetwijfeld een beperking zal inhouden voor bepaalde potentiële klanten om voor deze functie een bedrijfsrevisor aan te stellen.

Dirk SMETS : Compliance officer : juriste ou économiste ?

Thierry DUPONT : Un *compliance officer* doit avoir une très bonne connaissance de la législation et réglementation en matière de lutte contre le blanchiment. Une formation juridique sera donc un atout dans l'exercice de cette fonction.

Serge SACRÉ : Ik denk eerder dat een *compliance officer* zowel juridisch als economisch onderlegt dient te zijn, want, naast het beheersen van deze juridische aspecten, dient de *compliance officer* tevens voeling te hebben met interne audit en risicobeheer.

Dirk SMETS : Confrater DUPONT, als voorzitter van de ICCI krijgt U het laatste woord. Als een compliance officer met een specifieke casus zit waarvoor hij niet meteen een oplossing heeft, kan hij daarvoor aankloppen bij het ICCI?

Thierry DUPONT : Le *helpdesk* de l'ICCI a pour mission d'apporter des réponses aux questions des réviseurs d'entreprises, en ce compris les questions relatives à la lutte contre le blanchiment. Il faut toutefois préciser que l'ICCI ne se prononcera pas sur des cas spécifiques ou litigieux.

Les avis les plus pertinents sont toujours publiés sur le site web de la Fondation ICCI (par rubrique) et par ailleurs, le Conseil d'administration de la Fondation ICCI vient de décider de créer une page spéciale sur son site web à propos de la lutte contre le blanchiment. Les textes légaux et normatifs ainsi que les formulaires et les avis rendus en la matière seront tous disponibles sur cette page spéciale de l'ICCI.

Dirk SMETS : Ik dank alle deelnemers voor hun boeiende bijdrage. We mogen dus besluiten dat het Instituut van de Bedrijfsrevisoren dient mee te werken aan de oprichting van een multisectoriële vereniging van *compliance officers* in België, in samenspraak met andere vrije beroepen en beroepen die al langer betrokken zijn bij deze problematiek (financiële instellingen en verzekeringsmaatschappijen). Deze vereniging zou eveneens workshops en interprofessioneel overleg kunnen organiseren omtrent de ontwikkelingen van de functie van *compliance officer* en de strijd tegen het witwassen van geld.

Dirk SMETS :
We mogen dus besluiten dat het Instituut van de Bedrijfsrevisoren dient mee te werken aan de oprichting van een multisectoriële vereniging van compliance officers in België.



Le contrôle interne dans le secteur public bruxellois



Raymond Ghysels
Expert-comptable
Membre de Centre de
recherche de comptabilité
et contrôle de gestion de
la Solvay Brussels School of
Economics & Management de
l'Université libre de Bruxelles

Introduction

L'objet de cet article est d'étudier sommairement les progrès réalisés par l'entité et les communes de la Région de Bruxelles-Capitale dans l'implantation de leurs processus de contrôle interne¹. Seront donc examinés les principales dispositions ordonnancielles et réglementaires adoptées récemment, de même que les enjeux et les défis rencontrés dans la mise en œuvre de ces processus.

Sources de contrôle interne

Les référentiels de contrôle interne trouvent, essentiellement, leurs sources dans les textes suivants (les deux premiers textes cités se référant indirectement au modèle COSO 2) :

1. le premier est le Titre V, intitulé « le système de contrôle », de l'ordonnance organique du 23 février 2006 portant des dispositions applicables au budget, à la comptabilité et au contrôle applicable *aux services du gouvernement* de l'entité que forme la Région de Bruxelles-Capitale² ;
2. le deuxième est le Titre VIbis, intitulé « système de contrôle interne », de la nouvelle loi communale applicable *aux 19 communes* de la Région de Bruxelles-Capitale³ ; et
3. la loi du 16 mai 2003 fixant les dispositions générales applicables aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des communautés et des régions ; et
4. la loi du 22 mai 2003 modifiant la loi du 29 octobre 1846 relative à l'organisation de la Cour des comptes.

Le système de contrôle selon l'ordonnance organique bruxelloise

Le système de contrôle se compose comme suit, selon cette ordonnance bruxelloise :

1. des processus de contrôle interne, complétés par :
 - a. un contrôle des engagements et des liquidations ;
 - b. un contrôle comptable ; et
 - c. un contrôle de bonne gestion financière ;
2. un contrôle de gestion, basé sur :
 - a. des tableaux de bord ; et
 - b. la comptabilité analytique⁴ ;
3. une direction de l'audit interne, chargée :
 - a. de mettre en place un système de maîtrise des opérations pour atteindre ses objectifs ;
 - b. d'apporter ses conseils pour renforcer leur efficacité ; et
 - c. de créer de la valeur ajoutée.

Ce système de contrôle est également complété, au niveau de la Région, par un contrôle administratif et budgétaire pour ce qui la concerne. Elle dispose à cette fin d'inspecteurs des finances, qui sont placés sous son autorité. Les inspecteurs des finances rendent leurs avis en toute indépendance et ne communiquent ceux-ci qu'à l'Exécutif auprès duquel ils sont accrédités.

L'ordonnance définit le contrôle interne (métier) comme « *un processus destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :*

- 1° *la conformité à la législation et aux règlements en vigueur ;*
- 2° *la réalisation et l'optimisation des opérations ;*
- 3° *la fiabilité des informations financières : que les opérations soient légales, régulières et justifiées et que le patrimoine soit correctement protégé »⁵.*

1 L'article ne traite donc nullement des questions de contrôle interne au niveau fédéral (cf. les trois arrêtés royaux du 17 août 2007 relatifs a) aux activités d'audit interne dans certains services du pouvoir exécutif fédéral, b) au système de contrôle interne dans certains services du pouvoir exécutif fédéral et c) portant création du Comité d'audit de l'Administration fédérale). Il n'en demeure pas moins que ces trois textes sont extrêmement voisins de ceux commentés ici et constituent une sorte de référentiel collatéral pertinent. Au niveau fédéral, on lira avec intérêt l'article de Jean-Marie MOTTOLI, Conseiller général des Finances,

intitulé « Le développement du contrôle interne et des activités d'audit interne dans l'administration fédérale » publié au Bulletin de Documentation du SPF Finances, 70^e année, n° 3, 3^eme trim. 2010, pages 5 à 32.

2 Les services visés sont ceux repris sous le code sectoriel 13.12, rubrique « administrations d'Etats fédérés », du SEC95 (cf. Règlement (CE) n° 2223/96 du Conseil du 25 juin 1996). Plusieurs arrêtés ont été pris par le gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, dont celui du 11 avril 2003 relatif à l'organisation de l'audit interne au Ministère de la Région de Bruxelles-Capitale ; et celui du 18 octobre 2007 portant sur le contrôle interne et notamment sur le contrôle interne métier, le contrôle comptable et le contrôle de la bonne gestion financière.

3 Art. 263*undecies* à *terdecies*, insérés par l'ordonnance du 5 mars 2009 modifiant la nouvelle loi communale, de l'arrêté royal du 24 juin 1988 portant codification de la loi communale sous l'intitulé nouvelle loi communale, ratifié

par la loi du 26 mai 1989. La loi spéciale du 13 juillet 2001 donne, en effet, aux régions « le pouvoir de régler la composition, l'organisation, la compétence et le fonctionnement des institutions communales », cf. *Doc. Parl.*, Région de Bruxelles-Capitale, A-512/2 – 2008/2009, 29 janvier 2009, rapport fait au nom de la commission des Affaires intérieures, chargée des Pouvoirs locaux et des Compétences d'agglomération, p. 3.

4 Cf. arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 15 juin 2006 portant sur les composantes analytiques de la comptabilité générale.

5 Ordonnance organique précitée, art. 72, al. 2.

6 Le COSO 1 propose un cadre de référence pour la gestion du contrôle interne.

7 Le COSO 2 propose un cadre de référence pour la gestion des risques de l'entreprise (*Enterprise Risk Management Framework*). Le COSO 2 inclut évidemment les éléments du COSO 1.

Trois lacunes semblent devoir être constatées dans cette définition. D'abord, cette définition, s'inspirant davantage du COSO 1⁶ que du COSO 2⁷, ignore le quatrième objectif à son célèbre cube, à savoir la stratégie. Ensuite, le COSO 2 s'inscrit clairement dans une optique de gestion des risques qui ne semble pas assez mise en évidence dans l'ordonnance⁸. Enfin, la fiabilité des informations ne se limite pas seulement au domaine de la finance, mais vise tous les domaines. Voyons ce qu'il en est et dans quelle mesure ces éléments (absents) pourraient être de nature à améliorer cette définition.

L'IFACI définit la stratégie comme un ensemble de « choix opérés par la direction d'une entité en vue de créer de la valeur ajoutée pour les parties prenantes de l'organisation »⁹. « Le management des risques est (...) pris en compte dans l'élaboration de la stratégie, ainsi que dans toutes les activités de l'organisation »¹⁰. Ce qui devient en fait le premier des objectifs représente ce que l'organisation veut accomplir dans l'intérêt de toutes les parties prenantes et la stratégie se comprend alors comme l'ensemble des méthodes utilisées par l'organisation pour atteindre les buts qu'elle s'assigne. Dans le secteur public, ce pourrait être, par exemple, démultiplier les services en vue de résoudre les besoins non satisfaits d'une population et optimiser l'indice de satisfaction des citoyens quant à l'usage qui est fait de leurs contributions.

D'aucuns pourraient s'interroger sur la pertinence d'ajouter cet élément supplémentaire, la stratégie, aux objectifs d'un organisme public. Au-delà de la distinction entre compétence liée et compétence discrétionnaire¹¹, qui sort du cadre de cette note, le champ d'action de l'administration est tellement vaste qu'il nous semble réducteur d'ignorer la stratégie. La réforme copernicienne de l'administration fédérale a d'ailleurs emporté l'installation de conseils et de cellules stratégiques¹². Si la stratégie peut échapper aux fonctionnaires chargés de l'exécution des tâches au niveau du processus, les objectifs stratégiques créent le lien nécessaire entre les activités au jour le jour et la stratégie qui conduit l'organisation vers le succès¹³. En utilisant l'évaluation des forces, faiblesses, risques et opportunités¹⁴, les objectifs permettent de définir le cadre dans lequel s'inscrit la stratégie¹⁵.

Pour conclure sur la nécessité de l'objectif de stratégie, ignorée dans les ordonnances bruxelloises, il faut se référer aux lignes directrices de l'Intosai sur le contrôle interne dans le secteur public¹⁶.

D'aucuns pourraient également douter de la pertinence d'ajouter la gestion des risques au niveau du contrôle interne au sein du secteur public, comme si l'administration d'un organisme public ne comportait pas de ... risques ! Il suffit d'évoquer la question de la soutenabilité des dettes souveraines pour en mesurer toute l'ampleur abyssale. L'incapacité à assurer cette soutenabilité est révélatrice d'une absence de stratégie¹⁷ !

Au-delà de la mission d'une organisation publique telle que définie par les lois et règlements, « l'établissement d'objectifs clairs constitue la condition préalable à une identification des risques, à leur évaluation et à un traitement des risques efficace »¹⁸. Comment mieux convaincre les sceptiques, si ce n'est en citant les travaux de la Cour des comptes de Belgique qui a précisément présidé, pendant une dizaine d'années, au sein de l'Intosai, la commission chargée de l'élaboration de normes de contrôle interne, essentiellement en matière de gestion publique. La Cour a mis l'accent « en particulier sur la nécessité de rappeler aux managers publics¹⁹ et fonctionnaires qu'ils sont censés agir uniquement en fonction de l'intérêt général et rendre compte de la manière dont ils utilisent les fonds publics. Les lignes directrices contiennent également des valeurs éthiques et des informations sur les principes généraux des activités de contrôle relatives aux technologies de l'information »²⁰. Tout comme on regrette l'absence de toute référence à la stratégie, dans les ordonnances bruxelloises, on regrettera également l'absence de toute référence à l'éthique.

« La gestion des risques des entités repose sur la mission ou la vision définie par l'organisation. Dans le cadre de cette mission, la direction devrait déterminer les objectifs stratégiques, concevoir les stratégies pour atteindre ces objectifs et décliner les objectifs secondaires qui en découlent à tous les niveaux de l'organisation »²¹. Quant à l'éventail des risques encourus par les organismes du secteur public, on se référera à l'*Intosai gov 9130* qui schématise le champ d'application.

La modernisation du contrôle des finances publiques appréciera désormais les politiques au regard plus des résultats qu'elles procurent, qu'aux budgets qu'elles consomment.

8 La culture du risque est au cœur de la stratégie du secteur public ; cf. www.ifaci.com/Bibliotheque/Revue-de-presse-170.html.

9 Manuel d'audit interne, Améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques, Ifaci, Paris, 2011, p. 1-3.

10 Transposition des normes professionnelles de l'audit interne et bonnes pratiques, édition spéciale, collectivités territoriales, Ifaci, Paris, 2011, p. 65.

11 Lorsque, dans la détermination de l'objet de l'acte administratif, l'administration dispose d'une liberté d'appréciation étendue, c.-à-d. quant au principe même de l'action ou quant au choix de la mesure, on parle alors de compétence **discrétionnaire** (exemple : octroi de certains types de subvention). L'administré n'a donc pas de droit subjectif à ce qu'une décision soit prise et, si la décision n'est pas prise, un recours devant le Conseil d'Etat est pos-

sible. Lorsque cette même administration voit sa conduite dictée par les lois, règlements, décrets ou ordonnances, sans disposer de la moindre marge de manœuvre, on parle alors de compétence **liée** (exemple : délégation de signature). Dans ce cas, l'administré dispose d'un droit subjectif à ce qu'une décision soit prise et, si elle ne l'est pas, un recours devant les juridictions judiciaires est possible.

12 Cf. arrêtés royaux des 19 juillet 2001 et 19 juillet 2003.

13 Manuel d'audit interne, Ifaci, *op.cit.* p. 13-11.

14 Cf. analyse SWOT.

15 Manuel d'audit interne, Ifaci, *op.cit.* p. 6-14.

16 Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public, Informations complémentaires sur la gestion des risques des entités, Sous-commission des normes de contrôle interne de l'INTOSAI, présidée par Franki VANSTAPEL, 2007. Dans ce document composé de

près de 50 pages, le mot stratégie (de l'organisme public) apparaît pas moins de 17 fois.

17 Cf. programme de stabilité belge, 2011-2014, http://stabilityprogramme.be/fr/Sustainability_strategy.htm.

18 Manuel d'audit interne, Ifaci, *op.cit.* p. 6-14.

19 Sont visés par cette expression les mandataires politiques.

20 Rapport annuel de la Cour des comptes de Belgique, 2010, p. 15 à 18. Cf. également, Issai (*International Standards of Supreme Audit Institutions*, www.issai.org/media%28583,1033%29/INTOSAI_GOV_9130_F.pdf). Sur ce point l'Intosai privilégie la *dual approach*, dans la mesure où elle reprend les normes édictées par d'autres organismes normatifs internationaux (tels que l'IIA et l'Ifaci), si elles sont applicables dans un environnement public.

21 Intosai gov 9130, p. 11 et 16.

Comment donc établir le lien entre le contrôle interne et la gestion des risques d'une entité publique ? Le modèle de gestion de ces risques représente une conceptualisation beaucoup plus approfondie de la manière dont les décisions de gestion prises par cette entité devraient découler de sa mission légale et réglementaire et des objectifs qui en découlent, à la condition que cet outil soit susceptible d'aider la direction à déterminer la meilleure réponse adéquate face aux événements. Même si le modèle ERM du COSO 2 va plus loin que les lignes directrices de l'Intosai sur les normes de contrôle interne dans plusieurs domaines, rien n'empêche l'organisme public de s'y référer en appropriant sa maîtrise des risques à la nature et l'étendue de ses activités. L'*Intosai gov 9130* décrit, par le détail, la gestion des risques des entités, constituée des huit composantes, apparaissant dans le cube COSO 2. Celles-ci résultent de la façon dont l'organisation est gérée et sont intégrées à son processus de management. La place manque ici pour en faire l'analyse.

Quant aux processus de contrôle interne, il faut préciser qu'ils sont complétés, sauf exceptions, par un contrôle des engagements et des liquidations, un contrôle comptable et un contrôle de bonne gestion financière.

Le premier contrôle précité vise respectivement les engagements à charge du budget afin qu'ils n'excèdent pas les crédits d'engagement, les liquidations à charge du budget afin qu'ils n'excèdent pas les liquidations d'engagement et la notification de l'approbation des contrats et marchés publics, ainsi que les arrêtés d'octroi des subventions. Ce contrôle s'inscrit, dans le cube COSO 2, au niveau de l'objectif de conformité (*compliance*).

Le contrôle comptable, lui, vise l'ensemble des procédures de vérification et redressement de comptes pour assurer la fiabilité des saisies et imputations. Ce contrôle s'inscrit, dans le cube COSO 2, au niveau de l'objectif de fiabilité des informations financières.

Quant au contrôle de bonne gestion financière, il est un ensemble de procédures qui vise à garantir que les objectifs sont atteints de façon écono-

mique, efficace et efficiente²² et que les crédits budgétaires ont été dépensés aux seules fins indiquées et dans les limites approuvées. Ce type de contrôle s'applique aussi à l'octroi et à l'emploi des subventions²³. Ce contrôle s'inscrit, dans le cube COSO 2, au niveau de l'objectif d'optimisation des opérations, c'est-à-dire de la performance. L'ordonnance organique instaure aussi un contrôle de gestion, un service d'audit interne et un contrôle administratif et budgétaire.

Le contrôle de gestion est un ensemble de procédures qui veille à quantifier et mesurer les objectifs et les notes d'orientation qui définissent au moins les axes fondamentaux de la politique gouvernementale pour la durée de la législature²⁴. A cet effet, il se recommande d'utiliser des tableaux de bord et la comptabilité analytique.

L'audit interne, conçu comme une activité indépendante et objective d'assurance et de conseil, a pour mission d'apporter une valeur ajoutée et d'améliorer le fonctionnement de l'organisation. Sa fonction consiste essentiellement à examiner et à évaluer le fonctionnement du contrôle interne²⁵.

Le contrôle administratif et budgétaire est un contrôle d'exception qui fait partie du système de contrôle, mais qui est indépendant du contrôle interne, du contrôle de gestion et de l'audit interne. « *Il est d'exception en ce qu'il est explicitement exercé par les inspecteurs des finances (agents indépendants de l'organisation au contraire des agents exerçant les contrôles des trois autres sources) et à l'adresse unique du Gouvernement (au contraire des informations émanant des trois autres sources qui sont majoritairement à adresse interne)* »²⁶.

La suppression du visa préalable de la Cour des comptes et le rôle de l'Inspection des finances

La loi précitée du 16 mai 2003 supprime le visa préalable de la Cour des comptes²⁷. Lors des travaux de la Commission de normalisation de la comptabilité publique, il avait été observé que le visa préalable était un instrument de contrôle de plus en plus lourd et dépassé, mais aussi peu com-

- 22 Le principe des 3 E signifie que :
1. le contrôle de l'économie consiste à vérifier que les ressources mises en œuvre sont acquises au moment opportun et au meilleur coût ;
 2. le contrôle de l'efficacité vise à préciser la mesure dans laquelle les objectifs ont été atteints ; et
 3. le contrôle de l'efficience consiste à s'assurer que les ressources sont utilisées de manière à obtenir les meilleurs résultats possibles.
- Cf. *Rapport annuel 2008* de la Cour des comptes, p. 18. Ne serait-il pas opportun que ce principe des 3 E devienne celui des 4 E ? Le quatrième E correspondant à l'éthique (cf. Code éthique de la Cour des comptes, approuvé en assemblée générale du 18 mars 2009).
- 23 Art. 12 de la loi précitée du 16 mai 2003.
- 24 Ordonnance organique précitée, art. 78 et 79.
- 25 Ordonnance organique précitée,

art. 80. La direction de l'audit interne peut aussi être chargée d'audits de conformité (analyse de la conformité et de la légitimité des activités et des procédures par rapport à la législation, aux directives, aux réglementations, aux procédures, etc.), d'audits opérationnels (analyse des activités, systèmes et contrôles au sein de l'organisation sur la base de la règle des 3 E - économie, efficacité, efficience), d'audits financiers (contrôle des états financiers), de missions spécifiques et d'enquêtes.

- 26 *Doc. Parl.*, Région de Bruxelles-Capitale, A-186/1, exposé des motifs, 2004/2005, 6 octobre 2005, p. 38.
- 27 Par abrogation de l'article 14 de la loi du 29 octobre 1846 relative à l'organisation de la Cour des comptes. La loi du 16 mai 2003 entre en vigueur le 1er janvier 2012. Pour rappel, le visa préalable avait été instauré sous Joseph II (1780-1789), afin de garantir un contrôle de l'exécutif sur ses officiers budgétaires. En 1830, le Parlement belge a réinstauré cette procédure, qui avait été abandonnée sous

les régimes français et hollandais, qui étaient des régimes forts, sans transparence parlementaire, ni *a fortiori* budgétaire.

- 28 Ce système comptable général et budgétaire intégré est caractérisé par le principe de simultanéité des écritures comptables. Cf. art. 13 de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral. On lira avec intérêt l'article de Suzanne DESILLE, intitulé « L'apport d'une comptabilité générale dans le système de comptabilité des administrations : avantages et difficultés », publié au Bulletin de documentation du SPF Finances, 69^e année, n° 1, 1^{er} trimestre 2009, pages 127 à 142.
- 29 Cf. art. 8 de la loi du 22 mai 2003 précitée :
- « Un droit est constaté quand les conditions suivantes sont remplies :
- 1° son montant est déterminé de manière exacte ;
 - 2° l'identité du débiteur ou du créancier est déterminable ;

patible avec l'introduction d'un système comptable, dual, général et budgétaire, intégré²⁸, basé sur le concept du droit constaté²⁹.

Mais, il y a plus, le contrôle des engagements et des liquidations est la compétence de leurs contrôleurs³⁰, agents indépendants des services gestionnaires et organismes administratifs autonomes initiateurs de l'opération qu'ils examinent³¹. Il n'était donc pas normal que la Cour donne son feu vert à des opérations dont la responsabilité incombait finalement à l'exécutif, d'autant que postérieurement à l'occasion d'une mission d'audit menée par elle, la Cour pouvait être amenée à juger d'une opération qu'elle avait déjà visée³². Cette abrogation devra s'accompagner de « l'indispensable corrélation entre le développement d'un contrôle interne et l'éventuelle suppression de son visa préalable »³³. L'exercice concret de ce contrôle par la Cour se réalise, par accès en permanence et en temps réel, aux imputations budgétaires. Elle informe sans délai le ministre compétent, le Ministre du Budget et, le cas échéant, la Chambre des représentants, de tout dépassement ou de tout transfert de crédit des dépenses constaté³⁴.

Quant au rôle de l'Inspection des finances, celui-ci devra rester intact. D'autant que les deux institutions sont complémentaires. Les inspecteurs des finances exercent une compétence de contrôle, pour le Ministre du Budget ou le Ministre de la Fonction publique³⁵. Ce contrôle est exercé *ex ante* sur toutes les propositions importantes de décisions avec un impact budgétaire, aussi bien sur les recettes que sur les dépenses³⁶; à l'inverse, les auditeurs de la Cour exercent une compétence de contrôle, *ex post*, pour le parlement.

Rappelons enfin que le compte général de l'entité régionale est établi par le Gouvernement et envoyé pour **certification** à la Cour des comptes³⁷.

L'ordonnance organique entend par certification l'opinion motivée et étayée sur la régularité, la sincérité et la fidélité du compte général de l'entité régionale³⁸. La Cour transmet cette certification au Parlement en annexe du compte général et y joint ses observations.

Finalement, la modernisation du contrôle des finances publiques aura pour objet d'apprécier les politiques et programmes **au regard des résultats qu'ils procurent** et non plus seulement **au regard des moyens financiers qu'ils consomment**³⁹ !

Mise en œuvre du système de contrôle

La mise en œuvre du système de contrôle, adopté par la Région de Bruxelles-Capitale, est basée sur un arrêté gouvernemental⁴⁰, dont la publication au *Moniteur belge* a été précédée d'un rapport au gouvernement. Celui-ci cite nommément le cadre de référence COSO. Il en explique les trois objectifs et huit composantes⁴¹.

Curieusement, le concept de **contrôle interne métier**⁴² est défini par l'arrêté gouvernemental⁴³ et non pas par l'ordonnance organique⁴⁴, telle que reproduite *supra*⁴⁵ ! En fait, pour y comprendre quelque chose, il faut combiner la lecture de plusieurs passages des textes ordonnanciers ou réglementaires et du rapport au gouvernement. La mise en œuvre du contrôle interne, devenu métier, décrit *supra*, est du ressort de la haute direction et est exercé par tous les agents de l'entité régionale⁴⁶. Cette haute direction, définie par ailleurs⁴⁷, doit au minimum établir les procédures écrites transversales, communes et suffisantes, pour l'ensemble des services et des organismes administratifs autonomes, lesdites procédures servant à identifier les ressources humaines et matérielles, les agents et les recueils de dispositions applicables. Cette haute direction met, notamment, en place :

des engagements et des liquidations. Dans le cadre de la mise en œuvre du contrôle interne, seul le premier arrêté sera traité.

3° l'obligation de payer existe ;

4° une pièce justificative est en possession du service concerné ».

30 « Les contrôleurs des engagements veillent à la régularité des pièces déposées et leur concordance avec les règles en matière de comptabilité de l'Etat et de contrôle administratif et budgétaire. Ils vérifient que les crédits ne sont pas dépassés, que les dépenses sont correctement imputées et que les ordonnancements ne dépassent pas le montant des engagements auxquels ils se rapportent. Ils visent les engagements avant que les marchés de travaux, de services et de fournitures, ainsi que les arrêtés octroyant des subventions ne soient notifiés au contractant ou au bénéficiaire » (cf. www.inspfin.be). Dans un memorandum, daté de juillet 2010, adressé au préformateur royal, demeuré malheureusement confidentiel, l'Inspection des finances plaide, à juste titre, pour le maintien du contrôle *ex ante*, au motif que la disparition du visa préalable à remplacer par le système de contrôle interne et de maîtrise de risques nécessitera du temps. A l'avenir le contrôle de la Cour n'interviendra qu'*ex post*.

31 Cf. ordonnance organique précitée, art. 73.

32 *Doc. Parl.*, Région de Bruxelles-Capitale, A-186/1, exposé des motifs, 2004/2005, 6 octobre 2005, p. 32.

33 Projet de loi modifiant la loi du 29 octobre 1846 relative à l'organisation de la Cour des comptes, résumé, *Doc. Parl.*, Ch. Repr., 2001-2002, n° 50, 1872-001, p. 3.

34 Cf. art. 61 de la loi du 22 mai précitée.

35 Ils exercent également le rôle de conseillers financiers et budgétaires des gouvernements auprès desquels ils sont accrédités et peuvent émettre des recommandations pour augmenter l'efficacité et l'efficacités des moyens mis en œuvre.

36 L'inspection des finances intervient avant la prise d'une décision ; la Cour des Comptes joue son rôle avant l'exécution des paiements, mais bien après que la décision ait été prise.

37 Se référer à l'intéressante étude intitulée « Région de Bruxelles-Capitale, réforme financière : le contrôle interne comptable », SPF Finances, Bulletin de documentation, 69^e année, n° 1, 1^{er} trimestre 2009, par Daniel GRUSON, Directeur en charge de la gestion financière au Ministère de la Région de Bruxelles-Capitale, p. 205-225.

38 Art. 60.

39 *Doc. Parl.*, Région de Bruxelles-Capitale, A-186/1, exposé des motifs, 2004/2005, 6 octobre 2005, p. 33.

40 Arrêté du 18 octobre 2007 du gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale portant sur le contrôle interne et notamment sur le contrôle interne métier, le contrôle comptable et le contrôle de la bonne gestion financière. Cet arrêté avait été précédé de l'arrêté du 15 juin 2007 du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale relatif à l'engagement comptable, à la liquidation et au contrôle

41 Ce rapport au gouvernement comporte une contradiction. En page 56861 du *Moniteur belge*, il n'est cité que trois objectifs du COSO1, alors que deux pages plus loin, lorsqu'il aborde la liaison entre les objectifs et les composantes, il y cite non pas trois objectifs, mais **quatre**, en commençant par la **stratégie**.

42 Le mot « métier » est absent de l'article 72 du texte de l'ordonnance. Pour le comprendre il faut se référer au Titre II du rapport au gouvernement (il n'y a pas de Titre I ?!) et aux articles 4 à 8 de l'arrêté du gouvernement du 18 octobre 2007.

43 Arrêté gouvernemental précité, art. 1^{er}, 8°.

44 Ordonnance organique précitée, art. 72, mais qui ne cite nullement le concept de contrôle interne métier tout en définissant le processus !

45 Se reporter à la lecture du paragraphe 4.

46 Arrêté gouvernemental précité, art. 4.

47 Arrêté gouvernemental précité, art. 1^{er}, 4°.

Les processus de contrôle interne ne sont jamais achevés ; chaque année, la formation professionnelle permanente des fonctionnaires doit être renouvelée.

1. les dispositifs nécessaires ou utiles à traduire la stratégie, à propos de laquelle les textes ordonnantiels et réglementaires sont muets, en objectifs opérationnels, de *reporting* et de conformité ;
2. la cartographie des événements potentiels, internes comme externes, selon qu'ils constituent une opportunité ou un risque ;
3. les dispositifs d'évaluation des risques, inhérents et résiduels, de même que des risques de négligences, d'erreurs et de fraudes, internes comme externes ;
4. une analyse de type « coût/bénéfice » des traitements du risque applicables ; et
5. un système d'assurance raisonnable du caractère effectif et actualisé des méthodes et des procédures de contrôle interne et de standardisation des systèmes d'information.

Le concept de **contrôle comptable**⁴⁸ se fonde « notamment sur les processus comptables que sont la gestion financière et comptable, la gestion de la comptabilité budgétaire, la gestion des investissements, la gestion des stocks, la gestion de la trésorerie, la gestion de la dette, la gestion de la comptabilité analytique, la gestion des projets ». Dans ce cadre, le comptable régional est tenu de rédiger une très (trop ?) longue liste de procédures, impossibles à détailler ici, en ce qui concerne notamment l'environnement interne, la fixation des objectifs, l'identification des événements, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication des informations et le pilotage.

Le concept de **contrôle de la bonne gestion financière**⁴⁹ se fonde sur la vérification, *a posteriori*, par une unité administrative indépendante des services gestionnaires et organismes administratifs autonomes initiateurs de l'opération qu'elle examine, de l'adéquation entre les objectifs et les résultats de l'opération, ainsi que les moyens mis en œuvre, en ce comprises les ressources humaines, informatiques et financières, pour les atteindre.

Cette expression de « contrôle de la bonne gestion financière », somme toute trompeuse, recouvre en réalité un service d'**audit de la performance** des éléments **financiers** et **non financiers**. Le service en question est composé de fonctionnaires de la direction du contrôle financier de l'administration des finances et du budget⁵⁰. Cette direction, à l'instar de ce qui est dit au paragraphe précédent, est tenue, elle aussi, à une très (trop ?) longue liste de procédures, impossibles à détailler ici, en ce qui concerne notamment les thèmes, les tâches⁵¹ et le planning des contrôles.

52 Même si rien n'est encore défini [au 12 janvier 2011], date d'approbation par la Cour des comptes de son rapport pour ce qui concerne l'audit interne prévu par l'article 80 de l'ordonnance du 23 février 2006 précitée (création d'un service d'audit interne).

53 Cour des comptes, 19^e cahier, fascicule 1^{er}, adressé au parlement de la région de Bruxelles-Capitale et à l'assemblée réunie de la commission communautaire commune, session ordinaire 2010-2011, Doc., A-150/1 et B-29/1, page 47.

Enjeux et défis de la mise en œuvre du système de contrôle

De manière générale, la mise en œuvre d'un nouveau processus de contrôle interne emporte, tant dans les organismes privés que publics, les enjeux et les défis suivants :

1. l'adhésion de **tous les agents** de l'administration, de **quelque niveau** soient-ils, est impératif ; les nouvelles procédures doivent être **fédératrices** et tout le monde doit s'y retrouver et être traité sur un pied d'égalité ;
2. l'implantation des procédures et le démarrage du service d'audit nécessitent du temps pour **changer la culture** administrative ; de nombreuses séances de formation professionnelle permanentes sont donc requises ;
3. les processus de contrôle interne **ne sont jamais achevés** ; ils sont en constante mutation au rythme des modifications apportées par la succession des événements, dont une bonne part d'événements imprévus ;
4. tout le personnel de l'entité doit être continuellement encadré et encouragé vers la culture de la maîtrise des opérations et de la gestion de leurs risques ;
5. les nouvelles procédures doivent s'appliquer uniformément à l'ensemble de l'entité, rarement homogène en soi, car la culture administrative existante est souvent victime du cloisonnement des services et, au sein des services, de certaines rivalités entre personnes ; l'absence de communication se révèle mortifère ;
6. ces mêmes procédures peuvent emporter une diminution ou, au contraire, une augmentation de pouvoir de l'un ou l'autre agent ; cette modification de pouvoir est parfois déstabilisante et mal vécue, spécialement par les personnes écartées ; et
7. ce type de projet mobilise des ressources humaines, informatiques et financières importantes.

De manière particulière, la Cour des comptes observe que « *Le dispositif prévu est relativement lourd et complexe en matière de procédures à définir et de manuels à établir. Il est également prévu de désigner (au moins) un ordonnateur, un comptable-trésorier, un contrôleur des engagements, un responsable du contrôle comptable, un responsable du contrôle interne métier, sans compter les cellules de la bonne gestion financière et d'audit interne dont les membres devraient disposer d'un statut administratif particulier* »^{52, 53}

Il existe, en effet, en matière de contrôle interne et du degré d'assurance qu'il est censé apporter, une règle absolue : un système de contrôle ne doit **jamais** être mis en place, si son coût se révèle plus élevé que celui des risques qu'il est censé éviter ! Ajoutons encore que, lorsque le dispositif prévu est, toute proportion gardée, lourd et complexe, le risque est fréquent de voir les procédures appliquées devenir formalistes. Le dispositif perd alors en souplesse et en réactivité, ce qui a pour conséquence de rigidifier et de différer les contrôles qui deviennent inefficaces, voire trompeurs. Le problème est (on

48 Arrêté du gouvernement précité, articles 9 à 11, et 76 de l'ordonnance organique précitée.

49 Arrêté du gouvernement précité, articles 12 à 16, et 77 de l'ordonnance organique précitée.

50 Le Service gestion financière est un des trois grands services de l'administration des finances et du budget en Région de Bruxelles-Capitale ; il est composé de quatre directions :

1. la direction de la comptabilité, chargée de centraliser et de comptabiliser les recettes et les dépenses et de produire le système d'information ;
2. la direction de la trésorerie, chargée de gérer la trésorerie du ministère de la Région de Bruxelles-Capitale ;
3. la direction de la gestion de la dette, chargée de gérer la dette directe et de contrôler les dettes indirecte et garantie de la Région ; et
4. le comptable régional qui tient la comptabilité, présente le compte général et établit des relations avec les acteurs financiers.

51 Arrêté du gouvernement précité, article 13, § 4, « *Chaque tâche de contrôle se décompose en trois phases : la phase de programmation, la phase d'exécution des contrôles et la phase d'établissement du rapport* ».

l'aura compris) qu'il est plus facile d'identifier un contrôle tardif qu'un contrôle inefficace.

De manière plus particulière encore, la Cour observe, quant aux normes COSO, que plusieurs conditions devraient être réunies pour une mise en œuvre heureuse, soit :

1. avoir des objectifs clairement définis – *c'est, dit-elle, le plus souvent le cas* ;
2. avoir des procédures administratives écrites ou, à défaut, avoir une connaissance précise de « qui fait quoi, quand, comment, où et pourquoi »⁵⁴ – *pour beaucoup d'organismes, dit-elle, ce n'est le cas que partiellement* ; et
3. avoir procédé à une analyse de risques qualitative et quantitative – *peu d'organismes, dit-elle, ont généralisé une telle analyse*⁵⁵.

La Cour poursuit. Peu de progrès auraient été réalisés dans la rédaction de procédures et l'analyse de la gestion des risques. Le plus souvent, la situation initiale est restée en l'état. Mais, « *certaines organismes qui avaient déjà un contrôle interne basé sur d'autres normes ne verraient pas la nécessité de modifier leurs procédures et la plupart des autres organismes ne percevaient pas clairement l'intérêt des normes COSO,*

- *soit parce que la mise en œuvre d'un tel contrôle leur paraît disproportionnée au regard de leur taille ou de leurs activités,*
- *soit parce qu'il n'y a pas d'accompagnement extérieur suffisant pour la mise en place d'un tel contrôle,*
- *soit encore parce qu'ils estiment n'avoir pas les ressources humaines suffisantes pour le mettre en œuvre.* »⁵⁶

Des trois causes citées ci-dessus, c'est certainement la deuxième, constatée tous les jours sur le terrain, qui pose le plus de problèmes. L'administration doit comprendre tout l'avantage qu'elle a à tirer de l'écoute impartiale et de l'indépendance d'opinion, dont l'expert-comptable et l'auditeur externes témoignent.

En conclusion de son évaluation, le Cour⁵⁷ formule les recommandations suivantes :

1. revoir la rédaction de l'arrêté du gouvernement dans un sens d'**allègement**, de **progressivité** et de meilleure **appropriation** du dispositif de contrôle interne (la mise en œuvre d'un système de contrôle interne requiert, en effet, un travail de longue haleine nécessitant l'accomplissement de plusieurs étapes qui ne doivent être franchies que successivement) ;
2. entretenir chaque année la **formation professionnelle permanente**, assistée notamment par des externes (comme le contrôle interne concerne tous les membres du personnel, il est impératif qu'ils soient non seulement formés, mais aussi encadrés, motivés, soutenus, encouragés et rassurés ; la formation doit être fédératrice) ; et

3. **ne pas** se contenter d'une application **formaliste** des procédures, car elle risquerait de se révéler un emplâtre sur une jambe de bois et de donner une fausse assurance de maîtrise (un système trop lourd est démotivant, or le but est précisément de rendre le travail de chacun plus sûr et plus confortable, voire d'améliorer les conditions de travail).

Ultime remarque. La Cour a communiqué son rapport à l'ensemble des ministres du gouvernement bruxellois par lettres du 29 avril 2009, auxquelles ils ont jugé inutile de répondre (au 12 janvier 2011, date d'adoption du rapport en son assemblée générale) !

Le système de contrôle selon la nouvelle loi communale bruxelloise

De nouvelles dispositions, insérées tout récemment dans la nouvelle loi communale de la Région de Bruxelles-Capitale⁵⁸, chargent les communes bruxelloises du contrôle interne de leurs activités. La définition sextuple qui en est donnée, tire un peu dans tous les sens ; elle est à la fois extensive et lacunaire :

1. la réalisation des objectifs (la stratégie en est étrangement absente) ;
2. le respect des lois et des procédures ;
3. la fiabilité des informations financières et de gestion ;
4. l'efficacité et l'économie des moyens (l'efficacité et l'éthique en sont absentes) ;
5. la protection des actifs (elle fait en réalité partie de la réalisation des objectifs) ; et
6. la prévention de la fraude (qui n'est, en soi, pas un objectif de contrôle interne)⁵⁹.

Le secrétaire communal assure l'organisation et le fonctionnement du système de contrôle interne, sous l'autorité du Collège, après concertation avec le comité de direction⁶⁰ qui l'assiste. Le contrôle interne, compatible avec la continuité des services, répond au moins au principe de la séparation des fonctions du secrétaire communal et du receveur communal, lorsque cela est possible.

Il est sans doute prématuré de déjà tirer l'enseignement de l'adoption de systèmes de contrôle interne au sein des communes. Seule la ville de Bruxelles⁶¹ communique sur cette matière. On lit dans ses documents que pour assurer l'objectivité

54 Cette **méthode de questionnaire systématique** est appelée l'hexamètre de Marc QUINTILIEN [*quis, quid, quando, ubi, quomodo & cur*] ou encore les *six honest serving-men* de Rudyard KIPLING (appelés aussi les *six faithful servants* [*who, what, when, where, how & why*]).

55 Cour des comptes, 19^e cahier, fascicule 1^{er}, *op.cit.*, p. 48-49.

56 Cour des comptes, 19^e cahier, fascicule 1^{er}, *op.cit.*, p. 48.

57 Cour des comptes, 19^e cahier, adressé au parlement de la Région de Bruxelles-Capitale, A-150/1, B-29/1 – 2010/2011, p. 45-49.

58 Art. 263*undecies* à *terdecies*, insérés par l'ordonnance du 5 mars 2009 modifiant la nouvelle loi communale, de l'arrêté royal du 24 juin 1988 portant codification de la loi communale sous l'intitulé nouvelle loi communale,

ratifié par la loi du 26 mai 1989. Ces trois articles sont entrés en vigueur le 23 mars 2009. Il est cocasse de rappeler que le système de contrôle interne ne figurait pas dans le projet initial d'ordonnance, mais a été ajouté par amendement après rapport. Cf. Doc. Parl., Région de Bruxelles-Capitale, A-512/2 – 2008/2009, *op.cit.*, pages 66 et 67.

59 Cette définition est identique à celle donnée par l'article 99 du *Gemeentedecreet* du *Vlaams Parlement* du 15 juillet 2005. La définition bruxelloise est donc postérieure à la flamande.

60 La fonction du comité de direction est d'assister le secrétaire dans sa mission de coordination des différents services communaux entre eux. Il veille à la mise en œuvre transversale des décisions du conseil communal et du collège par les services communaux concernés. Ce comité se compose du secrétaire communal, du secrétaire communal adjoint, du receveur communal, du gestionnaire des ressources humaines et de chaque personne responsable, sous l'autorité hiérarchique directe du secrétaire communal, de la gestion d'un service de l'administration, étant entendu que chaque service n'est représenté qu'une fois au sein du comité de direction. Cf. art. 70*quater* à 70*septies* de la nouvelle loi communale.

61 Cf. www.bruxelles.be/dwnld/52298484/ONB0228A.pdf, www.bruxelles.be/dwnld/50438997/Action%201.1.4%20Cellule%20audit%20interne.pdf.

nécessaire au contrôle interne, la cellule d'audit interne y est **indépendante de tous les autres services** de la ville et rend compte directement au comité d'audit composé d'élus du collège du bourgmestre et des échevins, du secrétaire de la ville, du receveur communal et du directeur de la cellule d'audit.

Elle établit sa charte, dresse son planning annuel et rend compte dans un rapport annuel⁶². Parmi les autres villes de Belgique, selon notre meilleure information, seules communiquent, relativement à leur système de contrôle interne, les villes d'Anvers⁶³, de Gand⁶⁴ et de Courtrai⁶⁵.

Conclusion

L'adoption de mesures normatives en matière de contrôle interne dans le secteur public bruxellois, au niveau de la Région et des 19 communes qui la

composent, constitue deux initiatives très intéressantes qui doivent être saluées. Certes, le chemin est encore long, car leur mise en œuvre doit être progressive, le contrôle interne n'est jamais terminé et Rome ne se pas faite en un jour.

Il est peut être dommage que certains parlementaires ou mandataires politiques n'aient pas pris la mesure des judicieuses recommandations de la Cour des comptes, mais, avec le temps, nul doute que les mentalités évolueront.

Le respect des objectifs publics par la maîtrise des risques dans un environnement de contrôle interne **systémique** permettra, à l'avenir, une meilleure appréciation des politiques et programmes « *au regard des résultats qu'ils procurent et non plus seulement au regard des moyens financiers qu'ils consomment.* »⁶⁶ !

Samenvatting

De eerste Belgische initiatieven op het gebied van interne controle in de overheidssector werden ontplooid op federaal niveau in 2000. Een van de onderliggende beginselen hiervan was de uitwerking van een nieuw concept van controles *ex ante* en *ex post*, gepaard gaande met een nieuw denkbeeld inzake risicobeheer. Deze initiatieven werden voortgezet in 2002 en vooral in 2007 aan de hand van een aantal koninklijke besluiten betreffende het interne controlesysteem, de interne audit en het auditcomité. Het gekozen raamwerk komt overeen met de erkende internationale standaarden inzake interne controle, COSO (1992 en 2004) en INTOSAI (2004).

Het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en de 19 Brusselse gemeenten volgen de beweging respectievelijk in 2006 en 2009. In het Brussels Gewest bestaat het interne controlesysteem – gekoppeld aan een beheerscontrole – uit een geheel van boekhoud-, liquidatie-, aanwerfings- en prestatieprocessen opgezet door een interne afdeling.

Overheidsauditoren zullen ook rekening dienen te houden met de opheffing van de voorafgaande goedkeuring door het Rekenhof, die in principe van kracht wordt vanaf 1 januari 2012, alsook met het behoud van de voorrechten van de Inspectie van Financiën. Op gemeentelijk niveau wordt het interne controlesysteem vastgesteld door de secretaris en de interne auditcel, die losstaat van de andere diensten, brengt rechtstreeks verslag uit aan het Auditcomité dat bestaat uit verkozenen van het College en hoge ambtenaren.

De invoering van het dubbel controlesysteem COSO/INTOSAI brengt ongetwijfeld heel boeiende uitdagingen met zich mee, zowel op gewestelijk als gemeentelijk niveau. Onderhavig artikel onderzoekt deze uitdagingen.

Summary

The first Belgian initiatives with regard to internal control in the public sector emerged at the federal level in 2000. One of the underlying principles of said initiatives was the development of a new concept of *ex ante* and *ex post* controls that go with a new view on risk management. They were followed in 2002 and more specifically in 2007 by royal decrees concerning internal control systems, internal audit and audit committees. The framework chosen complies with the internationally recognized standards with respect to internal control COSO (1992 and 2004) and INTOSAI (2004).

The Brussels-Capital Region along with the 19 municipalities (*communes*) of the region followed in 2006 and 2009 respectively. At the regional level, the internal control system consists of a set of processes related to accounting, liquidation and mission, and performance introduced by internal audit management. These are coupled with management control.

The withdrawal of the necessary visa of the Court of Audit, planned to enter into force on 1 January 2012 as well as the preservation of the prerogatives granted to the *General Inspection of Finances*, will also need to be taken into account by the public auditors. On the municipal (*communal*) level, the control system is on the initiative of the secretary. The audit cell, which is independent from all other services, must directly report to the audit committee. The latter is composed of delegates from the college and senior civil servants.

The use of the COSO/INTOSAI control system has implications, some of which can be enthralling. It is however also a challenging endeavour, both at the regional and at the municipal level. The contemplation of these implications and challenges is the topic of this paper.

62 Plan d'action, septembre 2010.

63 Cf. www.antwerpen.be/eCache/ABE/20/373.html.

64 www.gent.be/docs/Diensten%20van%20de%20Stadssecretaris/Stadssecretariaat/verslag%20bestuur%20en%20teostand%20Stad%20Gent%202009/17.%20dep.%20stafdiensten.pdf.

65 Cf. www.kortrijk.be/gsearch/interne%2Bcontrole.

66 Doc. Parl., Région de Bruxelles-Capitale, A-186/1, exposé des motifs, 2004/2005, 6 octobre 2005, p. 33.

Het algemeen belang als doelstelling van de auditfunctie en van het auditberoep¹



Inleiding

Als wij even terugblikken op het recente verleden kan men vaststellen dat de financiële crisis de auditberoepsbeoefenaars tot op heden grotendeels ongemoeid heeft gelaten. Er is anders dan in de crisis van het begin van deze eeuw – Enron als aandachtspunt – geen grote publieke verontwaardiging geweest, geen opzienbarende processen gevoerd, er zijn geen leidende kantoren van het toneel verdwenen en er zijn bijgevolg geen sterke wetgevende interventies geweest. Dat betekent evenwel niet dat er van de zijde van de diverse overheden geen interesse is voor het beroep van auditor, en de rol die hij speelt in het algemene economische evenwicht. De accenten zijn hier verschoven van wat ik vroeger een meer sanctionerend, verbiedende benadering zou hebben genoemd (zie bv. SOX), naar een oproep tot het beroep om de belangrijke maatschappelijke rol die de hare is, sterker uit te bouwen en aldus bij te dragen tot het algemeen welzijn.

Ofschoon ook in het verleden velen hiervan sterk bewust waren, vervult het beroep van auditor een essentiële rol in de opbouw van het vertrouwen in het economisch leven. Geplaatst tussen de financiële markten in de brede betekenis en de onderneming als productieve entiteit, verleent de auditor betrouwbaarheid aan het ondernemingsgebeuren en aan de resultaten ervan zoals deze zich vertalen in de jaarrekeningen maar ook in de signaalfuncties – inzake bijvoorbeeld continuïteit – die hem zijn opgedragen. In de Amerikaanse literatuur duidt men hem dan ook geregeld aan als de “*gatekeeper*” die beslist welke ondernemingsinformatie naar de markt mag of moet worden gegeven, wat wordt gerapporteerd en die hieraan zijn persoonlijke label van betrouwbaarheid verbindt. Het is dit aspect van algemeen belang dat hierna zal worden besproken.

Concentratie in het auditberoep

Deze functie van auditor is van wezenlijk belang voor de vele ondernemingen die, verplicht of vrijwillig op de deskundigheid, de professionele inzichten en de rechtsgeaardheid van de auditor een beroep doen. Vandaar dat meer en meer het inzicht veld wint dat het optreden van de revisor een sluitstuk is in de vertrouwensopbouw, of omgekeerd in het vermijden van een vertrouwenscrisis, wat in bepaalde gevallen zelfs zou kunnen uitmonden in een systemische crisis. Het is mede op grond van deze overweging dat men de bezorgdheid moet begrijpen rond de sterke concentratie in het be-

roep, bezorgdheid die aan de grondslag ligt van de recente consultatie van de Europese Commissie.

Het vraagstuk van de concentratie is niet eenvoudig. In sommige landen bereikt zij een dusdanig niveau dat nagenoeg de hele groep van de beursgenoteerde ondernemingen geaudit wordt door een of twee van de vier grote kantoren. Dit leidt tot enkele negatieve ontwikkelingen: *group think*, concurrentievragen met risico op prijsafspraken, handhavingsvraagstukken, enz. Anderzijds begrijp ik best de behoefte aan *performance*, hoog deskundige auditkantoren, die de top van de deskundigheid in deze materies voorstellen en die de bedrijfsleiders de maximale garantie geven van betrouwbaarheid, hen beschermen tegen kritiek en zelfs tegen aansprakelijkheid. Het zal dan ook niemand verwonderen dat bedrijfsleiders de voorkeur geven aan een van de grote kantoren, wat hen het best beschermt tegen mogelijke kritiek.

De aandacht van de overheden wereldwijd voor deze vloeit daarom niet zozeer voort uit kritiek op de werking van het auditwezen, maar uit de bezorgdheid deze functie op de best denkbare wijze te structureren. En daarbij is naast deskundigheid en onafhankelijkheid, ook meer diversiteit noodzakelijk.

Denk aan het systeemrisico: indien een van de vier kantoren zou verdwijnen, zal in bepaalde landen nagenoeg de helft van alle beursgenoteerde vennootschappen ineens zonder auditor komen te staan. Een vertrouwensbreuk kan hieruit voortvloeien, wat wellicht samen met andere factoren tot een financiële crisis kan bijdragen. Men zal me antwoorden dat zo iets niet gebeurd is ten tijde van Arthur Andersen, maar het is de vraag of dit voor herhaling vatbaar is.

Er zijn ook andere aspecten: er zijn gevallen bekend waarin niettegenstaande een kantoor ernstige vergrijpen ten laste werden gelegd, de toezichthoudende instanties geen ingrijpende sancties hebben kunnen opleggen omdat dit de sluiting van dat kantoor voor gevolg zou hebben gehad, met alle gevolgen van dien.

Voorstellen om deze concentratie om te buigen

De Europese Commissie heeft enkele voorstellen gelanceerd om deze concentratie om te buigen. Het opbreken van de kantoren is hierbij niet aan de orde, ook wel omdat dit te veel gevaren van disruptie inhoudt. Sommigen oordelen, vooral in



Eddy WYMEERSCH

Professor Emeritus van het Financial Law Institute, UGent
Voorzitter Public Interest Oversight Board (PIOB)

¹ Uiteenzetting op de jaarlijkse algemene vergadering van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, Brussel 29 april 2010.

de VS, dat men de financiering moet versterken en de bestaande partnerships vervangen door kapitaalstructuren die dan toegang hebben tot alternatieve financieringsbronnen: dit lijkt me geen goed idee, enerzijds om het *partnership* een eigen dynamiek, een eigen waardeschaal met ingebouwde stabilisatoren in zich draagt. Anderzijds roept dat nieuwe belangenconflicten in het leven. Banken die van een *partnership* zijn overgestapt naar beursgenoteerde ondernemingen zijn een illustratie voor het verschil in benadering. Maar er kan geen bezwaar zijn tegen een ruimere financiering die in parallel met het *partnership* wordt uitgebouwd.

Van Franse zijde wordt sterk aangedrongen op de *Joint Audit*, zoals de regel in Frankrijk bij wet is geregeld. Zolang dit alles vrijwillig blijft, kan er geen bezwaar tegen bestaan. Het opleggen brengt evenwel geen evidente meerwaarde: sommige zullen zich nog herinneren dat er een tijd was dat ook voor de Belgische banken een *joint audit* verplicht werd gesteld, maar dat men ervan is afgestapt wegens te beperkte meerwaarde.

Andere middelen zouden kunnen worden uitgeprobeerd. Aldus heb ik voorgesteld dat de procedure van aanduiding van de auditor zou worden versterkt, door opname van een verplichte openbare oproep, een sterke selectieprocedure voor het *audit committee*, met een vergelijkend onderzoek, en uitdrukkelijke motivering van de keuze van de kandidaat die aan de raad van bestuur wordt voorgesteld. De motivering voor de keuze – met een vergelijking tussen kandidaten – zou aan de aandeelhouders moeten worden kenbaar gemaakt. Ook zou men best de duurtijd van de mandaten beperken, mits waarborg inzake continuïteit gegeven zijn. Dit alles lijkt me niets meer dan “*good governance*”.

Een ander voorstel houdt in dat de keuze zou worden opgedragen aan een comité van de aandeelhouders: de auditor werkt immers in de eerste plaats voor de aandeelhouders, en de meest objectieve keuze kan daar worden gemaakt. De oprichting van aandeelhouderscomités – gunstig bekend in Zweden onder de naam “*nomination committees*”, doch ook in andere landen van Europa – wordt ook verdedigd om een oplossing te geven voor de keuze van de onafhankelijke bestuurders, of om beslissingen te nemen rond belangenconflicten. Verder te overwegen.

Wellicht is er geen enkele oplossing volstrekt optimaal, en moet men ruimte laten voor elk van deze mogelijkheden en voor experimenten. Immers, de onderscheiden markten in de Europese Unie zijn ook op dit punt wel erg verschillend.

Misschien toch een element: de *corporate governance* codes zouden best wat meer expliciet zijn betreffende de procedure van aanduiding van de revisor en zijn plaats in de onderneming, volgens de lijnen die ik zo-even heb geschetst.

Toezicht op de auditors

Wellicht kan een ander thema kort worden vermeld, met name dat van het toezicht op de auditors. Vandaag de dag is dat in Europa op zeer uiteenlopende wijze geregeld. De toezichtorganisaties zijn gegroepeerd in de *International Forum of Independent Audit Regulators* (IFIAR), een wereldwijde organisatie. In Europa hebben wij er belang bij deze functie degelijk te structureren: de gedachte werd gelanceerd om een “*hub-en-spoke*” systeem uit te bouwen, zoals thans wordt gevolgd voor de bank – en marktenautoriteiten, voorbeeld de *European Banking Authority* (EBA) en de *European Securities and Markets Authority* (ESMA). De coördinerende en harmoniserende functie is verder een essentiële voorwaarde voor de toegang tot de vrije beroepsuitoefening binnen de Europese Unie, een Verdragsvrijheid die vooralsnog voor het auditwezen te zwak is uitgebouwd. Deze benadering zou ook toelaten het moeilijke gesprek met de *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) in betere banen te leiden.

Tenslotte kan dieper worden ingegaan op de *Public Interest Oversight Board* (PIOB), waar ik onlangs werd aangesteld. Deze organisatie werd opgericht na Enron, toen de financiële wereldleiders van oordeel waren dat zo men het audit beroep verder in stand wilde houden, verzekerd moest worden dat de auditors optreden in het “*public interest*”, in het algemeen belang. Meer specifiek wou men verzekeren dat de auditnormen die binnen IFAC worden uitgedacht en van toepassing worden verklaard, met dit algemeen belang rekening zouden houden, en niet enkel zouden worden ingegeven door het corporatistische belang van de grote nationale auditorsverenigingen, zoals aanwezig in IFAC.

Eenzijds werd IFAC als standaardzetter behouden, anderzijds werd een toezicht ingesteld dat in hoofdorde de eerbiediging van het algemeen belang nastreeft. Daar dit laatste nagenoeg niet te omschrijven valt – men weet best wanneer het algemeen belang geschonden wordt, niet wanneer het wordt geëerbiedigd – is het toezicht sterk afgestemd op de naleving van procedures die moeten toelaten dat alle betrokken stakeholders – ondernemingen, de overheid in haar talrijke verschijningsvormen, de gebruikers van de financiële staten, de consumenten – aan bod kunnen komen en dat hun meningen in overweging worden genomen.

Met het oog op de toetsing van IFAC's handelingen werd toen een initiatief genomen door de Wereldbank, het Basel Comité en de *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO) om een orgaan op te richten dat de handelingen van de reglementaire comités – *Public Interest Activity Committees* (PIACs) – binnen IFAC zou toetsen vanuit dat oogpunt van het algemeen belang. De omschrijving van wat het algemeen belang is, kan worden teruggevonden in de jaarverslagen van de PIOB.

Deze comités zijn bevoegd voor *audit standards*, *ethics* en *education* en dragen volgende benamingen:

- *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB);
- *International Accounting Education Standards Board* (IAESB); en
- *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA).

Deze monitoring heeft betrekking op de wijze waarop de normen worden opgesteld, rekening houdend met de procedures inzake consultatie, de interne besluitvorming, de betrokkenheid van alle leden, doch vooral ook van de onafhankelijke leden, de evenwichtige vertegenwoordiging van de onderscheiden groepen auditors, zowel regionaal als per omvang van de kantoren, enz.

Aandachtige opvolging van de benoemingsprocedures maakt hiervan deel uit. PIOB is zeer actief geweest in het grote “*ISA clarity project*”, dat nu achter de rug is na verschillende jaren van voor-

bereiding. Bijzondere aandacht gaat ook naar de deontologie, in het *Ethics committee*, waar onder meer u bekende vragen van onafhankelijkheid en onverenigbaarheid worden behandeld.

De PIOB bestaat uit 10 leden, afkomstig uit alle werelddelen, inclusief Australië, Japan, India. Het secretariaat is gevestigd in Madrid, maar de vergaderingen grijpen overal ter wereld plaats.

De PIOB is zelf verantwoording verschuldigd aan de internationale financiële communiteit zoals vertegenwoordigd in de “*Monitoring Group*”, thans als volgt samengesteld: de *International Organisation of Securities Commissions* (IOSCO), het *Basel Committee on Banking Supervision* (BCBS), de *International Association of Insurance Supervisors* (IAIS), de Wereldbank, de Europese Commissie en als waarnemer de *Financial Stability Board* (FSB). Wat deze monitoring betreft vertoont deze structuur duidelijke gelijkenis met de *International Financial Reporting Standards* (IFRS), zowel qua structuur als samenstelling.

Résumé

La profession d'auditeur se trouve de nouveau dans le collimateur des législateurs et régulateurs. L'intérêt public est mis en exergue, et ce tant par la Commission européenne que dans le développement des normes d'audit par l'*International Federation of Accountants* (IFAC), telles qu'elles sont supervisées par le *Public Interest Oversight Board* (PIOB). Certains aspects des positions de la Commission sont brièvement analysés, tels que la problématique de la concentration et l'organisation de la surveillance. Suit une présentation du PIOB.

Summary

The profession of auditor is once again the object of attention on the part of legislators and regulators. Striking is the reference to the general interest that finds expression both with the European Commission and in the development of Audit Standards by the *International Federation of Accountants* (IFAC), that are supervised by the *Public Interest Oversight Board* (PIOB). Some aspects of the *Commission's papers* are briefly analysed: the issue of concentration and the organisation of oversight. Furthermore, the PIOB is presented.



La crise, ou les limites d'un système ? Interview du professeur Benoît PIGÉ



Benoît PIGÉ

Le 11 octobre 2011, le Secrétaire général de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, David SZAFRAN, a rencontré le Professeur Benoît PIGÉ en marge du Congrès tenu à l'occasion du trentenaire de la FIDEF (Fédération internationale des experts-comptables et commissaires aux comptes francophones). Le Professeur Benoît PIGÉ enseigne à l'Université de Franche-Comté en Sciences de gestion. Il a contrôlé, audité, présidé ou dirigé plusieurs organisations. Auteur de plusieurs ouvrages et de nombreux articles, il est également professeur invité dans divers pays (notamment le Mexique, le Togo, la Tunisie et le Japon).

David SZAFRAN lui a posé quelques questions à propos du rôle des auditeurs dans le contexte de la crise financière et de sa perception de l'évolution de l'audit.

David SZAFRAN : Comme l'affirment certains, considérez-vous que des auditeurs externes aient manqué à leur devoir lors de la crise financière de 2008 ?

J'aurais tendance à dire qu'ils ont répondu à ce qu'on leur demandait, mais la question est de savoir si ce qu'on leur demandait permettait de répondre aux vraies questions. Et là, effectivement ma réponse sera plus nuancée. Comparons la crise financière à la chute de *Lehman*, à la crise des nouvelles technologies en 2001 – 2002, ou à la chute d'*Enron*.

Le rôle des auditeurs n'a pas été du tout le même : dans la chute d'*Enron*, il y a eu une forme de collusion d'intérêts entre les auditeurs et certains acteurs d'*Enron*. Alors que dans le cas de *Lehman*, il n'y a pas eu de problème d'indépendance, excepté peut-être des soucis mineurs non relevés. Mais sur une mission il y a toujours un seuil de matérialité à prendre en considération. Par conséquent, certaines petites irrégularités peuvent passer à travers les mailles (et ces irrégularités qui, à l'époque de l'audit, apparaissaient non significatives ou non matérielles peuvent s'avérer significatives quelques années plus tard).

La difficulté apparaît quand *Lehman* réalise un bénéfice de 4 milliards de dollars en novembre 2007, et huit mois plus tard, fait faillite. Pourtant les comptes ont été certifiés. C'est donc que les comptes ne permettaient pas de refléter des risques qui étaient sous-jacents. En mars 2010, il y a un rapport qui est sorti sur *Lehman's Brothers*. C'est je crois le tribunal de New York qui a mandaté ce qu'ils appellent un *examiner*, c'est-à-dire quelqu'un qui a examiné tous les documents de

la société pendant plus d'un an, soit entre janvier 2009 et mars 2010. Une masse de documents absolument extraordinaire, comme tous les courriels, passés au peigne fin.

Ce rapport montre que le système de contrôle de *Lehman's Brothers* fonctionnait. Les dirigeants étaient conscients des risques mais ils ont oublié l'enjeu des risques pour les autres. C'est-à-dire qu'ils étaient conscients des risques pour eux mais n'étaient pas conscients des risques qu'ils faisaient porter à l'ensemble du système. La difficulté pour un auditeur c'est de se positionner par rapport à cela. Aujourd'hui, dans la réglementation actuelle, si j'avais été auditeur de *Lehman*, je pense que j'aurais certifié les comptes de *Lehman*.

David SZAFRAN : Suite à la crise financière et dans le contexte actuel de la dette souveraine, quelle est votre conception de l'évolution de l'audit et du modèle économique ?

Contrairement à la crise financière de 2008, issue de la crise des subprimes, l'actuelle crise de la dette souveraine en 2011 résulte d'un manque de confiance dans certains comptes des Etats. N'y aurait-il pas lieu de renforcer la transparence financière des comptes des Etats, par exemple en s'inspirant des principes d'une comptabilité d'engagement sur le modèle des IPSAs, les normes comptables internationales dans le secteur public, plutôt qu'une comptabilité de caisse ? Ceci donnerait une vision plus claire des engagements futurs des Etats ? Ne faudrait-il pas également renforcer le contrôle externe indépendant, par exemple sous l'autorité d'une Cour des comptes européenne agissant de concert avec les contrôleurs légaux ?

Je suis entièrement d'accord avec vous.

Concernant, le modèle économique, revenons sur ce qu'a dit ce matin Philippe DANJOU (membre du Board de l'*International Accounting Standards Board*), avec qui je suis également d'accord sur énormément de points, mais avec quelques différences tout de même. Pour Philippe DANJOU, il peut y avoir une forme de segmentation par nature d'intervenant.

Il y aurait le segment des grandes entreprises cotées, un autre segment comprenant les entreprises publiques, un autre segment des PME, etc. Vraisemblablement on se dirige vers un modèle de ce type-là. Je ne suis pas convaincu que ce soit la bonne voie, mais là on s'écarte des problèmes d'audit et on touche au problème des normes comptables.

Cette vision éclatée vise à dire que les grandes entreprises internationales seraient uniquement du domaine des marchés, que les entreprises publiques seraient uniquement du domaine de l'Etat, les PME exclusivement du ressort de l'entrepreneur. On a, d'un point de vue académique, une autre approche qui s'appelle l'approche des parties prenantes. En anglais cela donne *stakeholders*. Cette approche permet d'identifier pour une entreprise donnée le fait qu'on ait des acteurs divers et multiples. Son intérêt c'est qu'on peut très bien reconnaître que dans certains types d'organisations, une place plus importante est donnée à un type d'acteurs, ce qui ne signifie pas que les autres intervenants sont oubliés. Or aujourd'hui, on est un peu dans des systèmes du type « tout ou rien ».

Soit je suis une entreprise purement actionnariale, soit je suis une entreprise complètement publique. Dans le discours politique français d'aujourd'hui, la conception droite/gauche s'oppose nettement. Schématiquement cela donnerait les marchés et les actionnaires à droite, le public et l'Etat à gauche. Cette conception, c'est celle qui existait déjà il y a 40 ans. Et aujourd'hui, vraisemblablement, elle est dépassée.

Si la seule solution à la crise des marchés publics et des marchés financiers consiste à nationaliser les banques, on va retomber dans les mêmes travers qu'il y a 40 ou 50 ans. La solution est de faire émerger quelque chose de différent où l'ensemble des acteurs collaborent, la difficulté étant bien entendu de les faire collaborer.

On aboutit donc aux logiques de gouvernance : comment mettre en œuvre des mécanismes de gouvernance où les acteurs sont obligés de collaborer entre eux ? Si on prend les banques allemandes ou le modèle allemand en règle générale, il faut reconnaître qu'il a relativement bien vécu toutes les crises. Or, ce modèle allemand se base plutôt sur un modèle « parties prenantes ». Un modèle où les acteurs sont souvent représentés dans leur diversité, comprenant les salariés, les actionnaires, et d'autres parties prenantes (y compris parfois les collectivités territoriales).



Greenhouse gas emissions: accounting and audit considerations



Thomas CARLIER

Partner - Deloitte Réviseurs
d'Entreprises
Head of Brussels IFRS Centre of
Excellence



Giovanni - Battista ZAVARELLA

Director - Deloitte Réviseurs
d'Entreprises
Registered auditor

Background

After more than two weeks of intense negotiations, a deal was finally reached in the 2011 UN Climate Change Conference recently held in Durban. Negotiators agreed to establish a legally binding treaty whose terms will be defined by 2015 and become effective in 2020. The agreement implies the continuation of the Kyoto Treaty in the interim period.

Under this Treaty, the European Union (EU) established a cap and trade emissions program as a market-based response to the emissions reduction targets. With effect from January 1, 2005, carbon-emitting entities were allocated allowances (known generally as EUAs), with the mandate that they subsequently manage their overall emissions against these initial allocations. Companies emitting more than their allotted amounts must now either purchase additional allowances through the EU emissions trading scheme, or pay a fine. Companies emitting less may sell their excess allowances. The related EU directives have been transposed in the Belgian legislation, mainly at the regional level¹.

Accounting for greenhouse gas emissions remains a challenge. There is currently no authoritative literature on accounting for emission allowances under IFRS. In 2004, the International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) issued IFRIC 3 – *Emission Rights* but this interpretation was quickly withdrawn by the IASB due to criticism about potential income mismatch². The issue is still on the IASB agenda but inactive for a while, pending on an IASB agenda decision expected for the first half of 2012.

Under Belgian GAAP, the Accounting Standards Commission (ASC) has issued an authoritative guidance with the advice 179/1 which has been updated on 26 November 2008 (“Advice 179/1”) and complemented by the advice 2012/1 issued on January 2012 (“Advice 2012/1”). However, the ASC advices only address some of the accounting issues raised by emission rights and allows the application of two different accounting policies.

In the absence of authoritative pronouncement from the IASB, the purpose of this paper is to review the different alternatives that a company could consider in developing a comprehensive IFRS policy on emission rights and to comment the ones retained under Belgian GAAP. It is not the intention to contemplate all the accounting issues associated with emissions rights, including the treatment of forward transactions and hedge accounting.

The introduction of the EU cap and trade emissions program has also raised audit considerations that are further addressed in this paper.

Accounting alternatives³

A. Nature of the emission rights: intangible asset or inventory?

There is a large consensus that emission rights shall be recognized as assets. The question is a lot more controversial regarding the accounting nature of this asset. Although some may argue that emission rights have some key characteristics of financial assets as it is a liquid asset used to settle a liability, the majority of companies classify emission allowances currently held as either inventory or intangible assets.

Proponents of the inventory classification of emissions note that they are a key cost in the production process and are operationally not viewed differently than other key inputs classified as inventory, such as fuel for a power generation company. Similar to the fuel, the producer considers emissions as a major consumable in the generation process. Such classification is also likely to better reflect emission rights held for trading purpose that are not specifically addressed in this paper.

Intangible assets are identifiable non financial assets that lack physical substance. From a conceptual point of view, emission rights seem to align more closely to intangibles than inventory. In addition, the classification as intangible assets was the one retained by the IASB under IFRIC 3. However, intangibles with a finite life shall be amortized whereas an amortization methodology may not make sense as the rights aren't used until the end of a compliance period when they are remitted to the authorities to satisfy the company's obligations related to actual emissions over the period.

B. Measurement of the rights held: cost or fair value?

This alternative in the measurement basis is relevant (i) on initial recognition of emission rights allocated for free (or below the market value) by the authorities and, (ii) for the subsequent measurement of emission rights, whether they are recognized as intangible assets or inventory.

Regarding the first situation, IFRIC 3 supported a fair value measurement basis but with a concomitant recognition of a deferred income – for the same amount if the rights are allocated for free

- 1 For an overview of the legal references, see advice 179/1 of the Accounting Standard Commission dated 26 November 2008, sections I and II.
- 2 The situation is similar in the US as the Emerging Issues Task Force (“EITF”) also attempted to address the related accounting issues in EITF Issue 03-14, *Participants' Accounting for Emissions Allowances under a “Cap and Trade” Program*. However, it was never finalized, and ultimately removed from the EITF's agenda.
- 3 For a detailed study on the accounting treatment under IFRS, see *Emissions Trading Schemes under IFRS - Towards a “true and fair view”*, Madlen HAUPT and Roland ISMER, Climate Policy Initiative / University of Erlangen-Nürnberg, January 2011

– by reference to IAS 20 on government grants. It shall be noted that IAS 20 also allows grants related to assets to be presented as a reduction of the carrying amount of the related asset, which is equivalent to a cost measurement basis.

The subsequent measurement of emission rights is the fundamental issue. Under the current accounting framework, it is indeed not possible to revalue at market price intangible assets (and inventories) against the income statement⁴, whereas the provision for emissions is typically measured on that basis (see below). This limitation in the accounting principles creates a potential mismatch in the income statement in case of increase of the market value of emission rights, which is basically at the origin of the withdrawal of IFRIC 3.

Illustration

On 1 January N, Company A acquires 20.000 EUAs at a spot price of 8 € per unit to cover expected emissions of the year N. An intangible asset is recognized for an amount of 160.000 €.

During year N, Company A exactly emits 20.000 tons of greenhouse gas. Assuming the spot price has increased to 10 € per unit on 31 December N, a provision of 200.000 € is recognised at closing N.

Due to the fact that the intangible asset cannot be revalued in the income statement, a mismatch of 40.000 € arises. It is indeed only in year N+1 when Company A settles the obligation by remitting the EUAs that the gain on the intangible asset is recognised in the income statement.

C. Measurement of the obligation: fair value or cost of settlement?

Emitting greenhouse gas is an event that creates a present legal obligation whose settlement will require an outflow of resource in the form of remittance of emission rights. Accordingly, a provision shall be recognised as the company emits greenhouse gas in accordance with IAS 37. This is the view retained in IFRIC 3. The issue is mainly relating to the measurement basis of this provision.

As illustrated above, if the measurement of the provision is based on the spot price at closing (so called “fair value approach”), a mismatch is likely to arise in the income statement in case of increase in the market price of emission rights. Although technically questionable and not retained by IFRIC 3, an alternative frequently used in practice is to apply a mixed measurement basis: for emissions covered by emission rights held, the provision is measured at the carrying amount of the related assets, whereas the spot price at closing is applied for any emissions exceeding the rights held (so called “cost of settlement approach”).

Illustration

Under the latter accounting policy and using the same facts as above, the provision would be measured at the carrying amount of the related assets (i.e. 160.000 €) as the emissions of the year N are entirely

and exactly covered by the rights held.

Assuming the emissions of the year N would have been 25.000 tons, the amount of the provision would have been 210.000 € (= 160.000 € + 5000 tons @ spot price of 10 €) under the cost of settlement approach whereas it would achieve 250.000 € (= 25.000 @ spot price of 10 €) under the fair value approach.

D. Presentation: gross or net?

Once a policy for the measurement of assets and liabilities has been developed by the company, the next alternative is whether the rights held and the provisions for emissions are presented on a gross or net basis.

It is technically difficult to support the net approach firstly because the regulator is not a debtor to the emission rights holder. Accordingly, there is no strict right to offset the asset and the liability that, in addition, are different in nature (i.e. intangible / inventory vs. emission obligation). Gross presentation may also make sense as the two items seems to be independent.

The asset may indeed be held and used, sold or exchanged for another asset independently from the emission obligation of the company. Similarly, the regulator has no control over which emission rights will actually be used to satisfy the obligation. The gross presentation was the one applied under IFRIC 3.

Nevertheless, it seems that the net approach (i.e. provision only recognised for the excess of emissions compared to the rights held) is largely applied in practice and is typically combined with the cost of settlement approach (see above sub-section 2.3). Although conceptually questionable when considered in isolation, it could be the approach that is the most consistent when assessing the overall accounting policy. If emission rights are allocated for free by the authorities and measured at cost (i.e. asset with no value – see above sub-section 2.2), presenting a provision for the emissions on a gross basis seems indeed inappropriate.

Alternatives retained under Belgian GAAP

In the Advice 179/1, the ASC describes the three following methods and recommends selecting the “gross method” or the “net method” on the basis of an accounting policy choice to be disclosed in the notes:

- **“IFRIC 3 method”**: emission rights are recognised as intangible assets and measured at cost for rights acquired or at fair value for rights allocated for free (or below the market price) with a corresponding deferred income (government grant) systematically released in profit or loss over the compliance period. A provision is recognised as emissions are made and measured on the basis of market price at closing. This method is thus not recommended by the ASC mainly because it can generate an accounting mismatch.

Accounting for greenhouse gas emissions remains a challenge.

From a conceptual point of view, emission rights seem to align more closely to intangibles than inventory.

4 A positive revaluation of the intangible asset can be recognized under specific conditions but immediately in the other comprehensive income within equity according to IAS 38.

- **“Gross method”**: similar to the IFRIC 3 method, except that the provision is measured on the cost of settlement approach as described above. Regarding the timing of recognition of the grant as income, Advice 179/1 also mentions that the amount which is deferred is such that the income corresponds to the emissions made, whereas IFRIC 3 required a systematic recognition as income over the compliance period. As a consequence, if a company emits less than the rights allocated for free by the regional authorities for a particular year, Advice 179/1 seems to imply that the related net gain is not recognised during that year, unlike IFRIC 3.
- **“Net method”**: under that method, only purchases and sales of emission rights are recognised immediately in the income statement together with a provision at market price for any shortage of rights held compared to emissions made. In addition, Advice 2012/1 now prescribes that in case of excess of emission rights at closing, an asset (acrued) is recognised as income for the fair value of these rights but only if the intention of the company is to sell the asset on an active market over the next year. This method is also likely to generate mismatch as illustrated below.

Illustration

Company A is allocated for free 20.000 emission rights per year during the period N to N+3. During year N, Company A exactly emits 20.000 tons of greenhouse gas but acquires 5.000 emission rights on the market at 8 € per unit as it anticipates to emit 25.000 tons of greenhouse gas in year N+1. Under the net method, an amount of 40.000 € would be immediately expensed in year N, whereas it clearly relates to the emissions of the year N+1.

Audit considerations

Auditors of companies involved in EU cap and trade emission schemes should pay particular attention to the following points during their audit:

- **Has the company received emission rights under the National Allocation Plan?**

The control is relatively easy; it consists in checking whether the company has been allocated a quota of emission rights for the compliance period. This allocation can be found in the National Allocation Plan and in the Allocation Plan of each Region.

- **Is the measurement reflecting the actual quantity of emissions rights allocated, taking into account returns and other movements for the previous accounting periods?**

The company has to make an annual statement about its emissions of the year. Based on this statement and taking into account the other movements that have occurred during the period (purchases / sales), the company has a balance of

allowances, which have to be treated consistently with the accounting policy selected.

- **Is the estimate of emission rights to be remitted correct? Is it based on a reliable system?**

Companies should be able to track and quantify their emissions. They have to develop a tool to measure these emissions or develop a methodology for calculating the emission rights to be returned. This point is quite important for the audit of financial statements because the related obligations have to be reflected in accounting.

Moreover, this could result in the recognition of an additional commitment in case the company would have a shortage of allowances for the year.

The measurement criteria used by the company influence the quantification of the emissions (*i.e.* tons of GHG) and thus the accounting measurement (*i.e.* €).

The auditor should determine the best approach for reviewing the company estimates, taking into account its method and its industrial activity.

Keeping in mind that the audit does not aim at delivering a specific opinion on the emission rights, this review should contain at least:

- an understanding of the method used by the company for the estimate of its emissions;
- a judgment on the reliability of this method;
- if appropriate, the review of key assumptions and data used to make the estimate;
- the review of status of account balances in the national register of allowances; and
- the review of the quantitative impact of emissions rights on the financial statements of the period consistently with the accounting policy selected.

In the development of an audit approach, it could also be appropriate to refer to exposure draft ISAE 3410, Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements. This exposure draft deals with both limited assurance engagements and reasonable assurance engagements on GHG statements (outside the scope of the audit of the financial statements), and provides guidance that can be useful in determining the audit procedures on the emission rights and the related accounting entries. Key features of these procedures are:

- an assessment of the suitability of the applicable criteria used by the company. Suitable criteria should have the following characteristics: relevance, completeness, reliability, neutrality and understandability;
- understanding of the entity and its environment, including its internal control and related business processes relevant to emission rights;
- identification and assessment of risks, such as possible misstatements, non-compliance with laws and regulations, incorrect quantification methods used;

- development of overall responses to assessed risks and further procedures. This section includes test of control (in case of reasonable assurance), analytical procedures, procedures related to the estimates (including correct application of applicable criteria).

The proposed standard also foresees the possibility for the auditor to use experts as some of the aspects surrounding the Greenhouse Gas Statements will not only deal with figures derived from accounting but will also rely on technical aspects.

Concluding comments

The various accounting alternatives described above all have conceptual and/or practical merits depending on the situation. In this context, a wide range of accounting policies is applied in practice by companies active in cap and trade emission programs, especially in their consolidated financial statements prepared in accordance with IFRS.

Résumé

Le semi-échec de la conférence sur les changements climatiques tenue à Durban fin 2011 a impliqué la poursuite du système mis en place depuis plusieurs années à l'issue du Protocole de Kyoto. Or, le traitement des droits et obligations qui découlent de ce système n'a jamais fait l'objet d'une normalisation comptable, notamment dans le cadre du référentiel IFRS. Par conséquent, les pratiques comptables développées par les sociétés concernées s'avèrent très différentes tant sur le plan de la nature comptable des droits d'émission de gaz à effet de serre (immobilisation incorporelle vs. stock), de leur base d'évaluation (coût vs. juste valeur), de la base d'évaluation des obligations liées aux émissions (juste valeur vs. coût du règlement) et de la présentation des droits et obligations (brute vs. nette). Au niveau du droit comptable belge, la Commission des Normes Comptables a bien émis deux avis sur la question, mais ceux-ci permettent également plusieurs traitements qui, de plus, peuvent conduire à des incohérences.

Cette instabilité comptable rend les travaux de l'auditeur d'autant plus difficiles et ce, dans un domaine où les risques peuvent s'avérer significatifs. Il développera donc une approche d'audit spécifique, en tenant notamment compte des récentes propositions formulées en la matière (ISAE 3010).

Under Belgian GAAP, the ASC allows an accounting policy choice between two methods that, in addition, could generate an accounting mismatch in the financial statements.

In the absence of authoritative and detailed pronouncements from standards setters, significant divergence in practice will remain. This situation is likely to impair the comparability and usefulness of financial information, considering that the amounts involved can be very significant in some industries and that the Kyoto Treaty is likely to continue and even expand in the coming years.

We believe that accounting standard setters shall set this issue on top of their agenda, especially at the level of the IASB whose activities are largely focused on US GAAP convergence issues that are not as productive as expected.

Taking into account this inconsistent accounting environment, the auditor should develop specific audit procedures, also considering that the risk related to emission rights (allocation, consumption, balance and potential deficit) can be significant.

Samenvatting

De semi-mislukking van de Conferentie over klimaatverandering gehouden te Durban eind 2011, heeft tot gevolg dat het systeem dat een aantal jaren geleden werd ingevoerd naar aanleiding van het Protocol van Kyoto, zal worden gehandhaafd. De boekhoudkundige verwerking van de uit dit systeem voortvloeiende rechten en verplichtingen heeft echter nooit het voorwerp uitgemaakt van een standaardisering van boekhoudnormen, meer bepaald in het kader van het IFRS raamwerk. Dit heeft dan ook geleid tot een enorme diversiteit aan boekhoudpraktijken zoals uitgewerkt door de betrokken vennootschappen en dit zowel op het vlak van de boekhoudkundige aard van broeikasgasemissierechten (immaterieel actief vs. voorraad), van hun waarderingsgrondslag (kostprijs vs. reële waarde), van de waarderingsgrondslag van de verplichtingen in verband met broeikasgasemissies (reële waarde vs. kostprijs) en van de weergave van de rechten en verplichtingen (bruto vs. netto). Voor wat het Belgisch boekhoudrecht betreft, heeft de Commissie voor Boekhoudkundige Normen twee adviezen hieromtrent uitgebracht op grond waarvan echter verschillende boekhoudkundige verwerkingen mogelijk zijn die daarenboven kunnen leiden tot een aantal inconsistenties.

Door deze boekhoudkundige instabiliteit worden de werkzaamheden van de auditor nog bemoeilijkt en dit op een gebied waar de risico's significant kunnen blijken. Hij dient derhalve een specifieke controleaanpak uit te werken, rekening houdend met in het bijzonder de recent geformuleerde voorstellen ter zake (ISAE3010).

We consider that the auditor task will be quite complex with some key points to consider like the suitability of the criteria used by the company for the emission measurement, the reliability of the system used and the involvement of external experts.

Samenvatting van op de ICCI website gepubliceerde adviezen tussen oktober, november en december 2011/ *Résumé d'avis publiés sur le site web de L'ICCI entre octobre, novembre et décembre 2011*

Audit van juridische entiteiten die de technische bedrijfseenheid vormen

Het ICCI is van mening dat de bedrijfsrevisor alle juridische entiteiten dient te auditeren die de technische bedrijfseenheid vormen om zijn certificeringsopdracht te kunnen vervullen ten aanzien van de ondernemingsraad.

Boekhoudkundige verwerking van een erfpachtovereenkomst

Aan het ICCI werd de vraag voorgelegd wat de boekhoudkundige verwerking is van een erfpachtovereenkomst met periodieke vergoeding vanuit het standpunt van de erfpachtgever. Het ICCI is van oordeel dat er eerst op basis van de feitelijke gegevens dient te worden uitgemaakt of de erfpachtovereenkomst, op boekhoudkundig vlak, al dan niet kan worden gelijkgesteld met een leasingovereenkomst. Indien dit het geval is, dan is de boekhoudkundige oplossing te vinden in de CBN-adviezen 144-02 en 144-02bis. Zo niet, dan kunnen, naar de mening van het ICCI, de beginselen uiteengezet in het advies 162-2 evenwel worden gebruikt, zeker voor wat betreft het boeken van een uitzonderlijke afschrijving op het vast actief bij de erfpachtgever.

Inbreng van een bedrijfstak

Een bedrijfsrevisor vraagt zich af of het handelsfonds, dat deel uitmaakt van de inbreng van een bedrijfstak, al dan niet gewaardeerd dient te worden in het kader van deze inbreng. Het ICCI is van oordeel dat het handelsfonds boekhoudkundig niet tot uiting wordt gebracht in de ontvangende vennootschap, behalve in de mate dat een handelsfonds reeds voorkwam in de boekhouding van de inbrengende vennootschap (regel van boekhoudkundige continuïteit).

Beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor ten aanzien van een medeoprichter bij inbreng in natura

Een bedrijfsrevisor vroeg zich af of het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor geldt ten aanzien van een medeoprichter in het kader van een inbreng in natura. Volgens het ICCI stelt het Wetboek van vennootschappen duidelijk dat bij de oprichting met een inbreng in natura de bedrijfsrevisor wordt aangesteld door de oprichters. Bijgevolg geldt het beroepsgeheim niet tussen de bedrijfsrevisor en de oprichters van de betrokken vennootschap.

Impact op de jaarrekening van een wijziging in de aandeelhoudersstructuur en in de samenstelling van het bestuursorgaan tussen de balansdatum en de datum van vaststelling van de jaarrekening

De feitelijke situatie op de datum van afsluiting van het boekjaar dient in aanmerking te worden genomen om te bepalen welke de verbonden vennootschappen, de vennootschappen met deelnemingsverhoudingen, of de vennootschappen met nog openstaande schuldvorderingen ten laste van de bestuurders zijn. Fundamentele wijzigingen in de aandeelhoudersstructuur en in de samenstelling van het bestuursorgaan tussen de balansdatum en de datum van vaststelling van de jaarrekening hebben volgens het ICCI geen impact op de jaarrekening, behoudens met betrekking tot de lijst van de bestuurders of zaakvoerders op pagina 1 van de jaarrekening. Deze lijst dient immers ten minste melding te maken van de personen die in functie waren tijdens de vaststelling van de jaarrekening.

Audit des entités juridiques qui forment l'entité technique d'exploitation

L'ICCI estime que le réviseur d'entreprises doit auditer toutes les entités juridiques formant l'unité technique d'exploitation, afin d'être à même de remplir sa mission de certification vis-à-vis du conseil d'entreprise.

Traitement comptable d'un bail emphytéotique

L'ICCI a été interrogé sur le point de savoir comment comptabiliser un bail emphytéotique à redevance périodique du point de vue du donneur d'emphytéose. L'ICCI estime qu'il convient tout d'abord de déterminer, sur la base des données factuelles, si un bail emphytéotique peut être assimilé à un contrat de leasing en termes de comptabilité. Si tel est le cas, la solution au niveau de la comptabilité peut être trouvée dans les avis CNC 144-02 et 144-02bis. Sinon, les principes exposés dans l'avis 162-2 peuvent, de l'avis de l'ICCI, également être utilisés, certainement en ce qui concerne la comptabilisation d'un amortissement exceptionnel sur immobilisations dans les comptes du bailleur emphytéotique.

Apport d'une branche d'activité

Un réviseur d'entreprises se demande s'il convient d'évaluer le fonds de commerce, qui fait partie de l'apport d'une branche d'activité, dans le cadre de cet apport. L'ICCI estime que le fonds de commerce ne doit pas être comptabilisé dans les comptes de la société bénéficiaire, sauf dans la mesure où un fonds de commerce avait déjà été comptabilisé dans les comptes de la société apporteuse (règle de continuité comptable).

Secret professionnel du réviseur d'entreprises à l'égard d'un cofondateur lors d'un apport en nature

Un réviseur d'entreprises se demande si le secret professionnel du réviseur d'entreprises s'applique à l'égard d'un cofondateur dans le cadre d'un apport en nature. Selon l'ICCI, le Code des sociétés dispose clairement que lors d'une constitution avec apport en nature, le réviseur d'entreprises est nommé par les fondateurs. Par conséquent, le secret professionnel ne s'applique pas entre le réviseur d'entreprises et les fondateurs de la société concernée.

Impact sur les comptes annuels du changement de l'actionariat et de la composition de l'organe d'administration entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêt des comptes annuels

C'est la situation existante à la date de clôture qu'il faut prendre en considération pour déterminer quelles sont les entreprises liées, les entreprises avec liens de participation ou encore les créances à charge des administrateurs. Selon l'ICCI, le fait que l'actionariat et la composition du conseil d'administration aient subi des modifications fondamentales entre la date de la clôture et la date d'arrêt des comptes annuels est sans influence sauf en ce qui concerne la liste des administrateurs ou gérants faisant l'objet de la page 1 des comptes annuels. Cette liste doit en effet à tout le moins mentionner ceux qui étaient en fonction lors de l'arrêt des comptes annuels.

Samenvatting van op de IBR website gepubliceerde adviezen tussen oktober, november, december 2011 en januari 2012/ *Résumé d'avis publiés sur le site web de l'IRE entre octobre, novembre, décembre 2011 et janvier 2012*

Advies 2011/8: Activiteiten die een bedrijfsrevisor in een situatie van feitelijk bestuurder zouden brengen overeenkomstig artikel 13, § 2, b) van de gecoördineerde wet van 1953

Het verbod opgenomen in artikel 13, § 2, van de gecoördineerde wet van 1953 beoogt ook de notie van feitelijk bestuurder. Het ligt echter niet in de bedoeling van de Raad om, op grond van artikel 13, § 3, van de gecoördineerde wet van 1953, een vrijstelling aan de bedrijfsrevisor toe te kennen die zich zou bevinden in een positie van feitelijk bestuurder.

Advies 2011/9: Te nemen maatregelen ingeval een bedrijfsrevisor als commissaris werd benoemd zonder daarvan op de hoogte te zijn gebracht

Het gemeen recht inzake lastgeving – volgens dewelke de lastgevingsovereenkomst slechts tot stand komt door de aanneming van de lasthebber – dient te worden toegepast voor deze situaties waar er geen aanvaarding van het mandaat door de commissaris heeft plaatsgevonden. De Raad benadrukt dat het wenselijk is dat de bedrijfsrevisor voor ieder verkregen commissarisopdracht een opdrachtbrief opstelt – dit laat inderdaad toe om de uitwisseling van de toezeggingen over het mandaat te formaliseren.

Advies 2011/10: Toepassing van het nieuwe artikel 515bis van het Wetboek van vennootschappen dat de verplichting inhoudt om belangrijke deelnemingen te melden aan de naamloze vennootschap

Kennisgevingen in het kader van artikel 515bis van het Wetboek van vennootschappen dienen niet in de toelichting bij de jaarrekening vermeld te worden. De Raad stelt dat het zelfs af te raden is om deze kennisgevingen te doen, aangezien dit zou kunnen leiden tot inbreuken op de wet van 8 december 1992 voor de bescherming van de persoonlijke levenssfeer ten opzichte van de verwerking van persoonsgegevens.

Advies 2012/01: Opdracht van de bedrijfsrevisor bij de waardering van een vordering op een vennootschap in moeilijkheden, ter gelegenheid van de inbreng van deze vordering in het kapitaal van dezelfde vennootschap

Een inbreng van een schuldvordering dient gewaardeerd te worden aan haar nominale waarde gezien het schuldbevrijdend karakter van de inbreng en de afwezigheid van andere toepasselijke wetgeving. In geval van een continuïteitsprobleem beveelt de Raad de bedrijfsrevisor aan dat hij daarvan melding maakt in zijn verslag en ook de aandacht van het bestuursorgaan vestigt op diens aansprakelijkheid.

Avis 2011/8 : Activités qui, conformément à l'article 13, § 2, b) de la loi coordonnée de 1953, mettraient un réviseur d'entreprises dans une position d'administrateur de fait

L'interdiction prévue à l'article 13, § 2, de la loi coordonnée de 1953 vise également la notion d'administrateur de fait. Il n'entre cependant pas dans les intentions du Conseil d'accorder, en exécution de l'article 13, § 3, de la loi coordonnée de 1953, une dérogation au réviseur d'entreprises qui se trouverait dans une position d'administrateur de fait.

Avis 2011/9 : Mesures à prendre dans le cas où un réviseur d'entreprises serait nommé commissaire sans en avoir été informé

Le droit commun en matière de mandat – selon lequel le contrat de mandat ne se forme que par l'acceptation du mandataire – doit être appliqué dans ces situations où l'acceptation du mandat par le commissaire n'a pas eu lieu. Le Conseil souligne qu'il est souhaitable que le réviseur d'entreprises établisse une lettre de mission pour chaque mandat de commissaire obtenu – ceci permet en effet de formaliser l'échange de consentements sur le mandat.

Avis 2011/10 : Application du nouvel article 515bis du Code des sociétés comportant l'obligation de déclarer les participations importantes auprès de la société anonyme

Les déclarations dans le cadre de l'article 515bis du Code des sociétés ne doivent pas être mentionnées dans l'annexe aux comptes annuels. Le Conseil affirme qu'il est même déconseillé de les mentionner, étant donné que ceci pourrait constituer une infraction à la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel.

Avis 2012/01 : Mission du réviseur d'entreprises en cas d'évaluation d'une créance contre une société en difficultés lors de l'apport de cette créance au capital de cette même société

Un apport de créance doit être évalué à sa valeur nominale étant donné le caractère libératoire de la dette et l'absence d'autre législation applicable. En cas de problème de continuité, le Conseil recommande au réviseur d'entreprises d'en faire mention dans son rapport et d'attirer l'attention de l'organe d'administration sur la responsabilité de ce dernier.



IBR-Berichten

Werkzaamheden van de Raad

Vergadering van 9 december 2011

Voorstellen tot hervorming van de audit van de Europese Commissie

- De Raad heeft kennis genomen van de voorstellen tot wijziging van de Richtlijn 2006/43 en van de Verordening, voorbereid door commissaris BARNIER, en zoals bepaald door de Europese Commissie op 30 november 2011. Ten opzichte van de teksten die reeds de ronde hebben gedaan, merken we vooral op dat een college van commissarissen niet meer verplicht zou zijn in de grootste organisaties van openbaar belang. Het bestaan van een college van commissarissen zou er wel kunnen toe leiden dat de termijn voor het verplicht extern roteren van het bedrijfsrevisorenkantoor wordt verlengd. De Raad van het IBR staat niettegenstaande deze wijzigingen nog steeds achter de antwoorden die hij eind vorig jaar op het Groenboek heeft geleverd, maar overweegt om bijkomende commentaar te verstrekken op de meest recente amendementen. In samenwerking met zijn Franse en Nederlandse ambtgenoten organiseert de Raad op 10 februari 2012 een Europese studiedag omtrent het thema: "De kwaliteit van de externe audit, een hefboom voor de Europese economie."

Audit van de verklaringen inzake deugdelijk bestuur en van de remuneratieverslagen - De Raad heeft een omzendbrief opgesteld betreffende de plichten van de commissarissen van genoteerde vennootschappen. Hij heeft het evenwel niet nodig geacht dat in het tweede deel van het verslag uitdrukkelijk naar deze werkzaamheden verwezen wordt, behoudens de verwijzing die betrekking heeft op de controle van het jaarverslag.

Onmiddellijke melding van mandaten - De Raad heeft een omzendbrief gepubliceerd die de onmiddellijke melding van mandaten en verlengingen ervan herinvoert. Deze meldingsplicht geldt voor benoemingen en verlengingen die vanaf 1 januari 2012 plaatsvinden. De melding gebeurt op een zeer eenvoudige manier via het extranet van het Instituut, binnen de maand na de benoeming. De melding zal de Commissie van Toezicht in staat stellen om de gepaste maatregelen te treffen in geval van abnormaal lage erelonen die doen vermoeden dat de kwaliteit van het auditwerk mogelijk te wensen overlaat.

Voorontwerp van deontologische Code - De Raad heeft beslist om de openbare raadpleging te verlengen tot 9 januari 2012.

Bedrijfsrevisoren - onafhankelijke bestuurders - De Raad heeft de mogelijkheid en, in voorkomend geval de toepassingsmodaliteiten, in overweging genomen om de benoeming van bedrijfsrevisoren als onafhankelijke bestuurders te vereenvoudigen. Hij heeft overigens een voorstel goedgekeurd tot wijziging van de wet van 1953 ter

Info IRE

Travaux du Conseil

Réunion du 9 décembre 2011

Propositions de réforme de l'audit de la Commission européenne

- Le Conseil a pris connaissance des propositions de modification de la directive 2006/43 et de règlement, préparées par le commissaire BARNIER, telles qu'arrêtées par la Commission européenne le 30 novembre 2011. Par rapport aux textes ayant circulé antérieurement, on note surtout qu'un collège ne serait plus rendu obligatoire au sein des plus grandes entités d'intérêt public, mais sa constitution effective permettrait de ralentir la rotation externe des cabinets d'audit. Le Conseil de l'IRE, tout en considérant que ses réponses au livre vert demeurent parfaitement valables, arrêtera ultérieurement ses propositions d'amendements. Il co-organisera le 10 février 2012, avec ses homologues français et néerlandais, une journée d'études européenne sur le thème : « La qualité de l'audit, un levier pour l'économie européenne. ».

Contrôle des déclarations de gouvernement d'entreprise et des rapports de rémunération - Le Conseil a arrêté une circulaire relative aux devoirs à accomplir par les commissaires des sociétés cotées. Il n'a cependant pas estimé utile que la seconde partie du rapport comporte une référence explicite à ces travaux, au-delà de celle relative au contrôle du rapport de gestion.

Déclaration immédiate des mandats - Le Conseil a définitivement arrêté une circulaire réinstaurant la déclaration immédiate des mandats et de leurs renouvellements, pour les nominations et renouvellements intervenant à partir du 1^{er} janvier 2012. La déclaration se fera très simplement, via l'extranet de l'Institut, dans le mois de la nomination. Elle permettra notamment à la commission de surveillance de prendre les mesures adéquates en cas d'honoraires anormalement faibles qui laissent présager que la qualité des travaux d'audit éventuellement laisse à désirer.

Avant-projet de Code de déontologie - Le Conseil a décidé de prolonger la consultation publique jusqu'au 9 janvier 2012.

Réviseurs d'entreprises - administrateurs indépendants - Le Conseil s'est interrogé sur l'opportunité, et le cas échéant les modalités, de faciliter la nomination de réviseurs d'entreprises en tant qu'administrateurs indépendants. Il a par ailleurs approuvé une proposition d'amendement à la loi de 1953 visant à supprimer la nécessité d'une



afschaffing van de verplichte afwijking indien een confrater een mandaat als niet-uitvoerend bestuurder wenst te aanvaarden.

Stage - De Raad heeft een strategisch overleg gevoerd over het verwachte profiel van de toekomstige confraters en de hiermee verband houdende inhoud van de stage, die bedoeld is om de stagiaires voor te bereiden op de uitoefening van het beroep. Daarbij wordt bijvoorbeeld de vraag gesteld of het beroep niet moet erkennen dat het werkgebied van de bedrijfsrevisoren zich alsmaar uitbreidt, hetgeen impliceert dat men reeds in de loop van de stage de mogelijkheid zou moeten creëren om een meer diepgaande specialisatie te volgen. Dit onderwerp zal verder worden besproken in de schoot van de Stagecommissie.

Openbaar register - De Raad heeft zich erover verheugd dat het lijsten van netwerken en van bepaalde auditors uit het buitenland daadwerkelijk van start is gegaan.

Andere omzendbrieven, adviezen en mededelingen van de Raad - De Raad is tot een consensus gekomen omtrent een advies betreffende de melding van participaties in naamloze vennootschappen op basis van artikel 515bis van het Wetboek van vennootschappen. Deze meldingen dienen niet als zodanig in de toelichting bij de jaarrekening te worden opgenomen. Hij heeft eveneens twee mededelingen goedgekeurd: de eerste behandelt bepaalde gevolgen van de wet van 20 december 2010 betreffende de uitoefening van bepaalde rechten van aandeelhouders voor de commissaris van genoteerde vennootschappen, en de tweede betreft het ontslag in de hoedanigheid van bedrijfsrevisor en de aanvraag voor de titel van erebedrijfsrevisor. Ten slotte heeft de Raad besloten, nadat hij op de hoogte werd gebracht van bepaalde misbruiken, om zijn leden door middel van een omzendbrief eraan te herinneren dat de werkelijke deelname aan de seminars opgenomen in de individuele programma's van permanente vorming vereist is.

Vergadering van 13 januari 2012

Voorstellen tot hervorming van de audit van de Europese Commissie

- De Raad heeft kennis genomen van de stand van zaken over de besprekingen hieromtrent binnen het "forum BARNIER", dat is samengesteld uit bedrijfsleiders van de *Big Four*, van het BOBR, van MAZARS en van BDO.

Toepassing van de ISA's - De Raad heeft kennis genomen van het feit dat de minister van Economische Zaken geen gebruik heeft gemaakt van het recht dat hij zich tot 31 december 2011 had voorbehouden om de verplichte toepassing van de ISA's uit te stellen naar een latere datum (met betrekking tot de jaarrekening 2012 voor de organisaties van openbaar belang en met betrekking tot de jaarrekening 2014 voor de andere entiteiten).

Voorontwerp van deontologische Code - De Raad heeft kennis genomen van de talrijke reacties op de openbare raadpleging in vergelijking met eerdere raadplegingen. De Raad heeft het Comité Wetgevende werkzaamheden de opdracht gegeven om de door confraters en aan het beroep externe belanghebbenden geformuleerde suggesties uitvoerig te bestuderen.

dérogation lorsqu'un confrère souhaite accepter un mandat d'administrateur non exécutif.

Stage - Le Conseil a eu une discussion stratégique sur le profil attendu des futurs confrères et sur le contenu corrélatif du stage destiné à les préparer à l'exercice de la profession. Ne faut-il pas, par exemple, admettre que le champ d'intervention des réviseurs étant de plus en plus large, cela conduit à une plus grande spécialisation dès le stage ? La discussion sera poursuivie en commission du stage.

Registre public - Le Conseil s'est réjoui que l'inscription des réseaux et de certains auditeurs de pays tiers ait effectivement démarré.

Autres circulaires, avis et communications du Conseil - Le Conseil s'est mis d'accord sur un avis, concernant les déclarations de participations dans des sociétés anonymes faites sur pied de l'article 515bis du Code des sociétés; ces déclarations ne doivent pas, en tant que telles, être reprises en annexe des comptes annuels. Il a également approuvé deux communications : l'une sur certaines conséquences pour le commissaire des sociétés cotées de la loi du 20 décembre 2010 concernant les droits des actionnaires, et l'autre sur la démission de la qualité de réviseur et la demande du titre honorifique des fonctions. Enfin, mis au courant de certains abus, le Conseil a décidé de rappeler par circulaire aux membres la nécessité d'une participation effective aux séminaires repris dans les programmes individuels de formation permanente.

Réunion du 13 janvier 2012

Propositions de réforme européenne de l'audit - Le Conseil a pris connaissance de l'état d'avancement des discussions à ce sujet au sein du « forum BARNIER », regroupant les dirigeants des *big-fours*, du CBCR, de Mazars et de BDO.

Application des ISAs - Le Conseil a pris connaissance du fait que le ministre des affaires économiques n'a pas fait usage de la faculté qu'il s'était réservée jusqu'au 31 décembre 2011 de reporter la date d'application obligatoire des ISAs (en général, les comptes 2012 pour les entités d'intérêt public et les comptes 2014 pour les autres entités).

Avant-projet de Code de déontologie - Le Conseil a pris connaissance des réactions à la consultation publique, plus nombreuses qu'à n'importe quelle autre consultation publique. Le Conseil a chargé son Comité des travaux législatifs d'étudier en détails les suggestions formulées tant par les confrères que par les parties prenantes externes à la profession.



Omzendbrieven, adviezen en mededelingen van de Raad – De Raad heeft zijn toestemming gegeven voor een omzendbrief betreffende de waarde van een *comfort letter* en patronaatsverklaring, een advies betreffende de waardering van een vordering op een vennootschap in moeilijkheden, alsook voor een mededeling ter herinnering aan de verplichtingen van de commissaris in het kader van de crisis. Ter herinnering, de wijze van publicatie van omzendbrieven, adviezen en mededelingen werd uitdrukkelijk vastgelegd in de wet van 1953 zoals gewijzigd in 2007. Een publicatie in de loop van het jaar, eerder dan via het jaarverslag, is doeltreffender.

Mede-eigendommen - Het Grondwettelijk Hof heeft via zijn arrest nr. 187/2011 van 15 december 2011 het meer bepaald door het IBR en het IAB ingestelde beroep tot vernietiging van de wet van 2 juni 2010, verworpen. Het Hof verklaart dat “*de wetgever vermocht ervan uit te gaan dat het past de functie van “commissaris van de rekeningen” tevens open te stellen voor mede-eigenaars die niet noodzakelijk bedrijfsrevisor of externe accountant zijn, opdat die functie kan bijdragen tot de betere betrokkenheid van de mede-eigenaars bij het toezicht op de rekeningen van de mede-eigendom.*” (overweging B.9). De advocaat van het IBR en het IAB, professor David RENDERS, is van mening dat dit uitgangspunt zou inhouden dat, met uitzondering van de externe accountants en de bedrijfsrevisoren, enkel de mede-eigenaars de functie van “commissaris van de rekeningen” zouden kunnen uitoefenen. De Raad zal blijven ijveren voor een wetwijziging (inclusief met betrekking tot een verplichte externe controle op de syndici), en zal een mededeling bekendmaken, indien mogelijk samen met het IAB, en dit overeenkomstig de hierboven vermelde interpretatie.

Overheidsopdrachten - De Raad heeft kennis genomen van een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg van Luik van 12 december 2011, dat bevestigt dat “de ervaring in de sector van de intercommunales in het algemeen en van de betrokken intercommunale in het bijzonder”, die telt voor 30 % van de punten, de gelijke behandeling van de inschrijvers in het gedrang brengt, en derhalve niet toelaatbaar is.

Audit bij sociale secretariaten - De Raad heeft beslist om een wetenschappelijke enquête te laten uitvoeren bij confraters gelast met de audit bij sociale secretariaten voor werkgevers, teneinde te komen tot een meer homogene bepaling van hun opdracht die een grotere toegevoegde waarde biedt voor de bestemmingen van het verslag.

Vooruitgang van de kwaliteitscontroles - Er werden grote inspanningen geleverd om het kwaliteitscontroleproces in 2011 te versnellen. Zo bleven er op 31 december 2011 slechts 9 onafgewerkte dossiers op 414 opstaande dossiers 2009 en 40 onafgewerkte dossiers 2010 op 299 over.

Begroting 2012 van het Instituut - De Raad heeft de ontwerpbegroting goedgekeurd die aan de algemene vergadering zal worden voorgelegd. Deze ontwerpbegroting kenmerkt zich door een status quo van de bijdragen en een aantal besparingsmaatregelen.

Resultaten van het bekwaamheidsexamen - Voor de zitting van november en december 2011 bedraagt het slaagpercentage 53 % aan Nederlandstalige kant en 65 % aan Franstalige kant.

Circulaires, avis et communications du Conseil – Le Conseil s’est mis d’accord sur une circulaire relative aux lettres de confort et de patronage, un avis relatif à l’apport d’une créance sur et à une société en difficultés, et une communication relative à la vigilance particulière du commissaire en contexte de crise. Pour mémoire, la publication de circulaires, d’avis et de communications a été explicitée dans la loi de 1953 par les modifications de 2007. Une publication en cours d’année, plutôt que par le biais du rapport annuel, est plus efficace.

Copropriétés - Par son arrêt n° 187/2011 du 15 décembre 2011, la Cour constitutionnelle a rejeté le recours en annulation de la loi du 2 juin 2010 introduit notamment par l’IRE et l’IEC. La Cour déclare que « *le législateur pouvait considérer qu’il convenait que la fonction de « commissaire aux comptes » soit également ouverte aux copropriétaires qui ne sont pas nécessairement réviseurs d’entreprises ou experts-comptables, afin que cette fonction puisse contribuer à une meilleure implication des copropriétaires dans le contrôle des comptes de la copropriété* » (considérant B.9). L’avocat de l’IRE et de l’IEC, le professeur David RENDERS, estime que cet attendu signifierait qu’exception faite des experts-comptables externes et des réviseurs d’entreprises, seuls les copropriétaires peuvent exercer la fonction de « commissaire aux comptes ». Le Conseil poursuivra ses efforts pour obtenir un changement législatif (y compris pour un contrôle externe obligatoire des syndics), et publiera une communication, si possible conjointe avec l’IEC, conforme à l’interprétation ci-dessus.

Marchés publics - Le Conseil a pris connaissance d’un jugement du tribunal de première instance de Liège du 12 décembre 2011, qui confirme que « l’expérience dans le secteur de l’intercommunale en général et de l’intercommunale concernée en particulier », retenue pour 30 % des points, rompt l’égalité entre les soumissionnaires, et n’est dès lors pas admissible.

Contrôle des secrétariats sociaux - Le Conseil a décidé de procéder à une enquête scientifique auprès des confrères en charge du contrôle des secrétariats sociaux d’employeurs, en vue d’aboutir à une définition de mission plus homogène et offrant davantage de valeur ajoutée pour les destinataires du rapport.

Avancement des contrôles de qualité - De gros efforts ont été effectués pour accélérer le processus en 2011. C’est ainsi qu’au 31 décembre 2011, il ne restait plus que 9 dossiers 2009 non finalisés sur 414 dossiers ouverts, et 40 dossiers 2010 non finalisés sur 299.

Budget 2012 de l’Institut - Le Conseil a approuvé le projet à présenter à l’assemblée générale. Il se caractérise par un *status quo* des cotisations, et plusieurs mesures d’économie.

Résultats de l’examen d’aptitude – La session de novembre et décembre 2011 a donné lieu à 53 % de réussite du côté néerlandophone et 65 % du côté francophone.



Deze berichten vormen niet de notulen van de beslissingen van de Raad. Enkel de notulen, zoals die worden goedgekeurd door de Raad, gelden als dusdanig.

Ces communiqués ne valent pas procès-verbal des décisions du conseil. Seul le procès-verbal, lorsqu'il sera approuvé par le Conseil, fait foi.

Mededelingen, omzendbrieven en adviezen gericht aan de bedrijfsrevisoren

In december 2011 en januari 2012 werden aan de bedrijfsrevisoren, in voorkomend geval per e-mail, hiernavolgende **mededelingen, omzendbrieven en adviezen** gericht die ook op de website van het Instituut kunnen worden geconsulteerd onder het hoofdstuk "Documentatie" en eveneens kunnen worden gedownload:

Mededelingen

Mededeling 2011/17 betreffende de mededeling van de CFI met betrekking tot de landen met strategische tekortkomingen op het gebied van de bestrijding van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, zoals vastgesteld door de FAG en de te nemen maatregelen voor deze landen.

Mededeling 2011/18 omtrent de wet van 20 december 2010 betreffende de uitoefening van bepaalde rechten van aandeelhouders van genoteerde vennootschappen – impact op de functie van de commissaris, waarvan de belangrijkste gevolgen ingaan op 1 januari 2012.

Mededeling 2012/01 betreffende het ontslag van de bedrijfsrevisor en de toekenning van de titel van erebedrijfsrevisor – met model ontslagbrief.

Mededeling 2012/02 betreffende de herinnering aan de verplichtingen van de commissaris in het kader van de huidige crisis.

Omzendbrieven

Omzendbrief 2011/10 Opdracht van de commissaris in het kader van het nazicht van de verklaring van deugdelijk bestuur en van het remuneratieverslag.

Omzendbrief 2011/11 Gepastheid van de erelonen voor de wettelijke controle van jaarrekeningen – onmiddellijke mandaatmelding.

Omzendbrief 2012/01 Waarde van een *comfort letter*/patronaatsverklaring.

Communications, circulaires et avis adressés aux réviseurs d'entreprises

Les **communications, circulaires et avis** suivants, qui peuvent également être consultés et téléchargés sous la rubrique « Documentation » du site internet de l'Institut, ont été adressés aux réviseurs d'entreprises durant les mois de décembre 2011 et janvier 2012, le cas échéant par courriel :

Communications

Communication 2011/17 concernant la communication de la CTIF relative aux pays avec des insuffisances stratégiques en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme telles qu'identifiées par le GAFI et les mesures à prendre à l'égard de ces pays.

Communication 2011/18 au sujet de la loi du 20 décembre 2010 concernant l'exercice de certains droits des actionnaires de sociétés cotées – impact sur la fonction du commissaire, ayant ses effets les plus importants au 1^{er} janvier 2012.

Communication 2012/01 concernant la démission du réviseur d'entreprises et l'attribution du titre de réviseur d'entreprises honoraire – avec modèle de lettre de démission.

Communication 2012/02 concernant le rappel des obligations du commissaire dans le contexte actuel de crise.

Circulaires

Circulaire 2011/10 Mission du commissaire dans le cadre de la vérification de la déclaration de gouvernement d'entreprise et du rapport de rémunération.

Circulaire 2011/11 Caractère approprié des honoraires pour le contrôle légal des comptes annuels – déclaration immédiate des mandats.

Circulaire 2012/01 Valeur d'une lettre de confort/lettre de patronage.



Adviezen

Advies 2011/10 betreffende de toepassing van het nieuwe artikel 515*bis* van het Wetboek van vennootschappen dat de verplichting inhoudt om belangrijke participaties te vermelden aan de naamloze vennootschap.

Advies 2012/01 betreffende de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de waardering van een vordering op een vennootschap in moeilijkheden, ter gelegenheid van de inbreng van deze vordering in het kapitaal van dezelfde vennootschap.

Avis

Avis 2011/10 concernant l'application du nouvel article 515*bis* du Code des sociétés comportant l'obligation de déclarer les participations importantes auprès de la société anonyme.

Avis 2012/01 concernant la mission du réviseur d'entreprises en cas d'évaluation d'une créance contre une société en difficultés lors de l'apport de cette créance au capital de cette même société.



Wijzigingen in het register: november - december 2011 Modifications apportées au registre : novembre - décembre 2011

Bedrijfsrevisoren natuurlijke personen Réviseurs d'entreprises personnes physiques

Inscrijving in het register op voorlegging van het uittreksel van het proces-verbaal van de eedaflegging - art. 5 van de wet van 22 juli 1953 en art. 2 van het erkenningsreglement:

Inscription au registre sur présentation de l'extrait du procès-verbal de la prestation de serment - art. 5 de la loi du 22 juillet 1953 et art. 2 du règlement d'agrément :

DEJONGHE TOM (A02349), CEULEMANS VINCENT (A02347), GOELENS KELLY (A02348), VANDENHOUWE ANKE (A02350), VAN DE PERRE STEF (A02351), VANNOBEL RUBEN (A02346).

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

BONNE Erik (A00555), BONTE HEIN (A02285), CLEPPE Jan (A00590), DE MEY Willy (A00648), JACQUINET André (A01300), JOSSE Claude (A01042), LELIE Etienne (A00824), VAN DE WEYER Jozef (A01019), VAN HOECKE Marc (A00810), VAN REUSEL ERIC (A00581).

*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, § 1^{er}, du règlement d'ordre intérieur :*

JOSSE Claude (A01042).

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

BORN Alexander (A02278), DE SMET Didier (A01904), VANDENABEELE Liesbet (A02306).

*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 :*

FIVEZ Pol (A00734), LEVERT Cédric (A02018), VERHAEGHE Valérie (A02307).

Bedrijfsrevisoren die geen revisorale opdrachten wensen uit te voeren of kunnen uitvoeren omwille van andere wettelijke redenen overeenkomstig art. 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953:

Réviseurs d'entreprises qui ne souhaitent pas ou ne peuvent pas exercer des missions révisorales pour d'autres raisons que celles visées à l'art. 13, § 2, de la loi du 22 juillet 1953 :

FIVEZ Pol (A00734), NIJS Virgile (A00882), VAN RYSEGGHEM Geert (A02083).

*Schrapping uit het register - art. 73, § 1, e. van de wet van 22 juli 1953
Radiation du registre - art. 73, § 1, e. de la loi du 22 juillet 1953*

DESCHAMPS André (A00541).

Bedrijfsrevisorenkantoren Cabinets de révision

*Inscrijvingen - 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 :*

B00815 - Comm. V SCS Olivier DECLERCQ, Réviseur d'Entreprises.

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

B00104 - BVBA STOKS LELIE & C°
B00132 - BVBA Bedrijfsrevisoren DE MEY & C°
B00148 - BVBA Guy DE BACKER & C°
B00274 - BVBA Marc VAN HOECKE & C°, Bedrijfsrevisoren
B00280 - SCRL T.C.L.M - TOELEN, CATS
B00365 - BVBA W. VAN DEN KEYBUS
B00378 - BVBA Jozef VAN DE WEYER
B00463 - BVBA RAF VANDER STICHELE
B00553 - BVBA A. BAUWENS
B00562 - BVBA VANSTEELEANT SVEN, BEDRIJFSREVISOR
B00785 - Maatschap Vandewalle, Vermeeren & Co.

IBR-Evenementen

8 december 2011 – Informatiesessie – voorafgaande budgettering van opdrachten, overzicht a posteriori van prestaties en onmiddellijke aangifte van mandaten

De op deze informatiesessie aanwezige confraters hebben hun steun betuigd aan de beslissingen en beleidlijnen van de Raad hieromtrent, maar hebben evenwel een aantal relevante technische opmerkingen geformuleerd.



Van links naar rechts/de gauche à droite: Luc DE PUYSELEYR, Michel DE WOLF, Daniel VAN CUTSEM

13 januari 2012 – Nieuwjaarsreceptie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren en van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten

Tijdens een gezamenlijke receptie hebben het Instituut van de Bedrijfsrevisoren en het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, waarop talrijke confraters en vrienden waren uitgenodigd, hun nieuwjaarswensen voor 2012 aangeboden aan de economische en politieke wereld, alsook aan al hun partners en leden.



De Voorzitters van de twee Instituten hebben van de gelegenheid gebruik gemaakt om het thema van de boekhouding en de audit in de openbare sector aan te snijden.



Evénements IRE

8 décembre 2011 – Session d'information – budgétisation des missions, relevé a posteriori des prestations et déclaration immédiate des mandats

Les confrères présents lors de cette session d'information ont manifesté leur soutien aux décisions et orientations du Conseil, tout en formulant quelques observations techniques pertinentes.



13 janvier 2012 – Réception de nouvel an de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et de l'Institut des Experts comptables et Conseils fiscaux

Lors d'une réception rassemblant de nombreux confrères et amis, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et l'Institut des Experts-comptables et Conseils fiscaux, ensemble, ont adressé leurs vœux au monde économique et politique, ainsi qu'à tous leurs partenaires, consœurs et confrères, pour la nouvelle année 2012.

Les Présidents des Instituts ont profité de cette occasion pour aborder le thème de « La comptabilité et l'audit du secteur public ».





Nieuws in het kort

België

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen publiceerde volgende adviezen:

Advies 2011/22 van 5 oktober 2011:

“De boekhoudkundige verwerking van de door de Vlaamse Regering gecreëerde kmo-portefeuille”.

Advies 2011/23 van 5 oktober 2011:

“De boekhoudkundige verwerking van factoringovereenkomsten”.

Advies 2011/24 van 12 december 2011:

“Herstructureringskosten - Verwerking in de jaarrekening”. Dit advies vervangt advies 123/1.

Europa

Jaarrekeningen micro-entiteiten: tweede lezing van het Europees Parlement

Op 13 december 2011 keurde het Europees Parlement het voorstel van richtlijn inzake de jaarrekeningen van micro-entiteiten in een tweede lezing goed, na nog een aantal aanpassingen te hebben aangebracht aan de compromistekst van 2010. Lidstaten krijgen de mogelijkheid om kleine ondernemingen (micro-entiteiten) vrij te stellen van de verplichting tot “publicatie” van de jaarrekening. De opmaak en raadpleegbare “neerlegging” van een vereenvoudigde jaarrekening blijven evenwel vereist. De Europese Commissie had aanvankelijk geijverd voor een totale afschaffing van de jaarrekening, maar dat stuitte bij verschillende lidstaten op verzet, onder meer in België waar men vreesde dat er zo geen publieke informatie meer zou bestaan over de financiële situatie van de betrokken ondernemingen, wat hun relatie met leveranciers, klanten en kredietverleners zou kunnen bemoeilijken. De “vereenvoudiging” geldt voor alle ondernemingen die aan minstens twee van drie criteria voldoen: een balanstotaal van hoogstens 350.000 euro, een netto-omzet van maximaal 700.000 euro en hoogstens 10 werknemers. Dit door het Europees Parlement goedgekeurde voorstel werd snel door de Raad in tweede lezing goedgekeurd. Daarna moeten de lidstaten beslissen of ze de Richtlijn al dan niet zullen omzetten in nationale wetgeving.

Internationaal

Samenwerkingsakkoord tussen Nederlandse en Amerikaanse toezichthouders

De *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) en zijn Nederlandse evenknie, de *Autoriteit Financiële Markten* (AFM) hebben een samenwerkingsakkoord gesloten over het uitvoeren van

Actualités en bref

Belgique

La Commission des normes comptables a publié les avis suivants :

Avis 2011/22 du 5 octobre 2011 :

« Le traitement comptable du portefeuille PME créé par le Gouvernement flamand ».

Avis 2011/23 du 5 octobre 2011 :

« Le traitement comptable de contrats de factoring ».

Avis 2011/24 du 12 décembre 2011 :

« Frais de restructuration - Traitement dans les comptes annuels ». Cet avis remplace l'avis 123/1.

Europe

Comptes annuels des micro-entités : seconde lecture du Parlement européen

Le 13 décembre 2011, le Parlement européen a approuvé en seconde lecture la proposition de directive sur les comptes annuels des micro-entités, après avoir apporté un certain nombre de modifications supplémentaires au texte de compromis de 2010. Cette directive permet aux Etats membres d'exempter les petites entreprises (micro-entités) de l'obligation de « publier » leurs comptes annuels. Toutefois, l'établissement et le « dépôt » consultable des comptes annuels simplifiés demeurent obligatoires. Initialement, la Commission européenne œuvrait en faveur de la suppression totale des comptes annuels, mais plusieurs Etats membres s'y sont opposés, comme la Belgique, qui craignait la disparition des informations publiques sur la situation financière des entreprises concernées, ce qui aurait pu compliquer leurs relations avec les fournisseurs, clients et prêteurs. La « simplification » s'applique à toutes les entreprises qui répondent au moins à deux de ces trois critères : un total du bilan de maximum 350.000 euros, un montant net du chiffre d'affaires de maximum 700.000 euros et un nombre maximal de 10 employés. Cette proposition approuvée par le Parlement européen a été rapidement validée par le Conseil en seconde lecture. Ensuite, les Etats membres devront décider de transposer ou non les dispositions de la directive dans leur législation nationale.

International

Les régulateurs néerlandais et américain concluent un accord de coopération

Le *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) et son homologue néerlandais, l'*Autoriteit Financiële Markten* (AFM) ont conclu un accord de coopération sur l'exécution d'inspections communes



gezamenlijke inspecties en het uitwisselen van vertrouwelijke informatie. Door de *Sarbanes-Oxley Act* van 2002 moet de PCAOB toezicht houden op alle accountantskantoren die ondernemingen controleren waarvan aandelen in de VS worden verhandeld. Momenteel zijn bij de PCAOB ruim 900 buitenlandse accountantskantoren in 88 jurisdicties geregistreerd, waarvan 15 in Nederland. Voorzitter James R. DOTHY van de PCAOB verklaarde dat de overeenkomst een belangrijke stap vormt in het grensoverschrijdend toezicht op accountants: “*We are pleased that we have been able to overcome obstacles to conducting inspections in certain European Union Member States, first with the United Kingdom, and now with the Netherlands.*”.

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

BEKNOPTE INFO

2 en 3 november 2011 - Roemeense Kamer van financiële auditoren - auditberoep

De Voorzitter van het IBR en de FIDEF en de Secretaris-generaal van het IBR hebben een toespraak gehouden op het derde congres van de Kamer van financiële auditoren van Roemenië *Chambre des auditeurs financiers de Roumanie*, (CAFR).

In het kader van dit congres heeft de Voorzitter de Roemeense en Belgische publieke toezichtssystemen verdedigd tegen het voorstel van de Europees Commissaris M. BARNIER voor volledige externalisering waarbij de democratische beginselen van de scheiding der machten niet worden geëerbiedigd.

4 november 2011 - Ontmoeting met Herman DAEMS

Op 4 november 2011 vond een ontmoeting plaats tussen de Voorzitter van het IBR en Herman DAEMS, Voorzitter van de Commissie *corporate governance*, tijdens een vergadering in de zetel van de Fortis Bank waarvan de heer DAEMS ook de raad van bestuur voorziet.

De Voorzitter van het IBR heeft toelichting verstrekt bij de motivering van de voorstellen van het IBR met het oog op het opstellen van aanbevelingen over de selectie van de commissaris in genoteerde vennootschappen.

8 november 2011 - Federaal Parlement - Werkgroep “Politieke partijen”

De Ondervoorzitter, de Erevoorzitter J.F. CATS en de Secretaris-generaal hebben het IBR vertegenwoordigd op een gezamenlijke hoorzitting tussen de Kamer van Volksvertegenwoordigers en de Senaat als reactie op het verslag van de GRECO over de controle van de rekeningen van de politieke partijen in België.

et l'échange d'informations confidentielles. En vertu de la loi américaine *Sarbanes-Oxley* de 2002, le PCAOB a pour mission de superviser tous les cabinets d'audit qui contrôlent les sociétés cotées aux Etats-Unis. Actuellement, pas moins de 900 cabinets d'audit étrangers de 88 juridictions différentes sont enregistrés auprès du PCAOB. Parmi ces cabinets, 15 se trouvent aux Pays-Bas. Le Président du PCAOB, James R. DOTHY, a déclaré que l'accord constituait une étape importante dans la supervision transfrontalière des auditeurs : « *We are pleased that we have been able to overcome obstacles to conducting inspections in certain European Union Member States, first with the United Kingdom, and now with the Netherlands.* ».

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.

AUTRES NOUVELLES

2 et 3 novembre 2011 - Chambre roumaine des auditeurs - *Audit Profession*

Le Président de l'IRE et de la FIDEF, et le Secrétaire général de l'IRE, ont présenté des allocutions lors du 3^{ème} congrès de la Chambre des auditeurs financiers de la Roumanie (CAFR).

Lors de ce congrès, le Président a défendu les systèmes roumain et belge de supervision publique, plutôt qu'une externalisation complète non respectueuse des principes démocratiques de séparation de pouvoirs, telle qu'envisagée par le Commissaire européen M. BARNIER.

4 novembre 2011 - Rencontre avec Herman DAEMS

Le Président de l'IRE a rencontré Herman DAEMS, Président de la Commission *corporate governance*, lors d'une réunion qui s'est tenue au siège de Fortis Banque dont monsieur DAEMS préside également le conseil d'administration.

Le Président de l'IRE a expliqué la motivation des propositions de l'IRE en vue de l'établissement de recommandations sur la sélection du commissaire dans les sociétés cotées.

8 novembre 2011 - Parlement fédéral: Groupe de travail « partis politiques »

Le Vice-Président, le Président honoraire J.F. CATS et le Secrétaire général ont représenté l'IRE lors d'une audition conjointe de la Chambre des représentants et du Sénat en réaction au rapport du GRECO sur le contrôle des comptes des partis politiques en Belgique.



De IBR-vertegenwoordigers hebben meer bepaald de aandacht gevestigd op de volgende punten: de algemene beginselen van de onafhankelijkheidsregels die van toepassing zijn op revisorale opdrachten en de specifieke regels in het kader van het commissarismandaat in de zin van het Wetboek van vennootschappen; de organisatie van het beroep onder publiek toezicht; de bereidheid van het beroep om met name bijkomende opdrachten uit te voeren voor zover de wetgever bereid is om de consolidatiekring van de entiteiten die afhangen van een politieke partij, duidelijk te bepalen.

9 november 2011 - Ontmoeting met de Stafhouder van de Franse Orde van Advocaten bij de Balie van Brussel

De Stafhouder J.P. BUYLE en twee van diens Raadsleden hebben de Voorzitter van het IBR uitgenodigd op een lunch. Tijdens deze ontmoeting heeft de Stafhouder meegedeeld dat de institutionele overeenkomst over de splitsing van de beroepsorden geen betrekking heeft op zijn Orde en heeft hij tevens de aandacht gevestigd op de wens om de samenwerking met het IBR op het vlak van de vorming uit te bouwen.

10 november 2011 - Belgisch-Nederlandse gespreksgroep

De Voorzitter, de Ondervoorzitter, de Secretaris-generaal van het IBR en confraters D. SMETS en F. VAN RIE hebben deelgenomen aan de vergadering van de Belgisch-Nederlandse gespreksgroep die plaatsvond in Amsterdam.

De fusie van het NIVRA / NOVAA werd nog niet door de wetgever bekrachtigd hoewel zij al van kracht is binnen de nieuwe Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA). De NBA heeft een aantal voorstellen geformuleerd over de audithervorming.

11 en 12 november 2011 - Ontmoeting met de Libanese Orde van Accountants - Beiroet

De Voorzitter van het IBR heeft, in zijn hoedanigheid van Voorzitter van de FIDEF, en in aanwezigheid van de Algemeen afgevaardigde van de FIDEF en van een vertegenwoordiger van de Franse *Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables* (CSOEC), een bezoek gebracht aan de Libanese Orde van Accountants. Het behoud van deze Orde binnen de IFAC wordt thans bedreigd op grond van het ontbreken van een externe kwaliteitscontrole van de leden van het beroep.

15-17 november 2011 - IFAC Council

De Voorzitter, de Ondervoorzitter, de Secretaris-generaal van het IBR en de heer P. VAN GEYT hebben deelgenomen aan de bijeenkomst van de Algemene Vergadering (*Council*) van de IFAC, alsook aan de workshops in Berlijn.

Voorafgaand aan de vergadering van de IFAC heeft de Voorzitter van de FIDEF een ontmoeting met de leden van de FIDEF georganiseerd. Bij deze gelegenheid hebben twee leden van de Raad (*Board*) van de IFAC een uiteenzetting gegeven.

Tijdens het seminarie van de IFAC heeft de Voorzitter de nadruk

Les représentants de l'IRE ont notamment rappelé les règles d'indépendance, dont les principes sont applicables à toute mission révisorale, avec des règles particulières en cas de mandat de commissaire au sens du Code des sociétés; l'organisation de la profession sous supervision publique; la disponibilité de la profession d'effectuer des missions complémentaires notamment, dans la mesure où le législateur est disposé à définir le périmètre de consolidation des entités qui dépendent d'un parti politique.

9 novembre 2011 - Rencontre avec le bâtonnier de l'Ordre français des avocats du Barreau de Bruxelles

Le bâtonnier J.P. BUYLE, accompagné de deux membres de son conseil, a invité le Président de l'IRE à déjeuner. Lors de cette rencontre le bâtonnier a indiqué que son ordre n'était pas affecté par l'accord institutionnel de scission des ordres professionnels. Le bâtonnier a également rappelé son souhait de développer des collaborations avec l'IRE en matière de formation.

10 novembre 2011 - Belgisch-Nederlandse gespreksgroep

Le Président, le Vice-Président, le Secrétaire général de l'IRE et les Confrères D. SMETS et F. VAN RIE ont participé à la réunion du Belgisch-Nederlandse gespreksgroep qui s'est tenue à Amsterdam.

La fusion Nivra / Novaa n'a pas encore été entérinée par le législateur, alors qu'elle est déjà en place, au sein de la nouvelle *Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants* (NBA). Celle-ci a fait des propositions en matière de réforme de l'audit.

11 et 12 novembre 2011 - Rencontre avec l'Ordre des Experts-Comptables libanais - Beyrouth

Le Président de l'IRE, en sa qualité de président de la FIDEF, a rendu visite, en compagnie de la Déléguée générale de la FIDEF et d'un représentant du *Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables* (CSOEC) de France, à l'Ordre libanais. Celui-ci est actuellement confronté à certaines menaces quant à son maintien au sein de l'IFAC, du fait de l'inexistence d'un contrôle de qualité externe des membres de la profession.

15-17 novembre 2011 - IFAC Council

Le Président, le Vice-Président, le Secrétaire général de l'IRE et monsieur P. Van GEYT ont participé à la réunion de l'assemblée générale (*Council*) de l'IFAC et aux ateliers à Berlin.

Le Président de la FIDEF a organisé une rencontre avec les membres de la FIDEF avant l'assemblée de l'IFAC, avec des interventions de deux membres du Conseil (*Board*) de l'IFAC.



gelegd op de noodzaak van een aantal evoluties met betrekking tot de controleverklaring en de rol van de commissaris om zo de door het publiek geformuleerde verwachtingen naar aanleiding van de crisis sinds 2008 (continuïteit, niet-financiële informatie, enz.) beter te kunnen invullen.

Na afloop van de Algemene Vergadering heeft de Belgische kandidatuur 35 stemmen verzameld, zijnde verreweg het grootste aantal stemmen na de twee andere verkozen kandidaten (Indië en Indonesië, voorgesteld door het Benoemingscomité van de IFAC). Talrijke Instituten hebben aldus hun steun betuigd aan de Belgische kandidatuur en zich gedistantieerd van de voorstellen van het Benoemingscomité en van de *Council* van de IFAC.

29 november 2011 - Vergadering van de Nationale Kamer van Notarissen

De Voorzitter en de Secretaris-generaal van het IBR hebben de nieuwe Voorzitter, de heer J. DUPONT, en de Directrice van de Kamer van Notarissen ontmoet. De volgende vragen werden aangekaart: de procedure voor klachtenbehandeling, de Europese rechtspraak inzake afwijzing, de Europese voorstellen inzake audit en het niveau van de erelonen.

1 en 2 december 2011 – Congres van de Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC)

De Voorzitter, de Ondervoorzitter en de Secretaris-generaal van het IBR hebben deelgenomen aan de CNCC-congres dat plaatsvond in Parijs. In het kader van dit congres heeft de Voorzitter van de CNCC – in tegenstelling tot vroeger ingenomen standpunten – sterk gepleit tegen de voorstellen van de Europese Commissie voor een wijziging van de Auditrichtlijn en voor een nieuwe Verordening voor wettelijke controles. Daarnaast heeft hij zijn tevredenheid geuit met betrekking tot de mogelijkheid voor de Lidstaten om de audit voor de kleine ondernemingen in stand te willen houden.

8 december 2011 - Rekenhof – samenwerking op het vlak van de financiële audit

De Eerste Voorzitter van het Rekenhof heeft op eigen initiatief gepleit voor de invoering van de IPSAS in de openbare sector.

Een gezamenlijke werkvergadering tussen het Hof en het Instituut rond de sector van de openbare instellingen van sociale zekerheid zal zo snel mogelijk worden georganiseerd.

15 december 2011 – Transatlantic Corporate Governance Dialogue Conference – Washington DC

De Voorzitter en de Secretaris-generaal van het IBR hebben deelgenomen aan deze conferentie en hebben naar aanleiding daarvan de Voorzitster van de *Securities and Exchange Commission* (SEC) en de adjunct Directrice-Generaal van de DG Interne Markt van de Europese Commissie ontmoet.

Lors du séminaire de l'IFAC, le Président a souligné la nécessité de faire évoluer le rapport d'audit et le rôle du commissaire pour mieux tenir compte des attentes exprimées par le public à la suite de la crise depuis 2008 (continuité, informations non financières, etc.).

A l'issue de l'assemblée générale, la candidature belge a recueilli 35 voix soit le nombre de voix de loin le plus élevé après les deux autres candidats élus (Inde et Indonésie, proposés par le Comité de nomination de l'IFAC). De nombreux instituts ont ainsi marqué leur soutien à la candidature belge, en se démarquant des propositions émanant du comité de nomination et du *Council* de l'IFAC.

29 novembre 2011 - Réunion Chambre nationale des notaires

Le Président et le Secrétaire général de l'IRE ont rencontré le nouveau Président, M. J. DUPONT, et la Directrice de la Chambre des notaires. Les questions suivantes ont été abordées : la procédure de traitement des plaintes ; la jurisprudence européenne en matière de démarchage ; les propositions européennes sur l'audit; le niveau des honoraires.

1^{er} et 2 décembre 2011 – Assises de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC)

Le Président, le Vice-Président et le Secrétaire général de l'IRE ont participé aux assises de la CNCC qui se sont tenues à Paris. Lors de celles-ci, le Président de la CNCC a, contrairement à des interventions antérieures, exprimé une opposition forte aux propositions de la Commission de nouvelle directive et de règlement audit, tout en se réjouissant de la faculté pour les Etats membres de sauvegarder un audit dans les petites entreprises.

8 décembre 2011 - Cour des comptes – collaboration au sujet de l'audit financier

Le Premier Président de la Cour des comptes s'est montré favorable à l'introduction des IPSAS dans le secteur public.

Une réunion conjointe de travail entre la Cour et l'Institut sur le secteur des institutions publiques de sécurité sociale sera programmée dès que possible.

15 décembre 2011 – Transatlantic Corporate Governance Dialogue Conference – Washington DC

Le Président et le Secrétaire général de l'IRE ont participé à cette conférence et ont rencontré à cette occasion la Présidente de la *Securities and Exchange Commission* (SEC) et la Directrice générale-adjointe de la DG Marché intérieur de la Commission européenne.

De SEC is momenteel bezig met een onderzoek omtrent de financiële transparantie van de gemeenten die beroep doen op het spaarweten en zal daarover begin 2012 aanbevelingen voor het Amerikaans parlement voorstellen.

De Europese Commissie zal midden 2012 initiatieven bekendmaken inzake *Corporate Governance*, in het bijzonder omtrent de betrokkenheid van de aandeelhouders, de vergoeding van de bestuurders, de stemvolmachten op algemene vergaderingen, enz.

Viering 5, 10, 20 en 30 jaar anciënniteit personeelsleden IBR

Het IBR heeft het genoegen gehad een aantal van zijn personeelsleden te huldigen voor hun 5, 10, 20 en 30 jaar anciënniteit. Ter gelegenheid van de jaarlijkse personeelslunch heeft de Voorzitter van het IBR, Michel De Wolf, in naam van het Instituut, deze personeelsleden bedankt voor hun trouwe en uitstekende samenwerking binnen het Instituut.

La SEC mène actuellement une étude sur la transparence financière des municipalités qui font appel à l'épargne, et formulera des recommandations au Congrès américain à cet égard début 2012.

La Commission européenne publiera des initiatives mi-2012 en matière de *Corporate Governance*, en particulier concernant l'implication des actionnaires, les rémunérations des dirigeants, la transparence, les procurations de vote aux assemblées générales, etc.

Anniversaires des membres du personnel 5, 10, 20 et 30 ans au service de l'IRE

L'IRE a le plaisir de féliciter plusieurs membres de son personnel pour leurs 5, 10, 20 et 30 ans de service. A l'occasion du déjeuner annuel du personnel, le Président de l'IRE, Michel De Wolf, a remercié, au nom de l'IRE, ces membres du personnel pour leur fidèle et précieuse collaboration au sein de l'Institut.



Van links naar rechts en van boven naar beneden:
Isabelle MEUNIER (5 jaar – Adjunct-Secretaris-generaal), Julie BOGDAN (5 jaar – Adjunct-adviseur Toezicht & Kwaliteitscontrole), Erwin VANDERSTAPPEN (10 jaar – Diensthoofd Juridische Dienst/Algemeen afgevaardigde ICCI), Sandrine DUQUENNE (5 jaar – Adjunct-adviseur Administratie), Ludwig POLFLIET (10 jaar – Adviseur Toezicht & Kwaliteitscontrole), Dominique VANESSE (20 jaar – Management Assistant Communicatie & Vorming), Marleen ROGGEMAN (30 jaar – Management Assistant Register/ Administratie) en Fatiha BERRAZI (10 jaar – Vertaler).

De gauche à droite et de haut en bas :
Isabelle MEUNIER (5 ans – Secrétaire général adjoint), Julie BOGDAN (5 ans – Conseiller-adjoint Surveillance & contrôle de qualité), Erwin VANDERSTAPPEN (10 ans – Chef du Service juridique/Délégué général ICCI), Sandrine DUQUENNE (5 ans – Conseiller-adjoint Administration), Ludwig POLFLIET (10 ans – Conseiller Surveillance & Contrôle de qualité), Dominique VANESSE (20 ans – Management Assistant Communication & Formation), Marleen ROGGEMAN (30 ans – Management Assistant Register/ Administration) et Fatiha BERRAZI (10 ans – Traduction).

10 februari 2012 – studiedag Externe audit: Europese wetenschappers bevestigen de kwaliteit van de revisorale controle en trekken de gegrondheid van de door Europa aangekondigde hervormingen in twijfel

Op 10 februari 2012 organiseerde het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (België), in samenwerking met de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA, Nederland) en de Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC, Frankrijk), een wetenschappelijke en politieke studiedag met als thema: “De kwaliteit van de externe audit, een hefboom voor de Europese economie”. De handelingen van deze wetenschappelijke conferentie zullen weldra beschikbaar zijn. De conclusie? Het nut en de toegevoegde waarde van de externe audit worden bevestigd, alsook de nood aan hervormingen, voor zover zij redelijk en evenredig zijn.

Tijdens deze wetenschappelijke conferentie, onder het voorzitterschap van Prof. Dr. Eddy WYMEERSCH (Universiteit Gent), Voorzitter van de *Public Interest Oversight Board*, hebben talrijke academici het woord genomen over een brede waaier van thema's: de toegevoegde waarde van de auditor, de definitie van en de wijze waarop auditkwaliteit kan worden gemeten, de impact van accountantscontrole op de gecontroleerde organisaties, de gevolgen van concurrentiedruk (Prof. Dr. Koen GEENS, Prof. Dr. Wouter DEVROE en Dr. Wieteke NUMAN - Katholieke Universiteit Leuven, Prof. Dr. Joël BRANSON en Prof. Dr. Diane BREESCH - Vrije Universiteit Brussel, Dr. Joost VAN BUUREN - Nyenrode Business Universiteit, Prof. Dr. Gerrit SARENS - *Université catholique de Louvain*). De wetenschappelijke prominenten hebben enerzijds hun grote waardering uitgesproken voor de werkzaamheden verricht door auditoren en, anderzijds, bepaalde door de Europese Commissie voorgestelde maatregelen met het oog op de hervorming van de auditmarkt in twijfel getrokken.



“Zonder de noodzaak van bepaalde hervormingen in twijfel te trekken stel ik vast dat de fundamentele en erkende kenmerken van het beroep, zoals de kwaliteit en betrouwbaarheid van de audit, juist ontbreken in de teksten voorgesteld door Commissaris BARNIER. In het kader van deze conferentie konden een groot aantal wetenschappelijke argumenten worden aangevoerd ter bevestiging van het nut en de toegevoegde waarde van het beroep. Deze argumenten kunnen de Commissie en het Europees

10 février 2012 – Journée d'étude Audit externe : les scientifiques européens confirment la qualité du contrôle révisoral et doutent sur la pertinence des réformes annoncées par l'Europe

Le 10 février 2012, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (Belgique) a organisé, en partenariat avec la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC, France) et la Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA, Pays-Bas), une journée d'études scientifique et politique ayant pour thème : « La qualité de l'audit externe, un levier pour l'économie européenne ». Les actes de cette conférence scientifique seront bientôt disponibles. Leurs conclusions ? L'utilité et la valeur ajoutée de l'audit externe sont confirmés, de même que la nécessité de réformes, pour autant qu'elles soient raisonnables et proportionnées.

Lors de cette conférence scientifique, placée sous la présidence du Pr Dr Eddy WYMEERSCH (Universiteit Gent), Président du *Public Interest Oversight Board*, des personnalités académiques ont pris la parole en nombre, s'exprimant sur des thèmes variés : valeur ajoutée de l'auditeur, définition et mesure de la qualité de l'audit, impact du contrôle d'audit sur les organisations, effets de la concurrence (Pr Dr Koen GEENS, Pr Dr Wouter DEVROE et Dr Wieteke NUMAN - Katholieke Universiteit Leuven, Pr Dr Joël BRANSON et Pr Dr Diane BREESCH - Vrije Universiteit Brussel, Dr Joost VAN BUUREN Nyenrode Business Universiteit, Pr Dr Gerrit SARENS - Université catholique de Louvain). Les personnalités scientifiques ont exprimé une belle appréciation des auditeurs et ont émis des doutes sur certaines mesures envisagées par la Commission européenne, visant à réformer le marché de l'audit.

« Sans contester la nécessité de certaines réformes, je constate que les caractéristiques essentielles – et reconnues – de la profession, telles la qualité et la fiabilité de l'audit, sont précisément absentes des textes proposés par le Commissaire BARNIER. La conférence a permis d'avancer énormément d'arguments scientifiques confirmant l'utilité et la valeur ajoutée de la profession, arguments qui ne pourront que convaincre la Commission et le Parlement européen de revoir en profondeur les propositions de réformes », a indiqué le Professeur Eddy WYMEERSCH.



Parlement alleen maar overtuigen om de hervormingsvoorstellen grondig te herzien”, verklaarde Professor Eddy WYMEERSCH.

Tijdens de namiddag hebben twee rondetafelgesprekken, enerzijds over de verwachtingen van de belanghebbenden inzake audit en, anderzijds, over de reacties op de voorstellen van de Europese Commissie, een aantal hoofdrolspelers bijeengebracht afkomstig uit Belgische en Europese sociaaleconomische en politieke kringen: Olivier BOUTELLIS-TAFT – Fédération des Experts-comptables européens, Herman DAEMS – Commissie Corporate Governance, Mathias DEWATRIPONT – NBB, Saïd EL KHADRAOUI – Europees Parlement, Luc HENDRICKX – UEAPME, Raluca PAINTER – Europese Commissie, Emmanuel PIETERS – FOD Economie en Jean-Paul SERVAIS – Hoge Raad voor de Economische Beroepen. Uit deze debatten blijkt dat de belanghebbenden en openbare overheden, gelet op het algemeen belang, een grotere tussenkomst van externe auditoren wenselijk achten. Dit is meer bepaald mogelijk via een uitbreiding van het interventiegebied op het vlak van risicobeheer, ramingen, niet-financiële informatie, financiële educatie van hun gesprekspartners binnen ondernemingen en organisaties.

Professor Michel DE WOLF, Voorzitter van het IBR sloot de studiedag af met de volgende conclusie: “De Europese Commissie heeft een interessante debat gestart over de doelstelling van het beroep om zijn maatschappelijk nut en zijn bijdrage tot een gecreëerde welvaart te vergroten, een grote uitdaging voor Europa. Het is verheugend om vast te stellen dat de onafhankelijkheid, de bevoegdheid en het beroepsgeheim van ons beroep worden erkend door zowel de belanghebbenden als de openbare overheden. Ons beroep dient zich thans ertoe te verbinden niet enkel beter te communiceren met de gecontroleerde entiteiten, zijnde op een meer toegankelijke en minder technische wijze, maar ook het interventiegebied uit te breiden. Aldus zal het beroep zijn bijdrage tot het concurrentievermogen van de Europese economie vergroten in de context van een steeds groter wordende wereldwijde concurrentiestrijd.”



De handelingen van de studiedag zijn beschikbaar op de website www.ire-ibr.be.

L'après-midi, deux tables rondes portant, d'une part, sur les attentes des parties prenantes en matière d'audit et, d'autre part, sur les réactions aux propositions de la Commission européenne, ont réuni des intervenants majeurs issus des milieux socio-économiques et politiques belges et européens : Olivier BOUTELLIS-TAFT – Fédération des Experts-comptables européens, Herman DAEMS – Commission Corporate Governance, Mathias DEWATRIPONT – BNB, Saïd EL KHADRAOUI – Parlement européen, Luc HENDRICKX – UEAPME, Raluca PAINTER – Commission européenne, Emmanuel PIETERS - SPF Economie, Jean-Paul SERVAIS – Conseil supérieur des professions économiques. Il ressort de ces débats que les parties prenantes et autorités publiques, dans le souci de l'intérêt général, demandent aux auditeurs externes d'en faire plus, en élargissant notamment le champ d'intervention en matière de gestion des risques, d'informations prévisionnelles, d'informations non financières mais aussi d'éducation financière de leurs interlocuteurs au sein des entreprises et organisations.

« La Commission européenne a lancé un débat intéressant sur la finalité de la profession afin de renforcer son utilité sociale et sa contribution à la création de la prospérité, ce qui est un grand défi pour l'Europe. Il est heureux de constater que l'indépendance, la compétence et le secret professionnel de notre profession sont reconnus tant par les parties prenantes que par les autorités publiques. Notre profession doit à présent s'engager non seulement à mieux communiquer avec les entités contrôlées, d'une manière plus compréhensible et moins technique, mais aussi à élargir le champ de ses interventions. Elle renforcera ainsi sa contribution à la compétitivité de l'économie européenne, dans un contexte de concurrence mondiale de plus en plus forte », a conclu le Professeur Michel DE WOLF, Président de l'IRE.



Les actes de la journée d'études sont disponibles à l'adresse : www.ire-ibr.be.



In memoriam professor Joseph Antoine

Het IBR heeft met droefheid kennis genomen van het overlijden op 25 december 2011 van professor Joseph ANTOINE, geaggregeerd licentiaat in de handels-, financiële en administratieve wetenschappen, gespecialiseerd in de ontwikkelingslanden en accountant. In zijn hoedanigheid van professor aan de Universiteit van Mons-Hainaut, heeft professor ANTOINE gedurende vele jaren zijn medewerking verleend aan het toegangsexamen van het IBR. Professor ANTOINE heeft grote diensten bewezen aan het beroep van accountant en bedrijfsrevisor. Hij heeft hoofdzakelijk les gegeven in boekhouden en financiën op universitair en postuniversitair niveau aan de Instituten HEC Liège, Cooremans en Meurice, aan de *École des Administrateurs militaires*, alsook aan de universiteiten van Brussel, Mons-Hainaut en Maryland. Hij is tevens schrijver van erkende handboeken zoals "*Traité de comptabilisation*" en "*Lexique thématique de la comptabilité*".

Geïnspireerd door zijn groot plichtsbesef heeft deze prominente persoon blijk gegeven van een buitengewone toewijding aan de boekhoudpraktijk in België.

Professor Joseph ANTOINE zal nog lang aanwezig blijven in de gedachten van vele studenten aan wie hij de boekhoudbeginselen heeft onderwezen, alsook via zijn boeken waarvan de regelmatige bijwerking een bewijs van erkenning zal zijn. Wij zullen hem allen missen maar echter nooit vergeten.

In memoriam professeur Joseph Antoine

L'IRE a appris avec émotion le décès le 25 décembre 2011 du professeur Joseph ANTOINE, licencié-agrégé en sciences commerciales, financières, administratives et appliquées aux pays en voie de développement et expert-comptable. En sa qualité de professeur à l'Université de Mons-Hainaut, le professeur ANTOINE collaborait à l'examen d'entrée de l'IRE depuis de très nombreuses années. Le professeur ANTOINE a rendu de grands services aux professions d'expert-comptable et de réviseur d'entreprises. Il a enseigné principalement la comptabilité et la finance aux niveaux universitaire et post-universitaire, aux instituts HEC Liège, Cooremans et Meurice, à l'École des Administrateurs militaires ainsi qu'aux universités de Bruxelles, de Mons-Hainaut et du Maryland. Il est également l'auteur de manuels reconnus tels que le traité de comptabilisation et le lexique thématique de la comptabilité.

La pratique comptable en Belgique doit beaucoup à ce grand Monsieur qui l'a servi avec un remarquable dévouement, inspiré par sa grande conscience professionnelle.

Le professeur Joseph ANTOINE restera encore longtemps présent dans les pensées de tant d'étudiants à qui il a appris les premières écritures et à travers ses livres, dont l'actualisation régulière deviendra un témoignage de reconnaissance. Nous le regretterons tous, mais nous ne l'oublierons jamais.

